

جريمة التهريب الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص قانون أعمال

تحت إشراف الأستاذ :

- أ. عمارة منير

من إعداد الطلبة :

- منوري بن سكران

- سهول الحسين

أعضاء لجنة المناقشة

- الأستاذ: لريبي المكي رئيسا

- الأستاذ: عمارة منير مشرفا ومقررا

- الأستاذ: بن علي عبد الحميد عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر و عرفان

نتقدم بالشكر للمولى عز و جل على توفيقه لنا في تتم هذا البحث، اللهم لك الحمد حمداً كثيراً كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، اللهم لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد عند الرضى.

كما نتقدم بالشكر والعرفان و التقدير للأستاذ المشرف **عمارة منير**، على صبره معنا وعلى كل ما بذله من جهد ونصائح قيمة لتتمة هذا العمل بكل موضوعية وأمانة علمية.

كما نتقدم بالشكر إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذه الرسالة العلمية و إلى كل الأساتذة الذين تعلمنا على أيديهم منذ أول و تعبوا لإيصال الرسالة العلمية لنا و كل من ساعدنا ولو بالكلمة

الطيبة.

وفي الأخير نسأل المولى عز وجل أن يوفقنا لما يحبه و يرضاه و يبلغنا مما يرضيه آمالنا و يجعلنا من

ذاكرنا كثيراً .

الأهداء

نهدي هذا البحث المتواضع إلى سيد الخلائق أجمعين محمد عليه أفضل الصلوات و أزكى التسليم

الذي أدى الأمانة و نصح الأمة و بلغة الرسالة

إلى العائلة الكريمة، و إلى والدينا أطال الله في عمرهما و رزقهما وافر الصحة والأمان.

إلى كل من له فضل علينا من معلمين و أساتذة تتلمذنا على أيديهم خلال الأطوار التعليمية بجميع

مراحلها، و كل من قدم لنا المساعدة القيمة و توجيهات النيرة .

إلى كل الأصدقاء والأحباب الذي عرفناهم و الذين كانت تشجيعاتهم الحافز و الدافع من أجل تنمية

هذا البحث .

و إلى كل من ساهم في إنجاز هذا البحث

نقول لكم: " شُكراً لَكُمْ من القلب على دعمكم، شُكراً لَكُمْ على كلماتكم اللطيفة، شُكراً لَكُمْ

على تشجيعكم لنا "

قائمة المختصرات

ق ض م ر م قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

ق ت قانون التسجيل

ق م قانون المالية

ق ع قانون العقوبات

ق إ ج قانون الإجراءات الجزائية.

ص الصفحة

IRG : Impôt sur le Revenu Global.

DGE : Direction des Grandes Entreprises.

CDI : Centre Des Impôts.

CPI : Centre de Proximité des Impôts.

DRV : Direction des Recherches et des Vérifications.

P :page

مقدمة

لقد اعتمدت الجزائر وعلى مر عقود من الزمن على قطاع المحروقات بدرجة كبيرة في نشاطها الاقتصادي ما عرضها لأزمات عديدة جعلها رهينة لتقلب أسعار المحروقات هذا ما دفع بالمشرع الجزائري الى البحث عن مصادر أخرى على الأقل لتخفيف من حدة هذه الازمات، وإيجاد مصادر دخل ثابتة لتمويل الخزينة العمومية، فكان الإهتمام منصب نحو الضرائب حيث سن مجموعة من القوانين تحدد المكلفون بها وتنظم طرق الدفع والمبالغ المستحقة الواجب دفعها، وهذا ما جاء ضمن قانون الضرائب والرسوم المماثلة

لكن وبسبب النمو السريع للنشاط الإقتصادي الموازي في الجزائر وزيادة العجز في ميزان المدفوعات أصبح المكلفون بها يلجأون إلى طرق إحتيالية سواء قانونية أو غير قانونية من أجل التهرب عن دفع الضريبة، وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي المجرم قانونا ما دفع بالمشرع الجزائري لمحاربة هذه الظاهرة من خلال سن إجراءات وقائية و عقوبات ردعية لمرتكبي هذه الجريمة كونها تنعكس بآثار سلبية تضر بالاقتصاد الوطني وبالتالي تمس بالدخل القومي للمجتمع .

ومن هذا المنطلق حاول المشرع الجزائري الحد من هذه الظاهرة رغم إتساع دائرتها من خلال إقرار نظام جبائي متكامل طرأت عليه العديد من التعديلات المتعلقة بالادارة الجبائية والنصوص القانونية المنظمة للضريبة و طرق تحصيلها و المحددة للإلتزامات الواقعة على المكلفين بها.

وتكمن أهمية هذه الدراسة في تلك الخطورة التي تخلفها جريمة التهرب الضريبي ، بإعتبارها من اخطر المعوقات التي تواجه النمو و الانتعاش الاقتصادي للدولة من خلال إنخفاض مداخيلها ومواردها، و بالتالي حرمان الخزينة العمومية من أموال كبيرة بسبب المتهربين من دفع الضريبة، و هذا ما يجعل من

مكافحة هذه الجريمة و الحد منها، أكبر تحد يواجه السلطات المعنية، و ذلك بتوفير كل الوسائل

القانونية ، الرقابية و الوقائية، و حتى الردعية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي .

ومن أسباب إختيار الموضوع

- إنتشار و شيوع ظاهرة التهرب الضريبي بكثرة وسط المكلفين داخل المجتمع .

- محاولة فهم الأسباب و الدوافع التي تؤدي الى لجوء المكلفين نحو هذه الظاهرة .

- إعطاء نظرة عن الطرق والأشكال التي تمارس بها ظاهرة التهرب الضريبي .

- تقييم مدى نجاعة النظام الجبائي والسلطة الموضوعة تحت تصرف الادارة الضريبية في مواجهة هذه

الجريمة .

حيث نهدف من خلال هذا الموضوع إلى الإلمام بكافة الجوانب المتعلقة بظاهرة التهرب الضريبي، من

خلال التطرق لأسبابها، و مدى تأثيرها على المجالات الاقتصادية، المالية، الاجتماعية، و حتى على

النظام الجبائي، كذا أعطاء صورة للطرق التي تستعمل للحيلولة من الرقابة الجبائية و إعاقته، بحث

تحد من فاعليتها و قدرتها على محاربة التهرب الضريبي .

وهذه الدراسة تتطلب منا طرح الإشكال الآتي :

- ما مدى نجاعة الآليات القانونية في التشريع الجبائي لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ؟

و على هذا الأساس و للإلمام أكثر بالإشكالية المطروحة نطرح التساؤلات التالية :

– ما هو مفهوم التهرب الضريبي؟

– ما هي أسباب انتشاره؟

– ما هي الآثار المترتبة عنه؟

– ما هي الآليات القانونية التي رصدتها المشرع لمكافحة جريمة التهرب الضريبي؟

و لمعالجة موضوع هذا البحث كان لزاما الاعتماد على منهجين أساسيين:

– منهج وصفي لفهم تحديد مختلف الجوانب المتعلقة بالجريمة من حيث المفهوم والأسباب

والآثار

– منهج تحليلي لتحليل وتقييم مستوى الحماية التي يوفرها النظام الضريبي لمكافحة هذه الظاهرة

و الآليات المقرر لذلك .

❖ و لعالجة الإشكالية المطروحة تم اعتماد تقسيم الثنائي في هذه الدراسة، كل فصل يحتوي

على مبحثين .

الفصل الأول :

ماهية جريمة التهرب الضريبي ومكافحتها

الفصل الأول : ماهية التهرب الضريبي

تعد الضريبة مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة للدولة لأهميتها البالغة في تمويل الخزينة العمومية ، و دورها في تحريك عجلة التنمية الاقتصادية و تمويل البنية التحتية و التي تعود بالمنفعة العمومية على المجتمع ، لكن هذه الاقتطاعات الضريبية سرعان ما أثارة سخط و إمتعاض المكلفين بها ، ما جعلهم يلجأون إلى طرق احتيالية عديدة يتجنبون من خلالها دفع إلتزامهم الضريبية من خلال التهرب منها .

و هو ما جعل التطرق لها من خلال هذا الفصل ضرورة حتمية كونها ظاهرة منتشرة بكثرة و جب البحث في مفهومها (المبحث الأول) و تسليط الضوء عن ماهيتها كجريمة معاقب عليها قانونا (المبحث الثاني).

المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي

نظراً لإزدهار توسع النشاط الاقتصادي انتشرت ظاهرة التهرب الضريبي بكثرة و التي باتت تهدد المصلحة الاقتصادية، الاجتماعية و المالية، فأصبح من الضروري الإلمام الشامل بهذه الظاهرة من خلال التعريف بها (المطلب الأول) و تحديد أسبابها و آثارها (المطلب الثاني) و طرق المستعملة في ارتكاب هذه الجريمة (المطلب الثالث) .

المطلب الأول: مفهوم الضريبة و التهرب الضريبي

عرفت الضريبة و على مر الأزمنة تعريفات عديدة تتماشى و تتغير وفقاً للأنظمة الاجتماعية و المراحل التاريخية و توسع النشاط التجاري و تنوعه، لكن معظمها لا تخرج عن نطاق تعريف موحد في المعنى و إن اختلفت المصطلحات (الفرع الأول)، إلا أن التهرب الضريبي جلاً مخالفاً تماماً، فلم يستطع الفقهاء إعطاء تعريف موحد له، و ذلك لاختلاف و جهات النظر لديهم، كل حسب المجال المتخصص فيه خاصة في المجالين القانون و الاقتصادي(الفرع الثاني)، و من خلال هذا المطلب سنحاول اختيار أغلب التعاريف المتداولة في معظم المراجع و أكثرها ملامسةً و مطابقةً للواقع المعاش وفقاً للنظام الاقتصادي و الاجتماعي.

الفرع الأول : تعريف الضريبة

كما قلنا سابقاً حول تعريف الضريبة، و إن اختلفت التعريفات فإن المعنى واحد، حيث تعرف على أنها: “ اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية، بصفة نهائية، و من دون مقابل مباشر

ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة، الجماعات المحلية، أو الإقليمية والإدارات العمومية¹.

و تعرف أيضا على أنها " المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبراً بغرض استخدامه لغرض تحقيق أهداف عامة "².

و عرفها الفرنسي جيز بأنها " استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"³.

و من خلال ماسبق من التعريفات يمكن التوصل للخصائص التي تتمتع بها الضريبة وهي كما يلي :

1- الضريبة فريضة نقدية

في العصر الحديث غالباً ما تدفع الضريبة في صورة نقدية تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل لكون أن المعاملات أصبحت على استخدام النقود سواء في القطاع العام أو الخاص و مادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لابد أن تحصل أيضاً بالنقود.⁴

1- عبد المجيد قدي, دراسات في علم الضرائب , دار جرير للنشر والتوزيع, طبعة الأولى , عمان ,الأردن 2011 , ص 22 .

2- عيسى مصطفى حسني , المالية العامة , معهد العلوم القانونية والإدارية , ديوان المطبوعات الجامعية , د.ط , الجزائر , 1998 , ص 572.

3- خالد شحادة الخطيب , أحمد زهير شامية , أسس المالية العامة , دار وائل , د.ط , عمان ,الأردن, 2005 , ص 145.

4- عادل أحمد حشيش , أساسيات المالية العامة , الدار الجامعية , د.ط , القاهرة ,مصر, 2004 , ص 225.

فوعاء الضريبة غالباً ما يتكون من عناصر نقدية أو قابلة للتقدير النقدي ، حتى العناصر الغير نقدية يمكن فرض الضرائب عليها ، كالضرائب على استهلاك التبغ و المنتجات البترولية في الجزائر ، يتم حسابها على أساس الحجم و العدد ، و ليس على أساس قيمتها النقدية.¹

2- الضريبة اقتطاع جبري إلزامي

انطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد ، فإن الضريبة تركز سيادة الدولة على الأشخاص المقيمين في إقليمها ، فتفرض عليهم الضرائب جبراً دون مشاورتهم في ذلك و دون أن يكون لهم الاختيار في ذلك ، فالدولة تنفرد وحدها في تحديد قيمة الضريبة و وعائها و مواعيد تحصيلها و في حالة رفض المكلفين من دفع الضريبة أو تهربهم قام حق الدولة في متابعتهم قضائياً.²

3- الضريبة تدفع دون مقابل

و يقصد بذلك أن المكلف يدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على منفعة خاصة به ، حيث يدفع هذه الضريبة بوصفه عضو في الدولة التي ينتمي إليها و التي يرتبط بها بروابط

1- عبد المجيد قدي ، المرجع السابق ، ص 22

2- محفوظ برحمان ، التشريع الضريبي الجزائري ، دار الجامعة الجديدة ، د.ط ، الإسكندرية ، مصر، 2018 ، ص 44.

عديدة ، و يكون من المنطق أن يساهم في تحمل النفقات العامة التي تقوم بها الدولة التي ينتمي إليها.¹

حيث لا وجود لعلاقة سببية مباشرة أو ارتباط مباشر بين الضريبة و المنفعة التي تعود على الفرد من الدولة ، فهي لا تستلزم تقديم خدمة مباشرة من طرف الدولة أو مقابلها .

4- الضريبة تدفع بصفة نهائية

يعني ذلك أن دافعي الضريبة ليس لهم الحق في استرداد المبالغ التي دفعوها للخزينة العامة أو في المطالبة بفوائد عنها ، و هذا ما يميز الضريبة عن القروض و بصفة خاصة ، القرض الإجباري الذي يفرض على الأفراد.²

5- الضريبة تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة

حيث أن الهدف من التحصيل الضريبي توزيع مجمل النفقات العامة على المواطنين ، بالإضافة إلى هذا ، فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الوقت الحاضر ، لتحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية،³ كحماية الصناعة الوطنية من خلال الضرائب الجمركية أو تشجيع الادخار و الحد من الاستهلاك سعياً إلى تعبئة الفائض لتحقيق التنمية و تحجيم التفاوت بين فئات المجتمع ، و هذا ما

3- محمد عبد الله الفلاح ، التشريعات المالية و الضريبية ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى ، 2017 ، ص 127.

1- سالم محمد شوابكة ، المالية العامة و التشريعات الضريبية ، طبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن، 2015 ، ص 69.

2- المرجع نفسه ، ص 69.

نص عليه إعلان حقوق الإنسان الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام 1789 ، حيث أصبح مبدأ دستوري.¹

الفرع الثاني : مفهوم التهرب الضريبي

لم يرد عبر التشريعات المتعاقبة تعريف قانوني صريح ، وإنما ترك الأمر للفقهاء ، حيث عرّفه كل فقيه حسب مجال تخصصه خصوصاً ما تعلق بالتعريف القانوني و الاقتصادي ، أما نحن فسنختار تعريفين ، مطابقين للواقع الحالي و الأكثر شيوعاً وسط الطبقة الاجتماعية.

فالتهرب الضريبي (Tax Evasion) هو قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد أو شركة) بعدم دفع الضرائب المستحقة للدولة و المترتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة أخرى منشئة للضريبة (الاستهلاك أو الاستيراد مثلاً) ، أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب ، من خلال استعمال طرق و أساليب غير مشروعة بحكم القانون و تنطوي على الغش و الخداع و سوء النية.²

كما يعرف أيضاً بأنه " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية ، و ذلك بكل أو جزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها ".³

من التعريفين السابقين يتضح جلياً أن التهرب الضريبي يقوم على :

- 1- طاهر الجنابي ، علم المالية العامة و التشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر، طبعة أولى، الموصل ، 1970 ، ص 138.
- 2- موقع الجزيرة الإلكتروني، التهرب الضريبي ... أسبابه و أساليبه ، نشر في 2016/08/17 .
- 3- علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، د.ط ، الجزائر ، 2005 ، ص.ص 209-210.

- الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع المكلف لالتزاماته الضريبية تجاه الخزينة العمومية.
- استغلال المكلف لثغرات قانونية للتهرب من دفع الضريبة.
- المخالفة العمدية للقوانين المتعلقة بالنظام الضريبي للتهرب من دفع الضريبة.

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي

تتعدد أسباب التهرب الضريبي و تختلف باختلاف الأنظمة و التشريعات المالية ، و حسب الأوضاع الاقتصادية ، الاجتماعية و السياسية في كل دولة ، فالدول المتقدمة و نظامها الاجتماعي المتحضر تختلف تماماً عن الدول المتخلفة و نظامها الاجتماعي المتخلف ، و هذا الفعل لا بد و أن يكون له آثار وخيمة سواء على الصعيد المالي ، الاقتصادي أو الاجتماعي و حتى النظام الجبائي في حد ذاته، و هو ما سنتناوله بالتفصيل في هذا المطلب من خلال التطرق لأسباب التهرب الضريبي (الفرع الأول) وآثاره (الفرع الثاني).

الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي

من المهم على كل دولة إدراك الأسباب الحقيقية التي تدفع الأفراد أو المؤسسات للقيام بالتهرب الضريبي وذلك لوضع أسس صحيحة و مناسبة لمكافحة الأساليب غير القانونية التي يقومون باستخدامها ، و قد تختلف الأسباب من دولة لأخرى ، لكن بشكل عام يمكن توضيح أسباب التهرب الضريبي في ما يأتي :

أولاً : أسباب متعلق بالمكلف بالضريبة

إنه لمن الطبيعي أن نجد معظم أسباب التهرب الضريبي مرتبط بالمكلف في حد ذاته خاصة من الناحية الأخلاقية ، النفسية و حتى وضعيته المالية و هذا ما سنفسر فيه بشكل موجز.

أ. الأسباب النفسية للمكلف بالضريبة:

ينظر المكلف بالضريبة على أنها وسيلة لمصادرة و نهب أموال الأفراد ، كونها اقتطاع مالي دون مقابل مما ينعكس سلباً على أفراد المجتمع و هذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم و ثروتهم ، كما يذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.¹

كما أنه كلما بددت الدولة إيراداتها في أوجه كمالية أو عديمة النفع أو أسرفت في إنفاقها ، كان ذلك مبرراً للمكلف للتهرب من الضريبة لعدم شعوره بفائدة ما يدفعه خاصة في الدول ذات الأنظمة غير العادلة ، حيث يشعر الأفراد بأن السلطة في بلدهم تعمل على محاباة فئة دون أخرى من نفس البلد ، مما يدفعهم إلى محاولة التهرب من الضريبة.²

ب. انعدام المسؤولية الضريبية:

و تتمثل في انعدام روح المسؤولية للمكلف في الوفاء بالتزاماته نحو وطنه و تضحياته المادية التي تساعد الدولة في مجاهدة ما عليها من نفقات ، و سبب ذلك قلة الوعي الضريبي المرتبط بعوامل

1- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة ، بن عكنون - الجزائر ، 2007 ، ص.ص 25-

26.

2- ناصر شرقي ، التهرب الضريبي آثاره و سبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3 ، 2012/2011 ، ص 100.

اقتصادية و سياسية تضعف رابطته نحو مجتمعه و وطنه ، ما يجعله يتهرب من دفع الضريبة المكلف بها، لهذا وجب توفر وسائل إعلامية و القيام بحملات توعية تهدف لتغيير المعتقدات لدى هؤلاء الأفراد حول الجباية الضريبية.¹

ج. الوضعية المالية للمكلف بالضريبة:

من أكثر الأسباب التي تدفع المكلف نحو التهرب الضريبي بكل الوسائل و الطرق هي حالته المالية السيئة فكلما كانت صعبة و غير مستقرة كلما كان ميله إلى التهرب من دفع الضريبة أقرب²، وذلك راجع لعدم وجود دخل مالي لديه يمكنه من الوفاء بالالتزاماته الضريبية.

د. أسباب اجتماعية:

يعد تأثير المحيط الاجتماعي سبباً هاماً في رسوخ و شيوع ظاهرة التهرب الضريبي حيث أن المواطن الذي يولد في المجتمع الأصل فيه الغش و التهرب من الالتزامات الجبائية ، لا ينتهج إلا هذا النهج³، كما أن عدم وجود عدالة ضريبية مطبقة على واقع الناس ، أي المساواة في القيمة الضريبية بين أفراد المجتمع دون مراعاة لفوارق الثروة بينهم و الممتلكات يدفع به إلى الامتناع عن الوفاء بالدفع لعدم وجود عدالة اجتماعية في نظره حسب القواعد و الأنظمة الضريبية المطبقة.

1- محمد مرسي فهمي ، سيد لطفي عبدالله ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العملية، دار الإتحاد للطباعة و النشر ، طبعة أولى ، القاهرة ، مصر، 1999 ، ص301.

2- دلال عوار ، أثر التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة (حالة جيغل نموذجاً) ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الصديق بن يحيى، جيغل - الجزائر ، 2015/2014 ، ص25.

3- كمال شريط ، الرقابة الجبائية في الجزائر - الإجراءات والأدوات - دراسة حالة مديرية الضرائب ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر ، 2004/2003 ، ص157.

هـ. ضعف المستوى الأخلاقي:

من العوامل الجوهرية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي ، ضعف المستوى الأخلاقي لدى الأفراد المنوط بهم دفع الضريبة ، فهو عبارة عن حافز لهم للتهرب من أداء واجبهم الضريبي بحيث تكون رابطة عكسية بين الضعف الأخلاقي و الشعور الوطني الذي يصب في مصلحة المجتمع ، مع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.¹

ثانياً: الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

كثيرة هي العوائق التي يحتويها النظام الضريبي و التي تدفع المكلفين بالضريبة إلى التهرب والإمتناع عن الوفاء بالتزامتهم الضريبية كعدم صياغته بإحكام أو إحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون، أو ثقل العبئ الضريبي عليهم، وحتى ضعف الجزاءات المقررة على جريمة التهرب الضريبي وهو ماسن فصل فيه من خلال ما يلي:

أ. الأسباب التشريعية :

و تتجلى في كثرة التشريعات الضريبية ، و عدم و ضوحها و تناقضها في كثير من الأحيان ، و وجود الثغرات فيها ، مما يؤدي إلى فقدان الثقة من طرف المكلف بالضريبة ، و نظرتة إلى إدارة الضرائب بنظرة الشك و الريبة ، فكلما كانت مواقف الإدارة غير مستقرة و غير واضحة كلما كانت

1- الشرقاوي عبد الحكيم مصطفى ، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، د.ط ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 119.

مدعاة للشك و الريبة¹، كما أن تعقد النظام الضريبي الذي يحتوي على ضرائب تتطلب إجراءات عديدة و معقدة يصعب من عملية فهم النصوص القانونية الضريبية و الالتزام بها أو تحصيلها مما يشجع المكلفين و يدفعهم نحن التهرب من الدفع الضريبية.²

ب. ثقل العبء الضريبي:

و الذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة ، بحيث في حالة زيادة العبء عن توقعات المكلفين و استعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي³ ، خاصة عند عدم استفادة هؤلاء المكلفين في مقابلها من أي خدمات حكومية أو الاستفادة من خدمات مفتقدة للجودة ، فلا يرى المواطن حينئذٍ أثراً للضرائب التي يؤديها للدولة يعود عليه بالنفع.

ج. ضعف الجزاءات المقررة قانوناً

إنَّ حجم العقاب المفروض على المتهرب من طرف الدولة يؤثر على التهرب الضريبي ، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر ، فكلما كان العقاب أكبر من المبلغ الذي يلزم المكلف بدفعه للخزينة كالضريبة ، كلما ابتعد المكلف عن ذلك التهرب و يقلل منه ، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل أو غير موجودة يحدث العكس ، فيصبح المعني أكثر إقبالاً على التهرب من دفع الضريبة⁴ ، و هو ما يخلق له شعوراً بمدى ضعف و عجز الدولة على تطبيق القانون و فرض سيادتها ، في ممارسة

1- بوبكر مصطفى، أسباب التهرب الضريبي و مدى نجاح الدولة في التصدي له، مخبر القانون والعقار، مجلة القانون العقاري، مجلد2، العدد1، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 2 - الجزائر ، 2015 ، ص 316.

2- ناصر مراد ، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الجزائر ، 2004 ، ص12.

3- مرسي محمد فهمي ، سيد لطفي عبد اله ، المرجع السابق ، ص301.

4- عبد المنعم فوزي ،المالية العامة و المؤسسات المالية ، منشأة المعارف ، طبعة أولى ، الإسكندرية ،مصر، 1994 ، ص273.

صلاحياتها الرقابية و تقدم مثل هؤلاء أمام الجهات القضائية و بالتالي الحد من جميع الممارسات التي تدخل ضمن التهرب الضريبي.

ثالثاً : الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي ، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما سهل التهرب الضريبي ، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية ، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية و نقص الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة ، و ذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي ، و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية ، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب ، و التي تتمثل في الرشوة بحيث تعتبر أخطر من ضعف الإدارة ، و تندرج ضمن الفساد الإداري¹ ، و ما يزيد الأمر سوءاً التقدير الجزائي للوعاء الضريبي الذي قد يكون أكثر من القيمة الفعلية مما يدفع المكلف إلى اللجوء نحو أساليب التهرب الضريبي.

رابعاً : أسباب متعلقة بالظروف الاقتصادية:

إن فترات الكساد و الأزمات التي يشهدها البلد تساهم في انتشار التهرب الضريبي و زيادته بسبب قلة النقود و انخفاض دخل المكلفين ، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد ، و بالتالي زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار ، مما يصعب على المكلفين تحمل عبء الضريبة ، لذا يلجؤون إلى

1- ناصر مراد , إشكالية التهرب الضريبي , مجلة الحقيقة , المجلد 9 , العدد 15 , كلية العلوم الإنسانية والإجتماعية- أدرار , الجزائر , 2010 , ص 119.

التهرب من دفعها ، بإستعمال مختلف الطرق المتاحة ، بينما في فترات الرخاء و الإنتعاش الإقتصادي يقل ميل المكلفين نحو التهرب الضريبي بسبب كثرة النقود و إرتفاع الدخل و تحسن القدرة الشرائية للأفراد ، مما يسمح للمنتجين نقل عبء الضريبة إلى المستهلكين ، عن طريق أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع للتهرب منخفضاً¹.

بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقط بل يجعل من الإجراءات الردعية الجبائية عديمة الجدوى ، و بالتالي فإن مبالغ نقدية تتداول بحرية دون أن تخضع للمنطق العام للسياسة الاقتصادية ، و لا يمكن لها محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة من ظاهرة البطالة و كذا التخفيف من الضغوط الاجتماعية.

خامساً : أسباب متعلقة بالسياسة:

يشكل الرضا السياسي عاملا مهما ومؤثرا في زيادة أو انخفاض المواطنة الضريبية للممول، وبقدر رضا المكلف عن واقعه السياسي أشخاص وسياسات، بقدر ما يكون متقبلا لما يفرض عليه من ضرائب من طرف السلطة السياسية في الدولة، اما إذا شعر المكلف بالإحباط من سلوك أفراد هذه السلطة لاعتقاده بأنهم يبذلون معظم جهودهم في الحفاظ على امتيازاتهم وزيادة مكاسبهم الشخصية ، فان ذلك سوف يدفعه لعدم الالتزام بسداد الضريبة المكلف بها².

1- محي محمد مسعد ، العلاقات القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية ، مكتبة الإشعاع ، الإسكندرية ، مصر، د.ط ، 2002 ، ص180.

2- نجاة نوي، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد 01 ، العدد 16، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر ، 2017 ، ص324.

ويرتبط بهذا الأمر شيوع القدرة لدى الفئات ذات النفوذ السياسي والاجتماعي على توليف القوانين الضريبية لصالحها، والاستفادة من نفوذها في عدم الالتزام الضريبي وذلك بشكل خاص، وارتكاب جرائم اقتصادية أخرى (الرشوة ، الفساد ، السرقة) بشكل عام، على اعتبار أن هذه الفئة يجب أن تشكل القدوة الحسنة وان تعطي مثالا حسنا عن الاستقامة والمواطنة لبقية أفراد المجتمع¹.

ومن ثم لجوء هؤلاء إلى سلوك عدم الالتزام الضريبي يعتبر ضوءا اخضر يسمح لباقي الممولين بعدم الالتزام كسلوك مقبول في المجتمع .

وتمشيا مع هذا الطرح واستنادا إلى التقرير الصادر عن صندوق النقد الدولي فان المديرية العامة للضرائب في الجزائر لا تتمتع بالحماية القانونية الكافية ضد التدخلات السياسية، وليست لديها استقلالية كافية اتجاه الوزارة الوصية².

الفرع ثاني : آثار التهرب الضريبي:

إن للتهرب الضريبي آثار سلبية مباشرة تتعلق بتخفيض الإيرادات العامة ، و بالتالي التأثير على الخزينة العمومية ، بإعتبار الضريبة من أحد المصادر الهامة لها ، كما أن هذه الآثار تمتد لتمس ، بجوانب أخرى كالجانب المالي ، الاجتماعي ، الإقتصادي و حتى السياسي.

1- محمد نعيم فرحات , تأصيل التهرب الضريبي و إجراءات الخصومة الجنائية للضريبة في القانون المصري ، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الضريبي الحادي عشر حول النظام الضريبي المصري ،القاهرة ،مصر، 2006 ، ص325.

2- ولهي بوعلام، عجلان العياشي ،التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مقال في مجلة العلوم الاقتصادية علوم التسيير ، العدد8 ،كلية العلوم الاقتصادية وتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف-المسيلة ،الجزائر، 2008 ، ص151 .

أولاً : الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة تتمثل في عدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد ، إذ انه يفوت على الدولة جزءاً هاماً من حصيلة الضرائب ، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة ، و لذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.¹

وذلك نتيجة للأضرار التي تلحق بالخزينة العامة للدولة ، بحيث تخسر جزءاً مهماً من الموارد المالية ، و يترتب على ذلك عجزها في القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه ، و تصبح غير قادرة على أداء واجباتها تجاه المواطنين ، و في ظل هذا العجز تضطر الدولة الى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي أو الاقتراض.

ثانياً : الآثار الاقتصادية:

يلعب التهرب الضريبي دوراً ملاحظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش، فيمس بعدة جوانب منها الاستثمار ، كونه يمس بإيرادات الدولة فلا يسمح بتكوين ادخار عام ، فيعرقل من إطلاق مشاريع استثمارية داخل الدولة حسب مقتضيات التنمية ، فركود هذه الأخيرة يرفع من معدل التضخم و البطالة².

1- محمد عباس محززي ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار الهومة ، الطبعة الرابعة ، الجزائر ، 2008 ، ص319

2- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار الهومة ، د.ط ، الجزائر ، 2003 ، ص160

فظاهرة التهرب الضريبي من مسببات ظهور أو لجوء الأفراد إلى الاقتصاد الموازي الذي يعود على الاقتصاد الوطني بأضرار خطيرة تعرقل من سيره الحسن و انتعاشه.

ثالثاً : آثار اجتماعية:

تؤدي كثرة التهرب الضريبي إلى لجوء الدولة نحو رفع معدلات الضرائب أو إضافة ضرائب جديدة ، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة ، لذلك تصبح الضريبة عامل فساد اخلاقي من خلال البحث عن وسائل مشروعة أو غير مشروعة قصد التحايل و الإفلات من الضريبة.¹

فالتهرب الضريبي يؤدي إلى عدم المساواة ، و بالتالي يخل إخلالاً كبيراً بفكرة العدالة في توزيع العبء الضريبي إذ يتحمل اغلبية المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على آدائها ، يتدهور لديهم الحس الجبائي لدى المكلفين ، و ينعدم الصدق في المعاملات . و تعمق الفوارق الاجتماعية.

رابعاً : أثره على النظام الضريبي:

عدم فعالية النظام الضريبي هو السبب الرئيسي لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي ، وعليه يعجز هذا الأخير في اداء دوره في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية فيقلص من إيرادات الدولة المالية ، وبتالي عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية ، الاقتصادية والاجتماعية ، فيقلص من أهمية الضريبة.²

1- لابد لزرق ، ظاهرة التهرب الضريبي و إنعكاستها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان ، 2012/2011 ، ص60.

2- ناصر مراد،فعالية النظام الضريبي ، مرجع سابق ، ص163.

كما أن عدم فاعلية النظام الضريبي يشجع ويخلق عقلية تنافسية لدى المكلفين في خرق هذا النظام وعدم التزام به سواء بطرق المشروعة او غير المشروعة ، مما يلزم الدولة على وجوب فردي هذا النظام من خلال سن قوانين تشريعية ردعية ، وكذا الزام مصالحها بتنفيذها دون ممانعة لمكافحة هذه الظاهرة.

مطلب الثالث : الطرق المستعملة في جريمة التهرب الضريبي:

يلجأ المتهربون ضريبياً الى العديد من الوسائل بهدف عدم الوفاء بالتزاماتهم الضريبية أو دفع جزء منها و بالتالي تقليل مقدار الضريبة المستحقة عليهم ، و مما يزيد الأمر تعقيداً الإفتتاح الاقتصادي و التطور التكنولوجي الذي تطورت معه أساليب التهرب الضريبي و إتسعت دائرته مما يجعل حصرها غير ممكن أو صعباً ، لذلك سنحاول من خلال هذا المطلب الى أكثر الطرق شيوعاً في تفادي دفع الضرائب.

أولاً : التلاعب المحاسبي في مجال التهرب الضريبي:

و يتم ذلك من خلال لجوء المكلف الى تقديم اقرار ضريبي استناداً الى دفاتر و سجلات و حسابات مغلوطة ، و مخالفة لحالة الدفاتر و السجلات الحقيقية كل ذلك بهدف تخفيض الإيرادات او تضخيم و زيادة الأعباء ، بإعتبار أن المصالح الضريبية تعتمد في الأساس على هذه السجلات من

أجل تحديد قيمة الضريبة المستحقة ، مما يدفع المكلفين بإخفاء بعض العمليات لتخفيض الإيرادات و تضخيم النفقات¹.

فالمحاسبة هي العمود الأساسي لإجراء التحقيق الجبائي لإبراز كل الأخطاء و الغفلات الموجودة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة الدفاتر و السجلات و تطابقها مع تصريحاته.

يمكن ممارسة هذا التحايل على العموم من خلال :

- تضخيم الأعباء من خلال تغيير قوائم الشراء و البيع.
- تسجيل مستخدمين وهميين في السجلات المحاسبية من أجل زيادة الأعباء و تخفيض مقدار الأرباح المحققة.
- توزيع أرباح على شركاء وهميين و غير موجودين أصلاً.
- تسجيل الأعباء و النفقات الشخصية و التي ليس لها علاقة بحسابات الشركة في سجلاتها و دفاترها.
- تطبيق تقنية الهلاك من دون توفر الشروط القانونية الموجبة لذلك و المنصوص عليها في التشريعات الضريبية.

1- نوي نجاة , فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2004 , مذكرة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادي , التجارية و علوم التسيير , جامعة الجزائر , 2004/2003 , ص 09.

- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من سعر بيعها بالتواطؤ مع الزبون ، حيث يسجل رقم الأعمال على الفاتورة بأقل من رقم الأعمال الفعلي ، و يكون الدفع نقداً باعتباره أسهل لممارسة التحايل.

- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو تخفيضات ممنوحة للمستهلكين.
- عدم تقييد قيمة المبالغ المتأتية من بيع الفضلات و المهملات الناجمة عن استعمال أو تحويل سواء أولية أو نصف مصنعة.¹

ثانياً : التحايل المادي في مجال التهرب الضريبي:

يعتبر التحايل ماديًا عندما يغير المكلف بالضريبة واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد و المنتجات و البضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي أو إخفاء كلي و كلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في انشاء اقتصاد غير شرعي.²

وقد تأخذ هذه الطريقة منحنيات أخرى كإنشاء مشاريع مصغرة في مناطق يصعب الوصول إليها أو تسويق منتجات في الأسواق الموازية و دون فواتير أو بفواتير مزورة.

1- قاشي يوسف ، التهرب الضريبي في الجزائر الأسباب النتائج و بعض الحلول، مجلة القانون العقاري، مخبر القانون و العقار، المجلد 1، العدد 2، كلية العلوم الإقتصادية جامعة البلدة 2، الجزائر ، 2015، ص 284.

2- قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة ماستر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، 2013/2014 ، ص 41.

ثالثاً : التحايل القانوني في مجال التهرب الضريبي:

يعتبر التحايل القانوني أكثر الطرق شيوعاً و إستعمالاً في تفادي دفع الضرائب ،حيث عرفه Bruno على أنه "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"¹.

يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير.

و يتجلى هذا الأسلوب من خلال صورتين وهما.

1. الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية :

ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء مثلا : تغيير عقد البيع إلى عقد هبة لتفادي دفع الضرائب للعقد الأول².

2. الإخفاء عن طريق عمليات وهمية :يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، و

1- بولخوخ عيسى , الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي , مذكرة ماجستير, كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الحاج لخضر, باتنة,الجزائر, 2004, ص14.

2- عوادي مصطفى , رحال نصر, التحقيق الضريبي في محاسبة دافعي الضرائب في الجزائر , مجلة إقتصاد المال والأعمال , المجلد1, العدد1, جامعة الوادي , وادي سوف ,الجزائر, 2016 , ص14.

لأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال¹.

رابعاً : طرق حديثة للتهرب الضريبي (الاقتصاد الرقمي):

التطور التكنولوجي الذي يشهدها العالم في الوقت الحاضر و حتى المستقبل في مجال الاقتصاد الرقمي من خلال المعاملات التجارية و المالية عبر الانترنت ، خلق تحدياً كبيراً للنظام الضريبي الذي يقف عاجزاً امام تنظيم مثل هذه المعاملات و تنظيمها ، رغم المحاولات الحثيثة في إيجاد صيغ قانونية واضحة و دقيقة لفرض النظام الضريبي في هذا المجال ، خصوصاً أنها أصبحت قبلة للكثير من أفراد المجتمع .

حيث تتجلى هذه الصعوبة في العديد من الخصائص التي يتمتع بها الاقتصاد الرقمي يمكن التعرّيج عليها بإختصار فيما يلي :

● غياب التعامل الورقي : لا ترتبط أنشطة الاقتصاد الرقمي بوجود أية وثائق ورقية في اتمام

المعاملات و هو ما يشكل صعوبة أمام النظم الضريبية التقليدية ، التي تعتمد على النماذج الورقية في إثبات الاجراءات و المراسلات ، و توثيق الحقوق و الالتزامات و صحة التوقعات ، لذا شرغت العديد من المنظمات الدولية و الحكومية في وضع قوانين خاصة بالتجارة الالكترونية تقر بحجية

2- عودي مصطفى رحال نصر، المرجع السابق، ص 52-53.

المحركات و العقود الالكترونية و وسائل الاثبات الالكتروني ، و تسبغ الصفة القانونية على التوقيعات الالكترونية و الوفاء بالنقود الالكترونية¹.

● صعوبة إثبات ذلك أن كافة الاجراءات و المراسلات بين الطرفين تتم إلكترونياً خصوصاً في مجال التحويلات المالية.

● مشكلات الحصر الضريبي و يرجع ذلك الى أن جزء كبير من المنتجات الرقمية غير منظورة للضريبة ، حيث لا مجال لمسك دفاتر تجارية منتظمة يمكن فحصها و معاينتها في ظل القوانين التقليدية.

2. الطابع العالمي لأنشطة الاقتصاد الرقمي : يتميز بطابع عالمي يتجاوز الحدود الجغرافية للدول ، مما يجعلها بمنأى عن الخضوع للضريبة و وفقاً للقواعد التقليدية ، حيث أصبحت تدار الأنشطة عبر تطبيقات و مستخدمين خارج الدولة ، و حتى في مجال الاشهار و الاسواق الالكترونية ، ما يفتح باب التهرب الضريبي على مصراعيه على النظام الضريبي التقليدي الذي لا يمكنه مجابهته بتاتاً.²

3. المرونة و القابلية للانتقال : تقوم بنية الاقتصاد الرقمي على الأصول المعنوية Intangible Assets ، والمنتجات والمستخدمين الرقميين، الخادم (السيرفر Server) ، والوسائل

1- محمود محمد الدمرداش ، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري في النظام الضريبي المصري و السعودى بالتركيز على قانونى ضريبة الدخل والقيمة المضافة بالتركيز على قانونى ضريبة الدخل والقيمة المضافة ، مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية ، المجلد 06 ، العدد 02 ، مقالة 08 ، كلية الشريعة والقانون بدمنهور ، جامعة الأزهر-مصر ديسمبر 2020 ، ص13.

2- المرجع نفسه ، ص14.

الأخري اللازمة لأداء النشاط الاقتصادي مثل البريد الالكتروني، برامج السوفت وير (Soft Wear) مواقع الويب (Web)، وهي مكونات تتسم بالمرونة والقدرة على الانتقال Mobility وتتيح للشركات العاملة في مجالات الاقتصاد الرقمي إمكانية فصل الملكية القانونية لهذه الأصول عن الأنشطة المرتبطة بها.¹

و يخلق هذا المعيار مشكلات للنظام الضريبي نظراً للخصائص التي يتمتع بها وهي :

- حرية حركة عوامل الانتاج حيث تتجنب الشركات التواجد المكاني في دول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة ، وجعل مقرها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة.
- إمكانية انتقال المستخدمين اذ يقوم العميل بشراء منتجه من دولة غير دولة إقامته و باستخدام تطبيق أو برنامج في دولة ثالثة ، فلا يمكن تحديد هوية الممول ولا عنوانه ، أو تحديد الوعاء الضريبي
- العمليات التجارية تتم عبر الانترنت و قد تكون منتجات رقمية ، فيصعب فرض الضريبة عليها ، كونها لا تخضع للرقابة الجمركية مثل السلع المادية.
- تداخل أنشطة الاقتصاد الرقمي حيث تتراكم الاثار الشبكية فتتولد قيمتها من العوامل الخارجية سواء منتجات حرة أو مجانية، مما يؤدي الى صعوبة تحديد الاختصاص الضريبي .
- عدم التوافق مع المبادئ التقليدية لفرض الضريبة ، سيما مبدأ العدالة و اليقين .

1- محمود محمد الدمرداش، المرجع السابق، ص16.

4. القيمة المضافة الرقمية : تختلف الأصول المعنوية التي ينهض عليها الاقتصاد الرقمي عن الأصول المادية التي ينهض عليها الاقتصاد التقليدي ، ولا شك أن اختلاف طبيعة الثروة في ظل الاقتصاد الرقمي ، سوف تكون له انعكاسات مهمة على القيمة المضافة.¹

1- محمود محمد الدمرداش، المرجع السابق، ص18.

المبحث الثاني: ماهية جريمة التهرب الضريبي

ويعد التهرب الضريبي جرماً يعاقب عليه القانون في معظم بلدان العالم، ويُعرّض الضالعين فيه للمساءلة أمام القضاء وعقوبات مدنية وجنائية، قد تصل إلى السجن، وهذا ما سعى إليه المشرع من خلال سن قوانين لضبط النظام الضريبي و حمايته، بإعتبار أن الضريبة تمثل مصدر دخل ثابت للخزينة العمومية.

من خلال ما يلي سنتطرق الى تعريف بهذه الجريمة وما يمثّلها (المطلب الاول) وأنواعها والأشكال التي تتخذها(المطلب الثاني) و ماهية هذه الجريمة في نظر المشرع الجزائري (المطلب الثالث).

المطلب الأول : مفهوم جريمة التهرب الضريبي

لم يرد في مختلف التشريعات تعريف قانوني لجريمة التهرب الضريبي و إنما ترك الأمر للفقهاء (الفرع الأول)، كما أن تفادي الضريبة يتم عن طريق جريمة أخرى تعرف بالغش الضريبي (الفرع الثاني)، فمن هذا المنطلق سيتم التعريف بها و كذا الفرق بينهما(الفرع الثالث).

الفرع الأول : تعريف جريمة التهرب الضريبي:

تعرف على أنها : " ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف قانوناً عدم دفع الضريبة أو إستغلال ثغرات قانونية ، لتخلص من دفع الضريبة بشتى الوسائل و الأشكال ، سواء بالعمليات

المحاسبية أو المادية ، سواء كل المبلغ أو جزء منه لصالح الخزينة العمومية ، و الذي تستعمله في تغطية نفقاتها".¹

وقد عرف الفقهاء كل حسب مجاله خاصة ما تعلق بالاقتصاد و القانون فورد تعريفه من ناحيتين هما:

❖ من الناحية الاقتصادية : يعتبر التهرب الضريبي تصرف يترتب عليه نقص في الحصيلة الضريبية، وضياع لمورد مالي مهم جدا من موارد الدولة.²

❖ من الناحية القانونية : فإن ظاهرة التهرب الضريبي في رأي معظم فقهاء القانون والمالية العامة يشكل جرما قانونيا، أي أنه فعل يتضمن انتهاكا صريحا لنص القانون مع أن معظم هؤلاء الفقهاء أنفسهم عادوا وقسموا التهرب الضريبي إلى نوعين، تهرب مشروع قد ينظمه المشرع ذاته أو ينجر عن استغلال الممول لثغرات ونصوص في القانون الضريبي، وآخر غير مشروع وينتج عن استعمال أساليب مخالفة للقانون.³

و عليه يمكن استخلاص أن جريمة التهرب الضريبي هو كل سلوك سلمي كان أم إجرامي القدر منه الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضريبة و يضر بالخزينة العمومية يعاقب عليه القانون و يرصد له جزاء يقع على المكلفين المرتكبين لهذا السلوك الاجرامي.

1- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي ، المرجع السابق ، ص151.

2- قصاص سليم ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مجلة العلوم الانسانية ، المجلد أ ، العدد 48 ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإخوة منتوري -قسنطينة،الجزائر، ديسمبر 2017 ، ص281.

3- محمد عبد الرزاق الهدود ، التهرب من الضرائب ، مجلة التشريع المالي و الضريبي ، العدد 262 ، أكتوبر 1988 ، ص59-60.

الفرع الثاني : تعريف الغش الضريبي:

لا يختلف تعريفه كثيراً عن التعريفات السابقة التي ذكرناها من خلال تعريف جريمة التهرب الضريبي باعتبار أنهما يستهدفان مجال واحد و لهما نفس آثار حيث أن اختلافهما يكمن في الوسائل الشرعية و غير شرعية.

حيث يعرف فقهاء الاقتصاد و المالية ، بالفكر الفرنسي بأنه "مخالفة القانون الضريبي المعمول به لاستهداف الإفلات من الضريبة المفروضة و تخفيض الأوعية الضريبية ، أي المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة أو تخفيض أساسها.¹

أما تعريفه القانوني فجاء شاملاً لكل الحالات الممكنة و المشروعة حيث يقصد بهتلك السلوكيات و الممارسات الهادفة لمخالفة القانون، والتي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً.

والغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، ويعتمد هذا النوع من التهرب على عنصر القصد لمخالفة القانون، حيث يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، فتندرج تحته بذلك كل

1-margairaz andré la fraude fiscal et sert succédané comment on échappe à l'impôts 2ème édition ,genève suisse 1977 page :25

نقلاً عن ، يوسف عاشور ، الغش الضريبي ، مجلة البحوث و الدراسات العليا ، جامعة يحي فارس - المدية - ، المجلد 07 ، العدد 01 ، ص06.

طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من الالتجاء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة¹.

و منه نستخلص بأنه كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم، يصدر عن المكلف يهدف من خلاله إلى تحقيق غش ضريبي على كل أو جزء من التزاماته بتقديمه بيانات أو وثائق ، تتضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إتلافها ، أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون التصريح به.

الفرع الثالث: الفرق بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي:

يكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي و الغش في أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي ، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعة ، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية و الاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له ، و بالتالي فلا يقع عليه أي عقوبة أو جزاء ، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدلسية)².

1- عبد المنعم فوزي ، المرجع السابق ، ص 223

2- سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الأولى ، بيروت ، لبنان ، 2008 ، ص 209.

أما الغش الضريبي فتتجه فيه أرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي ، و لكنه يسلك في سبيل ذلك طرقاً غير مشروعة كالتدليس و الاحتيال ، فيقع تحت طائلة المسائلة القانونية و بالتالي ينال عقوبة قانونية¹ .

فالغش الضريبي يتوفر فيه العنصر المعنوي و المادي ، لذلك يجب عدم الخلط بينهما فالأول يمثل الحالة العامة و الثاني الخاصة ، إذ يعتبر الغش الضريبي حالة من حالات التهرب تكون عن طريق انتهاك القانون² .

المطلب الثاني : أنواع و أشكال التهرب الضريبي:

إن للتهرب الضريبي انواعاً مختلفة تكون حسب الطريقة المتبعة من المكلف للقيام به ، سواء كان أسلوبه مشروع أو غير مشروع ، قد لا يمكن تحديده في بعض الاحيان بالنظر الى تطور النشاط الاقتصادي المتسارع الذي يشهده العالم ، لكن سنتحدث عنه وفق للمنظور التقليدي للنظام الضريبي على العموم ، و حتى الصور التي قد يأتي في صفتها من خلال هذا المطلب حيث سنتناول أنواع التهرب الضريبي (الفرع الأول) ، وأشكال التهرب الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الاول : أنواع التهرب الضريبي:

يوجد نوعان من التهرب الضريبي ، الاول مشروع يقوم على العنصر المعنوي فقط ، و أما الثاني غير مشروع يتوافر فيه كلا من العنصر المعنوي و المادي ، يوقع على مرتكبه جزاء قانوني .

1- سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق , ص209.

2- المرجع نفسه , ص210.

و سنفصل فيهما كما يلي :

أولاً : التهرب المشروع:

1. تعريفه : هو الوضعية التي ينجح من خلالها المكلف بتقليص مبلغ الضريبة الواجب عليه

دفعها دون انتهاك القانون أو تقليص التزاماته الضريبية ، و عليه يستفيد من الامكانيات

القانونية باستخدام الثغرات القانونية و عدم دقة النصوص¹.

من خلال هذا التعريف يظهر جلياً على أن التهرب المشروع يقوم على :

- استغلال ثغرات قانونية من أجل عدم نشوء التزام ضريبي في حقه لمصلحة الخزينة العمومية.
- الامتناع عن ممارسة أو نشاطات أو القيام بأعمال تدخل في أحد الاوعية الضريبية المحددة قانوناً.

2. أنواع التهرب الضريبي : ينقسم الى صنفين هما :

- المقصود من المشرع :

حيث يهدف المشرع الجبائي من خلاله الى فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة او سلع محددة و تقليل من استيرادها ، على انشطة محددة ضمن شروط معينة و حصرها في مناطق يتم اختيارها ، تحقيق اهداف معينة استثمار و دعم المؤسسات الناشئة² ، و حتى التقليل من

1- عبد المجيد قدي ، المرجع السابق ، ص215.

2- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2011

الاستيراد الذي يكلف الخزينة العمومية مخزونها من العملة الصعبة في حاجيات يمكن انتاجها محليا و هذا ما تجلّى مؤخرا في احدى قرارات السلطة في البلاد بالمنع النهائي لاستيراد ما يمكن انتاجه محليا وتقديم تسهيلات ادارية و جبائية للمؤسسات الناشئة.

● الغير مقصود من المشرع :

هذا النوع يقوم على استغلال الثغرات القانونية من طرف المكلف ، بعدم دفع الضريبة نظر العدم احكام صياغة الموارد القانونية من قبل المشرع الجبائي ، فالمكلف يستغل هذه الثغرات لمخالف النظام الضريبي لأن المشرع هو الذي حدد لهم جموعة من الاعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة¹.

ومن نماذج التهرب المشروع مايلي²:

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة و وهمية.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة استثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها ، دون القيام فعلا بالإعادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بتقديم إعفاءات ضريبية.

1- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، المرجع السابق ، ص12.
2- قروموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر -بسكرة، الجزائر- 2013/2014، ص 28

– تهرب الضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ، بترك النشاط الانتاجي الذي يخضع لضريبة

مرتفعة و اللجوء الى نشاط خاضع لضريبة اقل.

ثانياً : التهرب الغير مشروع:

هو مخالفة القانون الضريبي المعمول به ، الاستهداف الافلات من الضريبة المفروضة وتخفيض

الاعوية الضريبية ، حيث يستخدم المكلف في هذه الحالة مخالفة صراحة للقوانين الجبائية.

أما المشرع الجزائري فذكر بعض الأفعال التي تدخل في إطار التهرب الغير المشروع ، و ذلك على

سبيل الحصر من خلال المواد 192 و193 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة ، وكذا المادة

118 من قانون الرسم على رقم الاعمال.

و ينقسم الى نوعين من حيث المشروعية و من حيث النطاق :

● الغش العادي : يشبه التهرب المشروع مصحوبا باستعمال الطرق التدليسيه و يتمثل في

محاولة متعمده من اجل عدم دفع الضريبة أو تخفيض منها ، وهذا من خلال تقديم

تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية ، فهو اذا كالتصرف او اغفال مرتكب من اجل

التخلص من الضريبة حسب المادتين 192 و193 قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة¹.

1- قرموش ليندة، المرجع السابق، ص29.

● الغش المركب : أي انه غش بسيط مقرون بممارسات التدلسية يستعمل فيها المكلف أساليب تمكنه التخلص من الضريبة ، ومسح كل الاثار التي قد تؤدي الى كشف مغالطاته¹.

يتوفر على عنصرين هما :

- العنصر المعنوي : يتمثل في سوء النية لدى المكلف و علمه بانه فعل غير مشروع.
 - العنصر المادي: يتجلى في الفعل الذي يؤدي الى تخفيض اساس الضريبة ، كتدليس او الاحتيال الذي يهدف المكلف من خلاله الى مسح كل الأدلة تجنبا لأي مراقبه محتمله.
- حيث نص عليه المشرع في المادتين 303 و407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- و من أمثلة التهرب الغير المشروع المركب نذكر²:
- تقديم دفاتر المحاسبة مزيفه و فواتير كاذبه.
 - التصريح بممارسه نشاط واحد بينما يمارس المكلف أكثر من نشاط.
 - اللجوء إلى التخفي و تفادي التقدم لمصلحه الضرائب لتجنب مطالبة اداره الضرائب المكلف بالوفاء بالالتزامات الضريبية.
 - استغلال المنصب أو التقرب من أصحابها لشراء ذممهم من اجل الحصول على مزايا و تفضيلات.

1- قرموش ليندة، المرجع السابق ، ص30.

2- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، المرجع السابق ، ص07.

– اللجوء الى التهرب عبر الحدود و تفادي الحواجز الجمركية أثناء نقل البضائع من و الى الخارج.

أ. من حيث النطاق :

● التهرب المحلي : هو كل إستعمال لطرق وممارسات للغش من قبل المكلف و محاولة منه

للتخلص بصفة غير شرعية من الالتزامات الضريبية الناجمة عن التشريعات الجبائية

الوطنية ، أي كل غش يتم داخل الدولة ، حيث يكون المكلف في مواجهة لسلطات

بلده فهو يخضع لقوانين جبائية وحيدة¹.

فالتهرب المحلي يكون نطاقه ضمن الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه المكلف.

تهرب الدولي : يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضرائب في بلده عن طريق التهرب

الغير قانوني في المداخل والإرباح التي من المفروض أن تخضع لضريبة البلد الذي حققت فيه فعلا الى

بلد آخر يتميز بضغطة الجبائي المنخفض².

ومن هذا المنطلق نستخلص أن الإفلات من الإدارة الضريبية للبلد تتم عن طريق تهرب رؤوس

الأموال الى خارج الحدود الجغرافية ، بمساعدة أشخاص آخريين خارجة إقليم الدولة أو استثمار أمواله

في بلدان أخرى تتمتع باقتطاعات ضريبية منخفضة ومنحنا زايا مغرية جلب رؤوس الأموال إليها وكثيرا

1- غزة مبروك ، فعالية الرقابة كأداة للحد في التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،

جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2016 ، ص 19.

2- عبد المنعم فوزي ، المرجع السابق ، ص 223.

ما نشاهد هذا النوع من التهرب في غطاء شركات ذات نشاط دولي او من خلال عمليات الاستيراد

والتصدير

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي:

في هذا الفرع الذي ترتكب عليه جريمة التهرب الضريبي مكلف للقانون وهي كما يلي:

أولا: الامتناع:

وهو ابسط طريقه للتهرب من ضريبة وبصوره أوضح فان المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة او التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ذلك امتناع الشخص عن استهلاك سلعه لضريبة مرتفعه، وهذه الضريبة قد تكون مقصوده من طرف المشرع الذي يهدف الى دفع الأفراد بطريقه غير مباشره الى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة الاعتبار اقتصاديه او اجتماعيه مختلفة ، كالحد من استيرادها، توفرا للعمولات الاجنبيه او تشجيع إنتاج السلع البديلة لها او الحد من استهلاكها حفظا للصحة العامة،¹ وطريقه الامتناع هذه تؤدي بالمكلف الى تجنب دفع الضريبة كليا او جزئيا ، ويكون عدم الدفع كليا عندما يمتنع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق، كما يستطيع ان يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعفته وأعفت دخله من الضرائب

1- Gaudemet Paul Marie, **Précis de Finances Publique**, édition Montchrestien, Tome 2, Paris france, 1970, P : 314.

نقلا عن : رحال نصر , موفق سهام , الضغط الضريبي كحافز للتهرب و الغش الضريبي , مجلة العلوم الادارية و المالية , جامعة الوادي , الجزائر، المجلد 02 , العدد 01 , جوان 2018 , ص 235.

لتشجيع الاكتتاب فيه، المكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئياً يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة¹.

ثانياً: الإحلال:

يتمثل الإحلال في توظيف المكلف لأمواله في نشاطات تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل، الاستثمار في القطاع الفلاحي، وقد يستهدف المشرع من خلال هذه الخطوة إلى تحقيق أهداف معينة، كتشجيع الأفراد للتوجه نحو الإنتاج الفلاحي لتحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل والقضاء على البطالة، وفي هذه الحالة يعفى المهتمين بهذا الميدان من دفع الضرائب وغالباً ما يكون مدته معينة كتحفيز، بعض الأحيان الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهميه على الصعيد الثقافي والحضاري².

ثالثاً: استغلال الثغرات القانونية:

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات يمكن للمكلف الاستفادة منها لوجود نقص في إحكام هذه النصوص وعدم صياغتها بدقة، ما يزيد من أرباح المكلف دون الخضوع للضريبة، توزيع الشركة للأرباح المحصل عليها في شكل أسهم مجانية على المساهمين، أي زيادة رأس مال الشركة بمقدار الأرباح وتوزيع كل حسب نصيبه، لعدم وجود نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض ضريبة على

1- Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2 édition, Précis

Dalloz, Paris, france, 1991, P : 259.

نقلا : عن رجال نصر، موفق سهام، المرجع السابق, ص235.

2- جامع احمد، علم المالیه- فن المالیه العامه، نشر العربيه، الطبعة الثانيه، القايره، مصر، سنه 1975، ص.ص244-245.

الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين ، حيث يتوفر في هذه الحالة العنصر المعنوي المتمثل في سوء النية لدى المكلف، وجب على المشرع ضبط النصوص القانونية وصياغتها بدقة و وضوح كي لا يدعّم مجالاً للتأويلات وتغيير المقاصد المراد منها فعلاً¹.

المطلب الثالث: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

لقد اعتبر قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة ، كل الجرائم الواقع ضمن التهرب الضريبي ، جنحة مهما بلغت قيمة المبلغ الذي يقع على عاتق المكلف لصالح الخزينة العمومية ، و هو ما ورد في القسم السابع المتعلق بالغرامات الجبائية و العقوبات الجنح ، كما أكدت عليه المحكمة العليا في قرارها رقم 0759879 الصادر بتاريخ 28-06-2016 حيث جاء فيه " إنه من المقرر قانونا وطبقا للمادة 13 من القانون 11 – 16 المؤرخ في 02/12/2011 المتضمن قانون المالية لعام 2012 فإنه تم تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم بحيث أصبح كل تملص من الضرائب أو الرسوم يشكل جنحة يعاقب عليها بالحبس والغرامة مهما بلغت قيمة المبلغ موضوع التملص أو التهرب"².

وعليه فإن القواعد الواردة في التشريع الضريبي وضعت لضمان مصالح الخزينة العامة ، لكون هذه الجريمة تمس بكيان الاقتصاد الوطني فهو يعتبر من الجرائم الاقتصادية للدولة³.

1- عوادي مصطفى ، رجال نصر، المرجع السابق، ص14.

2- المحكمة العليا ، الغرفة الجزائرية ، 759879 ، المؤرخ في 28/06/2016 ، (ب.ف) / المطعون ضده: مديرية الضرائب بالروبية ، الموقع الرسمي للمحكمة العليا www.coursupreme.dz.

3- حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف الإسكندرية- مصر، 1963 ص11.

فالتهرب الضريبي هو جريمة ضريبية ، كالجرائم الأخرى المنصوص عليها في القانون ، توجب لتحقيقها كل من الركن المادي ، المتمثل في استعمال طرق تدليسية و أساليب احتيالية من اجل التخلص من آداء الضريبة و العلاقة السببية بينهما ، و كذلك الركن المعنوي و المتمثل في القصد الجنائي العام و الخاص¹.

حيث تم تخصيص الفرع الأول للركن المادي والفرع الثاني للركن المعنوي أما الفرع الثالث فتطرقنا إلى صور جريمة التهرب الضريبي.

الفرع الأول : الركن المادي:

يلجأ المكلف في جريمة التهرب الضريبي الى مخالفة الإلتزام الضريبي، وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق والتدليس² ، و عليه نستخلص أن الركن المادي يقوم على ثلاثة عناصر رئيسية تتمثل في:

أولاً : السلوك الإجرامي:

يتمثل الفعل أو الطريقة التي يلجأ لها المكلف يهدف من خلالها الإخلال بالتزاماته الضريبية سواء بتخلص منها كلياً أو تخفيض جزء منها ، و بالرجوع الى المشرع الجزائري فنجد بأنه لم يعرف السلوك الإجرامي و إنما اكتفى بذكر الأفعال المجرمة على سبيل المثال لا على سبيل الحصر.

1- قضاص سليم المرجع السابق , ص11.

2- أحسن بوسقيعة . الوجيز في القانون الجزائري الخاص (الجرائم ضد الأشخاص ، الجرائم ضد الأموال ، بعض الجرائم الخاصة)، الطبعة السابعة عشر . الجزء الأول . دارهومة : الجزائر . 2014 . ص469

من خلال النصوص التشريعية يمكن ذكر الحالات المعاقب عليها و التي تدخل ضمن جريمة التهرب

الضريبي ، فيما يلي :

● اكتاب كشف تلخيص سنوي يحتوي على بيانات مختلفة عن تلك الواردة في التصريح السنوي

للتائج والكشوف المرفقة.¹

● تصريح المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر

التي تعتمد لتحديد الوعاء الضريبي ، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح.²

● إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من

طرف كل شخص مدين ، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

● تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو

خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية

لصالح بعض الفئات من المدينين.

● القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في

الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد.

1- المادة 192 مكرر فقرة 2 من ق.ض.م.ر.م ، المحدثه بموجب المادة 21 من ق.م. 2021.

2- المادة 193 فقرة 1 من ق.ض.م.ر.م.

● قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

● كل عمل أو فعل أو سلوك القصد منه بوضوح تجنب أو تؤخر دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

● ممارسة نشاط غير قانوني يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و/ أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة ، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

● يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدلسية.¹

و قد نصت كذلك المواد 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 119 من قانون التسجيل و المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة على نفس الأفعال المجرمة سابقاً و التي وردت على سبيل المثال .

ثانيا : النتيجة الإجرامية:

النتيجة الاجرامية تتجلى في الآثار المترتب في القيام بالسلوك الإجرامي ، الذي يأخذه المشرع بعين الاعتبار في التكوين القانوني للجريمة ، من خلال التغير الذي يحدثه النشاط الإجرامي في العالم

1- المادة 119 فقرة 1 من ق.ت , المعدلة بموجب المادة 17 من ق.م 2012 .

الخارجي وفق التعريف العادي، اما الموضوع فيتجلى في الضرر او الخطر الذي او يهدد الحق الذي تحميه القواعد الجزائية الواردة في التشريع الضريبي¹.

الحدود سلوك أو فعل إجرامي نتيجة حتمية له، ضررا كردة فعل أو شكل خطرا، إن القاعدة الجزائية تهدف إلى حماية حق ما.

وهذا ما نص عليه المشرع من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بقوله "يعاقب كل من تملأ وباستعمال طرق تدلسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا ، وفي نصوص أخرى نجد عبارة فضاء أو حاولت تخفيض في المادتين 117 كتبها الأرقام الرسوم على رقم الأعمال و المادة 503 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

وكلها وردت على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه لا يمكن حصر جميع أفعال التهرب الضريبي لكثرتهم.

ثالثا : العلاقة السببية بين السلوك الإجرامي والتهرب الضريبي:

حسب الدكتور أحسن بوسقيعة ، فانه لقيام جريمة التهرب الضريبي ، يستلزم وجود علاقة سببيه بين التملص من كل او بعض الالتزام الضريبي من حيث الأداء أو تصفيه أو تحديد أساس الضريبة، بين اللجوء واستعمال الطرق التدلسيه والأساليب الاحتيالية، حاله واحده تنعدم فيها العلاقة السببية جريمة كذلك ، اشتهرت فيها وقوع خطأ من طرف إدارة الضرائب في ربط الضريبة ، أو في تقرير

1- أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، القاهرة-مصر، 1995 ، ص121.

الإعفاء ، من الضريبة أو رسم في هذه الحالة لا يعتبر جريمة يعاقب عليها المكلف، إن هذا الخطأ الإداري نتيجة لتقديم وثائق مزورة من المعنى، بإخفائه بعض المبالغ التي تكون محلا للضريبة والاقتطاع، فان العلاقة السببية تنشأ وتدخل ضمن الأفعال التدلسية¹، حسب نص المادة 193 الفقرة اثنين من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الثاني : الركن المعنوي:

يعتبر الركن المعنوي المتمثل في سوء النية روح الجريمة والوسيلة التي تحدد المسؤول عنها، حيث تقوم العلاقة بين ماديتها ونفسيته يمكن مساءلة الشخص عن جريمة ارتكبتها، باعتبار إن الركن المعنوي ضمان للعدالة وشرط لكي تتحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية².

و تعد جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي بشقيه العام والخاص ، فقد استعمل المشرع في جل النصوص الضريبية عبارة " عن قصد أو عمدا " فلا جريمة ما لم يثبت توافر القصد الجنائي³.

أولاً: القصد الجنائي العام:

هو توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة من عالما بعناصرها القانونية ، وهو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء حيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب أفعال احتيالية أو تدلسية

1- أحسن بوسقيعة . المرجع السابق ، ص 469 .

2- علي حسين الخلف ، سلطان عبد القادر الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ، العاتك لصناعة الكتاب ، القاهرة- مصر، 1982 ، 148 .

3- أحسن بوسقيعة . المرجع السابق ، ص 474 .

أو غش ، تؤدي إلى التخلص أو محاولة التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة ، فإذا اخفي المكلف بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة الغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه ، أرادته الجاني وإيقاع الإدارة الجبائية في الغلط¹.

ثانيا : القصد الجنائي الخاص:

يستلزم لقيام جريمة التهرب الضريبي القصد الجنائي الخاص، وهو أن يستهدف المكلف من خلال سلوكه، التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا متعمدا في ذلك ، وتظهر نتيجة لذلك السلوك اعز الإدارة الضريبية من الحصول على المبالغ المالية المستحقة لدى المكلفين الخاضعة نشاطاتهم وأعمالهم ضمن الوعاء الضريبي المحدد قانونا.

وعليه فان النية في هذه الحالة هي العنصر الجوهري، لكن الإشكال هو صعوبة إثبات هذا العنصر الجوهري (النية) ، ففي غياب الإقرار وهي فرضيه نادرة يميل القضاة إلى افتراض وجود النية في بعض الحالات، كالامبالاة من طرف المكلف بالإندارات والاعذار المتكررة من طرف الإدارة ، أو في التأخر أو تأجيل موعد الوفاء بالتزاماته الضريبية رغم علمه بموعد التحصيل مسبقا² ، وعليه فان الباعث أو القصد هو عنصر تقدير شده أو خفه العقوبة حسب ما يقدره القانون استخلاصا من

1- أحمد فتحي سرور ، المرجع السابق ، ص17

2- أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص474.

ظروف الدعوة خاصة في شقها الجزائي فقط ، دون الشق الجبائي الذي لا تطبق عليه أحكام المواد 53 إلى 53 مكرر 8 من قانون العقوبات الجزائري¹.

الفرع الثالث: صور جريمة التهرب الضريبي:

نظرا للأثر البالغ والخطورة الكبيرة التي تخلفها جريمة التهرب الضريبي على الدولة خصوصا الاقتصاد الوطني ، باعتبارها مورد من موارد الخزينة العمومية، فقد ذهب المشرع إلى ابعاد من تجريم الفعل، تعتبر ردعية وقائية قبل ارتكابها من طرف الجاني المكلف بها ، من خلال ما يلي:

أولا: المحاولة:

لقد اعتبر المشرع المحاولة لتجنب دفع الضريبة أو شروع فيها معاقب عليه جريمة التهرب الضريبي وذلك من خلال ما نص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بقوله بان التملص أو محاوله التملص باللجوء إلى أعمال تدلسية في إقرار وعاء الضريبة أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا...²

وقد تطرق المشرع إلى تعريف بالمحاولة على أنها : " كل محاولات لارتكاب جناية تبتدى بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها إذا لم

1- فارس سبتي, المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري, ، الطبعة الثانية، دار هومة ، الجزائر، 2011، ص107.

2- المادة 303 الفقرة 1 من ق.ض.م.ر.م.

توقف أو لم يجب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها"¹.

وبما إن جريمة التهرب الضريبي تعتبر جنحه إذا لا يمكن تسليط العقوبة عليها إلا بناء على نص صريح في القانون² ، وعليه فان المحاولة تملص أو الشروع فيه معاقب عليه في التشريع الجنائي بنفس العقوبة التي تقرر على من ارتكب الجريمة فعلا³.

ثانيا: الاشتراك:

لقد عرف الشريك بأنه : يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتركا مباشرا ، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك⁴.

وقد اقر المشرع في هذا الصدد بالنسبة لمن شارك، كل الطرق والوسائل في ارتكاب جريمة ما، بنفس العقوبة المقررة للفاعل الأصلي في الجناية أو الجنحة¹ جزاء لتسهيلات أو المساعدات التي قدمها له.

1- المادة 30 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات ، المعدل والمتمم.

2- المادة 31 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات ، المعدل والمتمم.

3- 303 الفقرة 01 من ق.ض.م.ر.م ، معدلة بموجب المادتين 28 من ق م لسنة 2003 و 13 من ق.م لسنة 2012.

4- المادة 42 من قانون العقوبات المعدل والمتمم.

و منه فإن الشريك في جريمة التهرب الضريبي تسلط عليه نفس العقوبة المقررة للفاعل الأصلي حسب ما جاء في نص المادة 303 الفقرة 2، الشريك المسؤولة الجزائية في جميع التشريعات الضريبية.

من خلال ذكره نستخلص إن الشريك هو كل من ليست له صفة مكلف ولا يخضع للنظام الضريبي ومثال ذلك مساعدته على إخفاء منتجات أو أموال خاضعة أرباحها للضريبة ، الواجبة عليها قانونا ، أو اعتماد محاسب أو خبير على أوراق ومستندات غير صحيحة مخالفه للواقع قصد مساعدته على التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا ، لذا يعتبر المحاسب مسؤولا جنائيا أمام القانون ، يعاقب القانون العام للضرائب في فرنسا الخبير أو المحاسب القانوني الذي يساعد المكلف في التخلص من الضريبة أو الغش فيها مع توافر الغاية لديه متعمدا في ذلك ².

ثالثا: العود:

في ما يتعلق بعقوبة العود فان المشرع لم يغفل عن ذلك وحددها بخمس سنوات ، حيث يعتبر العود في جريمة التهرب الضريبي كل من عاد إلى ارتكابها والمشاركة فيها ولم ينقضي خمس سنوات عن آخر جريمة ارتكبها ، العقوبة على العود وذلك بمضاعفتها جزائيا و جنائيا ³.

1- المادة 44 الفقرة 01 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات ، المعدل والمتمم.

2- البشري الشوريجي ، جرائم الضرائب والرسوم (دراسة تحليلية قضائية للجرائم المنصوص عليها في جميع تشريعات الضرائب والرسوم) ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية-مصر، سنة 1972 ، ص271.

3- المادة 303 الفقرة 01 من ق.ض.م.ر.م

أما العود المثبت بحكم أو عده أحكام في حق وكلاء الأعمال أو المستشارين الجبائين أو الخبراء أو المحاسبين عندما يثبت أنهم ساعدوا على إعداد حسابات ختامية وحسابات ووثائق غير صحيحة أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على الزبائن فان عقوبتهم من ممارسه مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو محاسب ولو استخدم عند الاقتضاء غلق المحل¹.

رابعا : عرقلة الرقابة الضريبية:

حيث يلجأ المكلف الى وسائل و اساليب تصعب من مهمة أعوان الرقابة المؤهلين المكلفين بمعاينة مخالفات التشريع الجبائي كغلق المحل لمنع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة و ذلك بعد التأكد من أن غلق المحل هدفه منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة ، هذا بالإضافة إلى العقوبات الأخرى التي قد تطبق إذا ثبت ارتكاب التدليس السابق الذكر².

خامسا : اللجوء إلى العنف:

فيما يخص عقوبة اللجوء إلى العنف في وجه أعوان الضرائب فإن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يحيل إلى قانون العقوبات الذي يعاقب على الاعتراض بالعنف على أداة الوظائف

1- مرسلي عبد الحق , الهمال حمزة , التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري , مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية , المجلد 08 , العدد 02 , كلية الحقوق والعلوم السياسية، المركز الجامعي تمنراست , الجزائر، 2019/01/24 , ص163.

2- المرجع نفسه , ص164.

العامة أي ما ورد في قانون العقوبات¹ " يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات كل من يتعدى بالعنف أو القوة على أحد القضاة أو أحد الموظفين أو القواد أو رجا :القوة العمومية أو الضباط العموميين في مباشرة أعمال وظائفهم أو بمناسبة مباشرتها..."².

1- مرسلي عبد الحق، الهومال حمزة، المرجع السابق، ص 164
2- المادة 144 (معدلة) من قانون العقوبات المعدل والمتمم.

الفصل الثاني:

الوسائل الوقائية من جريمة التهرب الضريبي

ومكافحتها

الفصل الثاني: الوسائل الوقائية من جريمة التهرب الضريبي ومكافحتها

إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك كان من اللازم كبحها وعلى هذا الأساس انتهج المشرع مجموعة من الحلول التي تساعد في التقليل من هذه الجريمة لأنها سائدة في كل الدول، وتختلف وسائل محاربتها من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى، وتجري مكافحتها داخل دولة بعدة طرق منها وقائية ورقابية، وعلى هذا الأساس سوف نتطرق في المبحث الأول إلى الوسائل الوقائية من جريمة التهرب الضريبي وأشكاله أما المبحث الثاني فقد خصص للمسؤولية الجزائية والعقوبات المقررة على جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: وسائل الوقاية من جريمة التهرب الضريبي وأشكالها:

نظرا للآثار السيئة التي تترتب على التهرب الضريبي فإن التشريعات الضريبية المختلفة تحاول بشتى الوسائل مكافحة هذا التهرب بمختلف الوسائل المتاحة، بحيث تعمل الدولة جاهدة على مكافحة التهرب الضريبي مستخدمة الوسائل التالية: حيث سنبين في المطلب الأول وسائل الوقاية من جريمة التهرب الضريبي و المطلب الثاني وسائل الرقابة على جريمة التهرب الضريبي، أما المطلب الثالث سنتناول فيه أشكال الرقابة الجبائية

المطلب الأول: وسائل الوقاية من جريمة التهرب الضريبي:

إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك لابد من ردعها وعلى عذا انتهج المشرع مجموعة من الحلول التي قد تساعد في التقليل من هذه الجريمة.

سأوضح ذلك في فرعين : الفرع الأول على المستوى الوطني و الفرع الثاني على المستوى الدولي

الفرع الأول :الوقاية على المستوى الوطني:

إن إنعكاسات جريمة التهرب الضريبي على الإقتصاد الوطني تجعل من تفعيل إجراءات وقائية على

المستوى الوطني ضرورة حتمية للحد من أضرارها والتخفيف منها من خلال تطبيق مجموعة من

الوسائل الرقابية، سنتحدث عنها في مايلي:

أولاً: تحسين فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي كنتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فان تحسين فعالية ذلك النظام سيساهم في معالجة ظاهرت التهرب الضريبي وذلك بمراعاة ما يلي:

1/تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها.وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب. وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزائي¹. ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه.²

2/إرساء نظام ضريبي عادل:

تعتبر العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي بنجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة³

1- مولاي ملياني بغداددي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، بدون طبعة ، الجزائر ، سنة 1992،ص 52

2- مراد ناصر ،فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة، دون طبعة، الجزائر، 2003، ص 30

3- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 06

ثانيا: تحسين الجهاز الإداري:

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب. بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفء يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة أما الجهاز غير الكفء فباستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها. مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية¹

ثالثا: تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية دائما لتخفيض حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة لعلاقة حسنة²

رابعا: تحسين الرقابة الجبائية:

رغم أن ظاهرة التهرب الضريبي قد تنجر عنها عدة آثار وخيمة إلا أنها تستدعي حتمية مكافحتها وذلك بانتهاج سياسة رشيدة للحد من تفاقم الوضع³

1- مراد ناصر ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق ، ص 07

2 - غازي حسين عناية ، النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة ، بدون طبعة ، الجزائر ، سنة 2003، ص 345

3 - سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون طبعة، الجزائر، 2011، ص 31

خامسا: الإجراءات العقابية:

فرض العقوبات الرادعة وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير و الإخلال بالواجب وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها وتمثل في: " العقوبات الجبائية و العقوبات المالية".

الفرع الثاني: الوقاية على المستوى الدولي:

يعتبر التهرب الضريبي الدولي من أشكال التهرب الضريبي، وما يميزه هو الخاصية الدولية، فهو يحدث عبر حدود إقليم الدولة بين دولتين أو أكثر¹. فقد يقوم بتحويل أرباحه إلى خارج إقليم الدولة المتواجدة بها ليتهرب من الضريبة الداخلية، أو قد يقوم باستثمار أمواله في الخارج لكي يتمتع بالامتيازات الجبائية المرصودة في البلد المضيف، ويتم عادة ممارسة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات على اعتبار أن هذه الشركات تمثل أوضح نموذج للتهرب الضريبي على المستوى الدولي بالنظر إلى طبيعة نشاطها ومالها من فروع متعددة في دول مختلفة² ونتيجة لخطورة التهرب الضريبي الدولي هناك العديد من المحاولات الدولية والأساليب لمكافحة هذا التهرب ومن تلك الإجراءات³.

1 - الوسائل الدولية لمكافحة التهرب الدولي، المحاسبين العرب، أنظر إلى: [www .acc4arab.com](http://www.acc4arab.com)

2 - محمد عباس محرز، نحو تنسيق الضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2001-2005، ص 78

3 - محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر،

● عقد المعاهدات الدولية الثنائية و متعددة الأطراف والتي تهدف إلى توحيد وتكثيف الجهود لمنع المكلفين من التهرب.

● أن تنص القوانين الوطنية لكل دولة على إلزام المكلف ببيان الأموال التي يمتلكها و أوجه النشاط التي يباشرها في الخارج والتي تدر دخلا خاضعا للضريبة تحت طائلة الخضوع لعقوبات صارمة.

● ضرورة فرض رقابة فعالة، وتنظيم عملية خروج الأموال ودخوله عبر حدود الدول، ومراقبة مدى الالتزام الضريبي من قبل الشركات الأجنبية.

● أما على الصعيد العملي فقد بدأ العمل من قبل عصبة وذلك ابتداءً من عام 1925، حيث تم إعادة تقرير تضمن تحليلاً وتوضيحاً لتلك الظاهرة الخطيرة¹.

المطلب الثاني: وسائل الرقابة على جريمة التهرب الضريبي

الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات المعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين المكلفين بالضريبة²

كما تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا قد حدد القانون الجبائي

1- فرموش ليندة، المرجع السابق، ص 53

2- Guide Verification, D , G, I/D.R. V, Ministre De Finances , 2001, p 13

إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وذلك من خلال الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية (الفرع الأول) والوسائل القانونية للرقابة الجبائية (الفرع الثاني)

الفرع الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية:

تقوم مهام الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بأداء هذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة، كما خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية عدة وسائل هيكلية متخصصة في مجال الرقابة الجبائية، منها من يمارسها حاليا ومن يدخل ضمن إعادة هيكلة المصالح الإدارة الجبائية التي بواسطتها تنفذ البرامج المسطرة من الإدارة المركزية.

أولا: مديرية الأبحاث والمرجعات (DRV)

أنشئت هذه المديرية المركزية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 98-228 الصادر في 1998/07/13¹ والمتضمن التنظيم الإداري والمركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في اختيار المكلفين بالضريبة الذي يقع التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

1 - المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 1998/07/13 المتضمن التنظيم الإداري والمركزي لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، الصادرة بتاريخ 1998/07/15.

كما تستند لمديرية الأبحاث والمرجعيات مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوفى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4.000.000 دينار جزائري سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دينار جزائري سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى أما الهدف الرئيسي لهذا الجهاز هو سد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتيجية عمل لذلك¹:

- الكشف على التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة.

- إجراء سلسلة من العمليات لتقديم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى.

في حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع (04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاثة مصالح خارجية على المستوى الجهوي ومن مهامها²:

- التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من أجل تجميع واستغلال ومراقبة استعمال المعلومات المتوفرة

- البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية

1 - Bulletin Des Services Fiscaux , DGI, N°19 Alger, 2000, p 74-78

2- عوادي مصطفى ، رجال نصر، التحقيق الضريبي في محاسبة دافعي الضرائب في الجزائر، المرجع السابق، ص 43

أما العمل الميداني لهذا الجهاز ينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها والمكلفة بعدة مهام منها¹:

- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات و تعد الإحصائيات المتعلقة بها.
- تضمن تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي
- تنفيذ كل تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها دوريا.
- تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة.
- تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال إختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر.

ثانيا: المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية:

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي، فإن المديرية الفرعية للضرائب مكلفة على المستوى المحلي بالرقابة الجبائية عبر مديرية فرعية تتكفل بمهمة الرقابة² على مستوى المديرية الولائية مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية على مستوى إقليمها.

كما أنها مكلفة بتطبيق برنامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث و المراجعات والتي تكون في إقليم الولائية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي

1- المادة 10 من المرسوم التنفيذي 06-327، المؤرخ في 24 سبتمبر 2006، الجريدة الرسمية، العدد 59.

2- القرار المؤرخ في 12/07/1998، المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و الولائية للضرائب، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 25/10/1998.

أقل من 4.000.000 دينار جزائري بالنسبة لمقدمي الخدمات ورقم أعمال سنوي أقل من 10،000.000 دينار جزائري لباقي المؤسسات الأخرى.

أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز يضم ثلاث (03) مكاتب ومن أبرز المهام المسندة له نجد:

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكون محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية.
- برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة.
- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها على احترام التشريع والتنظيم المعمول به.
- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم للتقارير إلى الإدارة المركزية¹.
- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية.....

وتعزيزا للأجهزة الرقابية السابقة وتقليص الضغط عليهما في مجال المراقبة وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، وتبعا لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية، وفي إطار المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية قامت المديرية العامة للضرائب

1- المادة 52 و55 من القرار المؤرخ في 12/07/1998، المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 25/10/1998،

بإنشاء هياكل تنظيمية جديدة ابتداء من 2002 وهي مديرية كبريات المؤسسات (DGE)، مراكز الضرائب (CDI)، مراكز الجوارية (CPI)

الفرع الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية:

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية تتمثل في حقوق تسمح لها بتحقيق في صحة التصريحات ومدى مصداقيتها، فهي تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها.

تحتاج الإدارة إلى سند قانوني يحمي التصرفات التي يمارسها الأعوان، من خلال تأدية واجبهم وإلى تقديم ضمانات تحافظ بموجبها على حقوق المكلف، وتحميه من كل تصرف غير شرعي قد يسلكه الأعوان عند القيام بمهمة التفتيش أو التدخل، من خلال تعسف في استعمال الحق أو الضغط أو التهديد، وعليه وضعت الإدارة الجبائية من خلال التشريعات الجبائية مجموعة من النصوص التي تضيي بواسطتها الشرعية على استعمال حقوقها التالية:

أولاً: حق الرقابة:

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، وعليه فحق الرقابة يمثل مجمل العمليات المنجزة من قبل الأعوان المكلفين بالرقابة التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية.

وقد نص على هذا الحق في المادة 18 فقرة 01 من ق إ ج "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة....."¹

ويمكن التمييز بين شكلين للرقابة هما:

● الرقابة المحاسبية أو الرقابة على مجمل الوضعية الجبائية، ويستمد هذا النوع من الرقابة

أحكامه من المادة 20 فقرة 01 من ق إ ج²

● التحقيق المعمق من مجمل الوضعية الجبائية والذين يهدف إلى مراقبة مدى انسجام بين

المداخيل المصرح بها والوضعية المالية، وهذا عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر المعيشة

لشخص غير محصى جبائياً، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة ويستمد

شرعيته من المادة 21 الفقرة 01 من ق إ ج³

كما يمكن استعمالها معا في نفس الوقت، لأنه في الواقع أثناء إجراء التحقيق في المحاسبات

المؤسسة وفي نفس الوقت يقوم بمعاينة وفحص الحالة الجبائية للمسيرين.

1- المادة 18 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 20 الفقرة 01، من نفس القانون.

3- المادة 21 الفقرة 01، من نفس القانون.

ثانيا: حق الإطلاع في مجال التهرب الضريبي:

هو وسيلة قانونية منحها المشرع الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية، فبواسطته يمكنهم الإطلاع على مختلف الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف بالضريبة الذي هو بصدد التحقيق معه بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق

وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من ق إ ج "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه."¹

ومنه يمكن لهؤلاء الأعوان أن يمارسوا هذا الحق على كل المؤسسات التي يمكن أن تفيدهم وتساعدهم على البحث في المعلومات اللازمة للسير المحكم لمهمتهم ومن بينها:

1/ لدى الإدارات العمومية

بمقتضى المادة 46 من ق إ ج، "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولايات و البلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها."²

1- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 46 من نفس قانون.

2/ لدى مصالح الضمان الاجتماعي:

وحسب المادة 46 فقرة 03 من ق إ ج للإدارة الجبائية حق الإطلاع التلقائي تجاه مصالح الضمان الاجتماعي حيث تنص على أن "يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له..."¹

3/ لدى المؤسسات الخاصة:

بمقتضى نص المادة 53 من ق إ ج فإنه يتعين على جميع التجار والشركات أي كان غرضها أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الدفاتر التي تنص على مسكها القانون التجاري².

4/ لدى الهيئات المالية

بنص المادة 57 من ق إ ج حول القانون الجبائي لأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى مختلف الهيئات المالية وعلى هذه الأخيرة أن لا ترفض طلبات أعوان الضرائب، بل عليها تزويدهم بجميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتبه سواء من قبلها أو من قبل الغير³.

1- المادة 46 من القانون الإجراءات الجبائية.

2- المادة 53 من نفس القانون.

3- المادة 57 من نفس القانون .

5/ لدى السلطة القضائية:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الإطلاع على المعلومات التي بحوزة السلطة القضائية أثناء الدعاوى المدنية والجزائية، إذ يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة الجبائية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها، فحسب المادة 47 من ق إ ج "يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجه الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوى المدنية أو الجزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى."¹

ثالثا: حق المعاينة في مجال التهرب الضريبي:

لقد نص قانون الإجراءات الجبائية في المادة 34 منه على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تهرب أو غش، ويكون ذلك عن طريق أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بالمعاينة في كل الأمكنة بهدف البحث وجمع وحجز كل الوثائق والمستندات اللازمة لإثبات ممارسة التهرب الضريبي، وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي مفوض من قبله.

1- المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما أن المعاينة يجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله الذي يكون قد أعلم مسبقاً بهذه العملية.

وبعد انتهاء عملية المعاينة يحرر محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدوين فيه المعاينات المسجلة وهذا حسب ما نصت عليه المادة 38 من ق إ ج¹ ، ثم تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني وترسل النسخة الأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة.

رابعاً: حق استدراك الأخطاء في مجال التهرب الضريبي:

يتمثل حق استدراك الأخطاء في الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو فرض ضرائب جديدة، وطبقاً للمادة 105 من ق إ ج فإنه "يجوز استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب، حسب الحالة، ضمن الشروط والآجال المنصوص عليها في المادتين 106 و107 أدناه"².

وحسب المادة 106 فقرة 01 من ق إ ج فإنه حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية³.

1- المادة 38 من الإجراءات الجبائية.

2- المادة 105 من نفس القانون.

3- المادة 106 من نفس قانون.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية:

إن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة تكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات الغير قانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية، ففعالية تلك الرقابة تتأسس على مدى التحقق من التصريحات ومقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجبائية والمعطيات الخارجية لها.

إن تعدد التصريحات مع وجوب التحقق منها يدفع بالإدارة الجبائية إلى توسيع مهامها وتأخذ الرقابة الجبائية أشكال معينة، تستعمل حسب الهدف المرجو منها وحسب أهمية كل حالة في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، ومنه فإن الرقابة الجبائية المتبعة من طرف الإدارة الجبائية، إعتمدت الرقابة العامة (الفرع الأول) والرقابة المعمقة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الرقابة العامة:

إن الرقابة العامة هي في الحقيقة رقابة سطحية تعتمد بالدرجة الأولى على القراءة الشكلية للوثائق والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة دون التعمق في محتواها، وتمثل الرقابة العامة في :

أولاً: الرقابة الشكلية:

وهي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى مكتب الرقابة أو مصلحة تحديد الوعاء الضريبي وتمثل هذه الرقابة في الفحص الشكلي لجل المستندات والدفاتر المتاحة لدى المكلفين،

ويمكن أن تؤدي هذه الرقابة الشكلية إلى التصحيح المادي للأخطاء الواضحة دون أن يؤدي ذلك إلى الشك في مصداقية تصريحات المكلف الخاضع للرقابة¹

إن هذا النوع من الرقابة يعتمد على ملاحظة الأخطاء البارزة في تصريحات المكلف بالضريبة ونوع النشاط الذي يمارسه بغية تكوين ملف جبائي صحيح من حيث الشكل، وتكون هذه العملية في بداية السداسي الأول من كل سنة.

فالرقابة الشكلية تتحدد في التحقيق في المستوى الشكلي للمعلومات التي يتضمنها التصريح ، مثل الهوية الجبائية، اسم ولقب المكلف بالضريبة وعنوانه، إمضاء وختم المكلف²

فهي تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق، لأنها لا تأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات وإنما تهتم فقط بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات.

ثانيا: الرقابة على الوثائق:

هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، فالرقابة على الوثائق هي مجموعة العمليات والفحوصات التي تتم على مستوى المكتب حيث تقوم الإدارة بفحص دقيق للتصريحات والمقارنات بالمعلومات والمعطيات التي تكون بحوزتها³

1- بن فارس حسيبة ، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2007، ص 79

2- المادة 212-359 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم بالمادة 04 من قانون المالية، 2001

3- Philip Coline ,La Verification Fiscal, Paris France, Edition Economica ,1997, P

وتتم عملية الرقابة على الوثائق من خلال مقارنة الوثائق المصرح بها وما ورد فيها من معلومات مع ما هو مدون لدى الإدارة الجبائية من أدلة مع تطور الذمة المالية والعناصر المكونة للدخل و وعاء الضريبة التي تخص المكلف بالضريبة، ويتم جمع المعلومات بالأسلوب التالي:

1/ طلب المعلومات:

بإمكان لمفتش الضرائب أن يطلب من المكلفين الإدلاء بمعلومات تخص نقاط وأمور احتوتها التصريحات المقدمة وذلك بموجب المهام والامتيازات المخولة له طبقا للمادة 19 من ق إ ج¹ ، إن هذا الإجراء من شأنه أن يسهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف بالطلب فإنه لا يتعرض لأي عقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة²

2/ طلب التوضيحات والتبريرات:

يستعمل المحققون في هذه المرحلة حق الإطلاع والمراقبة المخول لهم من طرف المشرع الجبائي، حيث يقوم المحققون بتوجيه طلب كتابي رسمي إلى المكلف يتضمن نصه توضيحات وتبريرات بشأن تصريحات التي ينتابها غموض أو التباس، حيث تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها

1- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011، ص 23

المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوماً¹

أكد المشرع على ضرورة أن تتضمن عملية طلب التوضيحات والتبريرات تحديد وتعيين المسائل قصد الفحص بدقة وهذا كحق من حقوق المكلف بالضريبة، وبالمقابل يشترط عليه احترام المدة الزمنية المقدرة بـ 30 يوم للرد، وفي حالة انقضاء هذه المدة فإن المحقق له أن يحدد أساس فرض الضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار حق المكلف في الاعتراض عليها بعد إصدار جدول الضريبة .

إن الرقابة الشاملة تقدم فكرة أولية عن المكلف الجبائي للمكلف بالضريبة، ويتم من خلال إعطاء قرار ابتدائي عن مصداقيتها وشرعية التصريحات سواء بقبول على ما هو عليه أو بتحويل إلى الرقابة المعمقة للتفصيل فيه أكثر.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة:

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأمكان تواجد نشاطات المكلف، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم كما يتم فحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة

1- المادة 19 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

وهذا لأربع (04) سنوات لم يمسهما التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي¹ ، وتم

الرقابة المعمقة في شكلين هما:

أولاً: التحقيق المحاسبي:

هو مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو شخص معين ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال فإنه يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة²

كما عرفت المادة 20 فقرة 01 من ق إ ج التحقيق المحاسبي على أنه عبارة عن مجموعة عمليات هدفها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة³

ومن خلال ما سبق يتضح أن التحقيق المحاسبي يكون على مختلف الوثائق المحاسبية المسوكة من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات المدونة في هذه الوثائق وأنها مطابقة مع المعطيات المادية المتوفرة، ثم تقديم الاقتراحات والتعديلات اللازمة لتصحيح الأخطاء المكتشفة.

1- لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 22

2- Daniel Richer , Les Procedure Fiscales, Presses Universitaires De France, 1990, P 125

3- المادة 20 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

هو عبارة عن مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود فعليا بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به وعامة هو عملية مراقبة لصحة التصريحات على الدخل الإجمالي¹

وطبقا للمادة 21 فقرة 01 من ق إ ج² "فيمكن أعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة"

فهي تهدف إلى التحقيق في التوافق بين المداحيل المصرح بها من طرف المكلف أو المحددة من طرف الإدارة الجبائية وبين مجمل المظاهر الخارجية للثروة والوضعية المالية للمكلف ونفقاته الشخصية سواء الظاهرة منها أو المستترة.

1-Daniel Richer, Op Cit, P 164

نقلا عن: حاشي عبد الرحمان، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجلفة، الجزائر، 2016/2015، ص 39
2-المادة 21 فقرة 01 من القانون الإجراءات الجبائية.

حيث تم مؤخرا استحداث شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 والمعدلة طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010¹، والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من ق إ ج ومن أهم ما جاء به:

● لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.

● يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

● إن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.

بنصب اهتمام الرقابة الجبائية في الحفاظ على موارد الخزينة العامة لإنعاش الاقتصاد الوطني وتطوير الاستثمارات ولا يتأتى ذلك إلا بفهم عميق لمفهوم الرقابة الجبائية، ويرتكز عمل الرقابة الجبائية على مقارنة ما هو موجود في تصريحات المكلف مع ما هو موجود في الواقع بإتباع الوسائل القانونية والتنظيمية المخولة من طرف المشرع الجبائي.

1- المادة 24 من قانون المالية سنة 2010، الجريدة الرسمية، العدد 78، الصادرة بتاريخ 2009/12/31.

وإذا كانت الرقابة الجبائية تهدف إلى تصحيح الأخطاء المحاسبية والجبائية منها، وإلى التحقق من صحة التصريحات والتطبيق الفعلي للقوانين والتشريعات الجبائية، فإنها تحمي أيضا المكلفين بالضريبة من خطر المنافسة غير المشروعة، التي يقوم بها البعض من أصحاب النشاطات من المتهربين من دفع الضرائب.

المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية والعقوبات المقررة على جريمة التهرب الضريبي

المسؤولية الجزائية هي التزام شخص يتحمل نتائج فعله الإجرامي، من ثم فإن المسؤولية الجزائية ليست ركنا من أركان الجريمة وإنما هي أثرها ونتيجتها القانونية¹، فدراسة المسؤولية الجزائية تفرض التطرق إلى أساس هذه المسؤولية وصورها ثم موانعها، إلا أننا في المجال الضريبي وبناء على ما سبق سنتناول السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي حيث نكتفي بالتطرق إلى نطاق المسؤولية الجزائية (المطلب الأول)، والعقوبات المقررة في هذه الجريمة (المطلب الثاني)، أما المطلب الثالث فقد خصصناه للأحكام الخاصة في هذه الجريمة.

المطلب الأول: نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي

جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالالتزام الطبيعي، والماسة بالخزينة العمومية للدولة، وضمانا لحق الدولة في تحصيل و استفاء الضريبة، أقر المشرع مُساءلة كل من ينتهك أو يخل بالالتزامات الضريبية المفروضة عليه، حيث يُسأل كل من ساهم في انتهاك هذه الالتزامات، سواء كان فاعل اصلي أو شريك، إضافة إلى مُساءلة الشخص عن فعل الغير بالنسبة للشخص الطبيعي أو

1- احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، دار هومة، الطبعة العاشرة، الجزائر، 2011، ص 201.

المعنوي، حيث حدد المشرع مجموعة من العقوبات الجزائية والجبائية وحصرها في القوانين الضريبية الخمسة، حيث نصت على معاقبة كل من تملص أو حاول التملص من الضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، بمجموعة من العقوبات الجزائية الأصلية حسب جسامة الجريمة إضافة إلى عقوبات تكميلية والتي تتمثل في أساسا في نشر الحكم الجزائي وتعليقه، بالإضافة إلى جزاءات جبائية تتمثل في الغرامة الجبائية، وعليه تطرقنا إلى الفاعل الأصلي (الفرع الأول)، والشريك (الفرع الثاني) ومسؤولية الغير (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الفاعل الأصلي:

من البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للجزاء، ويكون عموما شخصا طبيعيا وقد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكا فيكون هو الآخر محل مساءلة جزائية وعليه سوف نتطرق إلى هؤلاء فيما يلي:

فالفاعل هو من يرتكب الجريمة فتتحقق لديه عناصرها المادية والمعنوية على السواء و "يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي"¹ ويكون الفاعل في الجريمة الضريبية فاعلا ماديا أو فاعلا معنويا، سواء شخصا طبيعيا أو معنويا، ذلك أن الضريبة تفرض على الشخص الطبيعي أو المعنوي كالشركات ومؤسسات القطاع الخاص.

1- المادة 41 من قانون العقوبات المعدل والمتمم.

أولاً: الشخص الطبيعي:

الشخص الطبيعي هو الإنسان الذي يتميز عن غيره من الكائنات الحية الأخرى بالعقل، وفي هذا الصدد هو المكلف أساساً بالضريبة وهو الذي يصدر عنه السلوك المجرم، شريطة أن يكون مميزاً ومدركاً لأفعاله، إذ أن الفرد عند إيداعه التصريح بالضريبة والذي يدون فيه كل البيانات التي تتعلق بنشاط المكلف بالضريبة، غير أنه يصعب أحياناً تحديد الفعل المادي لكون المكلف أو كل شخصاً آخر مهمة القيام بإجراءات التصريح لدى إدارة الضرائب، وانطلاقاً من مبدأ شخصية العقوبة الجنائية فإنه يجب التحقق من حسن نية المتهم بعدم علمه بالأعمال الاحتيالية التي أقدم عليها الغير، غير أنه لا يمكن التذرع بوجود أسباب خارجية كأن يزعم بأن واقعة الاحتيال الجبائي كانت بفعل المحاسب أو السكرتير الذي يعمل لصالحه، ذلك وأنه ملزم بمراقبة الوثائق ودفاتر الحسابات قبل التوقيع عليها إلا إذا ثبت العكس كحالة الإكراه أو القوة القاهرة¹.

يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية بتعدد العلاقات الضريبية الكائنة بين المكلف والإدارة كحالة التضامن في الوفاء بالتزام، ويتمثل في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة عاملاً على الإدلاء بتصريحات غير صحيحة مع علمه أن هذه التصريحات من شأنها أن تساهم في تملصه من أداء الضريبة².

1- بوداعة حاج مخطار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بالعباس، الجزائر، 2019، ص 74

2- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة باتنة، الجزائر، 2013، ص 151

ثانيا: الشخص المعنوي

تتمتع الجرائم الضريبية بذاتية خاصة وخصائص متميزة، من بين مظاهر هذه الذاتية إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية جزائيا كالشركات والجمعيات والمؤسسات عن تلك الجرائم، ومن بين أهم وأخطر العقوبات المقررة قانونا، توقيع غرامات مالية على مثل هذه الأشخاص¹.

ولقد كان التشريع الجبائي سابقا إلى تكريس المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي قبل تكريسها في قانون العقوبات² حيث نصت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة "عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة وكذلك العقوبات اللاحقة تقرر على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة. وتقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة"³، وهو نفس الحكم الذي تكرر في بقية النصوص الضريبية الأخرى.

حيث نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة في فقرتها التاسعة على "... عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو

1- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 151

2- احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق، ص 426

3- المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة

القانونيين للمجموعة. ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها"¹

وكما نصت عليه كذلك المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بالعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الثانوية التابعة لها ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات. ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين وضد الشخص الاعتباري، وكذا الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق"²

بالإضافة المادة 36 من قانون الطابع في فقرتها الرابعة "... عندما ترتكب المخالفات من قبل الشركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، ينطق بعقوبات السجن وكذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة. وينطق بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين وضد الشخص المعنوي ويتم نفس الإجراء بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة".

1- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

2- المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، بل حرص المشرع الجبائي على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص، مستبعدا بذلك الدولة والجماعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، وهو نفس النهج الذي سلكه المشرع الجنائي في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات حيث تنص "باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك.

إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو كشريك في نفس الأفعال"¹

الفرع الثاني: الشريك:

أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، وأحالت جميعها تعريف الشريك إلى قانون العقوبات الذي ينص "يعتبر شريكا في الجريمة كل من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"²

ويستخلص من هذا التعريف أن الاشتراك يقتضي عملا معاونا في ارتكاب الجريمة، وقد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو

1- احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 427

2- المادة 42 من قانون العقوبات المعدل والمتمم.

المنفذة لها، وتبعاً لذلك تتعدد صور الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي بتعدد الأساليب المساعدة أو المعاونة، إذ يعتبر شريكاً مثلاً من يمنح مستودعه أو مخزنه للمكلف بالضريبة من أجل إخفاء منتجات مؤسسته قصد التهرب من الضريبة مع علمه بذلك، كما يعد شريكاً المحاسب الذي يقدم خدمات محاسبية غير صحيحة ومخالفة للوضع الحقيقية لمحاسبة المكلف بالضريبة.

إضافة على تطبيق العقوبات المقررة للفاعل الأصلي على الشريك المساعد على ارتكاب الجريمة وتحميله المسؤولية الجزائية كاملة، تطبق العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين المساهمين في الجريمة، وجاءت بعض النصوص كقانون الضرائب غير المباشرة في المادة 542، والمادة 35 في فقرة 01 من قانون الطابع، و المادة 120 فقرة 01 من قانون التسجيل، والمادة 303 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة بفعالين يعتبر مرتكبهما في حكم الشريك هما:

- التدخل بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين¹.

الفرع الثالث: مسؤولية الغير (المسؤول جزائياً عن فعل الغير):

تخضع العقوبات الجزائية إلى مبدأ الشرعية والشخصية، ويعد مبدأ شخصية العقوبة الأصل في المسؤولية الجزائية وهو المبدأ الذي كرسه الدساتير ومنها الدستور الجزائري الذي نص عليه في المادة 160 "تخضع العقوبات الجزائية إلى مبدأ الشرعية والشخصية"²، هذا المبدأ يعد مفترضا أولياً لقيام

1- احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق، ص 426

2- المادة 160 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2016

الدولة القانونية¹. وهو يمثل أحد المبادئ العامة في القوانين الجنائية الحديثة، ويتمثل هذا في أن الجاني يعاقب مقابل الذنب أو الخطأ الذي اقترفه، فلا مسؤولية على الشخص عن فعل غيره.

وقد أثار هناك جدلاً في تقرير المسؤولية الجزائية عن فعل الغير في بعض الحالات، فمنهم من اعتبرها استثناءً عن مبدأ شخصية العقوبة، واعتبرها آخرون أنها تمثل مرحلة هامة من مراحل تطور مبدأ شخصية العقوبة².

ظهرت المسؤولية الجزائية عن فعل الغير في بعض التشريعات وذلك في بعض الجرائم الاقتصادية، وفي الجرائم التي تقع بمخالفة قانون العمل، والجرائم الناشئة عن فعل الغير³

أقرت بعض النصوص الضريبية بالمسؤولية الجزائية لغير من صدر منه السلوك الجرم، حيث نصت المادة 134 من قانون التسجيل على "إن الشخص الذي يقدم التوكيدات المذكورة في المادة 133 أعلاه بصفة مغشوشة يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 119 من هذا القانون، عندما يصدر التوكيد المغشوش من واحد أو عدة ورثة شركاء متضامنين أو إذا كان التصريح قدمه وكيل، تطبق على الورثة المتضامنين الآخرين أو الموكل نفس العقوبات، إذا تبين بأنهم علم بالغش

3- نجيب بروال، الأساس القانوني للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة باتنة، الجزائر،

2013، ص 05

1- نجيب بروال، المرجع السابق، ص 27

2- المرجع نفسه.

وإنهم لم يتمموا التصريح في أجل ستة أشهر، وإن العقوبات الجنحية المنصوص عليها في هذه المادة

تجمع مع العقوبات الجبائية المنصوص عليها في هذا القانون والتي تتمتع الإغفال والإخفاء¹

أما قانون الضرائب غير المباشرة فقد نصت المادة 529 على أنه "يكون الأشخاص الآتي بياهم

مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد 523 إلى 527 من هذا القانون ومكلفين بهذه

الصفة، بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف:

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.
- الأب أو الأم أو الوصي، فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكين عندهم.
- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون، فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم وفي بساتينهم المسورة وجنائنهم والأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا.
- الناقلون، فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية.

غير أن هؤلاء يكونون مسؤولين عندما يجعلون الإدارة قادرة على القيام بمتابعات فعالة اتجاه

مرتكبي الغش أو مخالفة القانون وذلك عن طريق التعيين الصحيح للشخص أو الشركة الذين تم

التحويل لحسابه، ويجب أن يتم هذا التعيين أثناء المعاينات نفسها أو قبل اختتام الدعوى لدى المجلس

القضائي²

1- المادة 134 من قانون التسجيل .

2- المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة

والملاحظ أن هذه المادة حملت المسؤول عن فعل الغير الغرامات المالية فقط دون العقوبات

السالبة للحرية.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة في جريمة التهرب الضريبي:

تترتب على جريمة التهرب الضريبي عقوبات جزائية وأخرى جبائية، نظرا للطبيعة الخاصة لجريمة التهرب الضريبي وغيرها من الجرائم الضريبية، حيث توقع هذه العقوبات على كل من ثبتت مسؤوليته في اقترافها سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا ، وتختلف هذه العقوبات مقدارا و نوعا باختلاف الضريبة المتملص منها سواء كانت عقوبات جزائية (الفرع الأول) أو عقوبات جبائية (الفرع الثاني).

الفرع الاول: العقوبات الجزائية:

الجزاءات الشخصية هي تلك التي تطبق على شخص مرتكب المخالفات الضريبية، وهي تختلف عن الغرامات الجبائية التي تنصب على الذمة المالية لتحصيل الحقوق والرسوم المتملص من دفعها والمقررة بموجب القوانين الجبائية¹، والعقوبة كجزاء جنائي تشمل عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية بحسب وصف الجريمة.

1- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص 276

أولاً: العقوبات الأصلية:

حدد المشرع الجزائري العقوبات الأصلية حسب جسامة الجريمة¹ ويتبين ذلك من خلال مضمون المادة الخامسة من قانون العقوبات حيث بينت العقوبات الأصلية في مادة الجنايات والجنح والمخالفات.

يتضمن التشريع الجزائري عددا كبيرا من الضرائب يمكن تصنيفها حسب النصوص القانونية التي نصت عليها إلى خمس مجموعات هي²:

1/ العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

اتجه المشرع الجبائي لتجنيح جريمة التهرب الضريبي بعد تراجعه عن تصنيفها كجناية نظرا للانتقادات الموجهة له، حيث اعتُبر أن تشديد العقوبة الوارد في أحكام المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 يتعارض مع السياسة العقابية الحديثة الرامية إلى رفع الوصف الجنائي عن الجرائم الاقتصادية وذلك نتيجة استحداث قانون الوقاية من الفساد ومكافحته وقانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها، فالتناقض يظهر جليا بمجرد القيام بمقارنة خطورة الجرائم الضريبية مع جرائم الاختلاس وتبييض الأموال التي لا تتجاوز عقوبتهما 10 سنوات³.

1- منصور رحمان، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 237

2- احسن بوسقسعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص، المرجع السابق، ص 411

3- واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012

ويظهر هذا التراجع بعد تعديل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 الناصة للعقوبات كالاتي:

● غرامة مالية من 50.000 دينار جزائري إلى 100.000 دينار جزائري، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دينار جزائري.

● الحبس من شهرين (02) إلى ستة أشهر (06) وغرامة مالية من 100.000 دينار جزائري إلى 500.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دينار جزائري ولا يتجاوز 1.000.0000 دينار جزائري.

● الحبس من 06 أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دينار جزائري إلى 2.000.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دينار جزائري ولا يتجاوز 5.000.000 دينار جزائري.

● الحبس من سنتين (02) إلى 05 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دينار جزائري إلى 5.000.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دينار جزائري ولا يتجاوز 10.000.000 دينار جزائري.

● الحبس من 05 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دينار جزائري إلى 10.000.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دينار جزائري.

حيث يلاحظ من خلال هذه المادة تخلي المشرع الجبائي عن العقوبات ذات الطابع الجنائي بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي، إضافة إلى تخليه أيضا عن قاعدة الجمع بين العقوبة السالبة للحرية وعقوبة الغرامة الجزائية ومنح السلطة التقديرية الواسعة للقاضي الجزائي للحكم بإحدى هاتين العقوبتين، مهما كانت المبالغ المتملص منها.

2/ العقوبات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة:

في هذا الصياغ نجد نص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والتي تنص "يعاقب كل من يستخدم طرق 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 دينار جزائري إلى 200.000 دينار جزائري وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا كان هذا الأخير يتجاوز عُشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دينار جزائري"¹

يتضح من هذه المادة سالفه الذكر أنها كيفت جريمة التهرب الضريبي على أساس جنحة يعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 50.000 دينار جزائري إلى 200.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين.

1- المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة

والملاحظ من خلال هذه المادة أن المشرع اشترط قيام جريمة التهرب الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة أن يتجاوز المبلغ المتملص منه 10.000 دينار جزائري، أو عُشر المبلغ الخاضع للضريبة.

3/ العقوبات المقررة في قانون الرسوم على رقم الأعمال:

أحالت المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال العقوبات الجزائية إلى أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نصت على "يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها"¹

4/ العقوبات المقررة في قانون الطابع:

نفس التكييف اعتمده المشرع الجبائي في قانون الطابع لجريمة التهرب الضريبي، الأمر الذي يتبين من خلال مادته 34 في شطرها الأولى حيث تنص على "كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دينار جزائري إلى 20.000 دينار جزائري وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

1- المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عُشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دينار جزائري...¹

يتضح لنا من خلال من خلال نص هذه المادة أن المشرع اشترط لقيام جنحة التهرب الضريبي في مجال الطابع أن يتجاوز المبلغ المتملص منه 1.000 دينار جزائري أو عُشر المبلغ الخاضع للضريبة.

5/ العقوبات المقررة في قانون التسجيل:

نص المشرع على العقوبات الجزائية في جريمة التهرب الضريبي في قانون التسجيل، حيث اعتمد نفس التكييف بتجنيد التهرب الضريبي على غرار القوانين الضريبية الأخرى، ويتبين ذلك من مضمون نص المادة 119 من قانون التسجيل² وذلك حيث تنص على "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دينار جزائري إلى 20.000 دينار جزائري، وحبس من سنة إلى 05 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عُشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دينار جزائري"

1- المادة 34 من قانون الطابع

2- المادة 119 من قانون التسجيل

من خلال نص المادة المذكورة أعلاه يتضح لنا أنها تطابق المادة 34 من قانون الطابع في أحكامها بالنسبة لاشتراطها تجاوز الإخفاء مبلغا معيناً، لتطبيق العقوبتين أو أحدهما فقط.

كما أجمعت النصوص الضريبية على تضاعف العقوبات في حالة العود وحددت مدة العود بخمس سنوات كما هو جارٍ في قانون العقوبات بالنسبة للجنح، وأجازت بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة وفقاً لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت شروط تطبيقها، على أن لا ينصرف أثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيفها¹

ثانياً: العقوبات التكميلية:

تضمنت القوانين الجبائية إلى جانب العقوبات الأصلية عقوبات تكميلية يصدرها القاضي الجزائي تكملة للعقوبات الأصلية.

فهي مجموعة من العقوبات التي لا يجوز الحكم بها مستقلة عن العقوبة الأصلية، فيما عدا الحالات التي ينص عليها القانون صراحة، وهي إما إجبارية و إما اختيارية²، وحددها المشرع الجزائري على سبيل الحصر في المادة 09 من قانون العقوبات³.

1- احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق، ص 429
 2- المادة 04 من قانون العقوبات المعدل والمتمم .
 3- المادة 09 من قانون العقوبات " العقوبات التكميلية هي 1- الحجر القانوني، 2- الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية، 3- تحديد الإقامة، 4- المنع من الإقامة، 5- المصادرة الجزائية للأموال، 6- المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط، 7- إغلاق مؤسسة، 8- الإقصاء من الصفقات العمومية، 9- الحظر من إصدار الشيكات و/أو استعمال بطاقات الدفع، 10- تعليق أو سحب رخصة السياقة أو إلغاؤها من المنع من إصدار رخصة جديدة، 11- سحب جواز السفر، 12- نشر أو تعليق حكم أو قرار الإدانة"

كما أنها تتمثل أساسا في نشر الحكم وتعليقه، فقد أجمعت كل النصوص الضريبية على أنه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه، ولعل هذا ما جاءت به المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها السادسة¹، وتطبق أيضا بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال المحالة إليها بنص المادة 117 من هذا القانون.

يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها وهذا على نفقة المحكوم عليه².

بالإضافة إلى قانون الضرائب غير المباشرة نجد نص المادة 550 والتي ورد فيها "تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية، أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي تعينها ويعلق في الأماكن التي تعينها والكل على نفقة المحكوم عليه"³

أما قانون التسجيل تنص المادة 120 في فقرتها السادسة على أنه "فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بأن قرارها يجب أن ينشر برمته أو بملخص في الجرائد التي تعينها ويلصق في الأماكن التي تبينها، والكل على نفقة المحكوم عليه"⁴

1- احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق، ص 429

2- المادة 303 فقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

3- المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة

4- المادة 120 فقرة السادسة من قانون التسجيل

كما نجد أيضا المادة 35 من قانون الطابع في الفقرة السادسة والتي تنص على "فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تشير إليها ويتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه"¹

عقوبة النشر و التعليق تكون إلزامية، بناءً على المادة 303 فقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 546 فقرة الرابعة من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 130 فقرة الخامسة من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمادة 120 فقرة الثانية من قانون التسجيل، والمادة 35 فقرة الثانية من قانون الطابع ، طبقا لهذه النصوص فإنه في حالة العود يتم الأمر وجوبا بالنشر والتعليق، وبذلك فإن المشرع قد جعل من النشر والتعليق عقوبة تكميلية وجوبية في حالة العود.

المتهم لا يستفيد من التخفيف المنصوص عليه في المادة 53 من قانون العقوبات في حالة الأمر بالنشر والتعليق سواء بناءً على السلطة التقديرية للقاضي في غير حالة العود أو وجوبا في حالة العود وفقًا للمادة 303 في فقرتها الرابعة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 132 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 120 من قانون التسجيل والمادة 35 فقرة الرابعة من قانون الطابع.

4- المادة 35 فقرة السادسة من قانون الطابع

الفرع الثاني: العقوبات المالية (الجبائية):

بالإضافة إلى العقوبات الجزائية تعاقب كل النصوص الضريبية على التهرب الضريبي بجزاءات جبائية تختلف من نص لآخر مضمونا ومقدارا، وإن كانت تتفق جميعها على فرض هذه الغرامة، إذ تكون مالية في شكل غرامة أو تكون غير مالية في شكل مصادرة.

أولا: في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

نصت عليها المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹ بقولها " 1- يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دينار جزائري، وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون. 2- تخضع الشركات والأشخاص المعنويون الآخرون الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير، المبالغ المذكورة في هذه المادة، إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة في المادة 176، لدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة. 3- ملغى. 4- يعاقب بغرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها بمقتضى المادتين 176 و224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:- المكلفون بالضريبة الذين لا يقومون قبل إنجاز هذه العمليات، بالتأكد من صحة أرقام السجلات التجارية وأرقام التعريف الجبائي لشركائهم التجاريين.

1- المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

– المكلفون بالضريبة الذين لا يقدمون، عند كل طلب من مفتش الضرائب، الوثائق المحاسبية والإثباتات المنصوص عليها بموجب نفس هذه المواد."

من خلال نص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتضح لنا

- يعاقب بغرامة جبائية قدرها 30.000 دينار جزائري في حالة عدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون.
- يعاقب بغرامة جبائية بضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة في حالة توزيع أرباح الشركات على أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة في المادة 176.
- يعاقب بغرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها المكلف بالضريبة الذي لا يقدم الوثائق المحاسبية و الثبوتية لعملياته المحاسبية.

ثانيا: قانون الضرائب غير المباشرة:

في هذا الصياغ نجد أن المشرع الجبائي قد ميز بين ثلاثة أنواع من الغرامات الجبائية في قانون

الضرائب غير المباشرة كالتالي:

1/ الغرامة الثابتة¹:

حسب نص المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة "دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524 إلى 527 من قانون الضرائب غير المباشرة، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دينار جزائري.

غير أن هذه الغرامة تقرر حسب المعدلات القصوى فيما يخص المخالفات المنصوص عليها في المادة 530 أدناه."

أي يعاقب بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دينار جزائري على جميع المخالفات الماسة بالأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة

2/ الغرامة النسبية²:

من خلال نص المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة يتضح لنا:

• يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000

دينار جزائري

1- المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة

2- المادة 524 من القانون الضرائب غير المباشرة.

● يعاقب بغرامة جبائية مساوية لضعف المتملص منها في حالة استعمال طرق احتيالية على

أن لا تقل عن 50.000 دينار جزائري.

● يعاقب بغرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف الحقوق المتملص منها في حالة حيازة أو بيع

لمصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة و المخالفات لأحكام المادتين 359 و 378

من هذا القانون، دون أن تقل على 100.000 دينار جزائري.

3/ المصادرة:

عرفتها المادة 15 من قانون العقوبات فهي "الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال

معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الإقتضاء..."¹ فالمصادرة في القانون العام هي عقوبة تكميلية

بنص المادة 09 من قانون العقوبات²

أما في قانون الضرائب غير المباشرة وحسب نص المادة 525 منه فتعتبر المصادرة عقوبة جبائية

لجريمة التهرب الضريبي، حيث تصادر الأشياء و وسائل التزوير كالأجهزة و الأوعية والآليات والأواني

غير المصرح بها و المستعملة في كميات الصنع أو الحيازة و كذا الأجهزة أو أجزائها المخصصة للتقطير

وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية و كذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في

نقل الأشياء المحجوزة³.

1- المادة 15 من قانون العقوبات المعدل والمتمم.

2- المادة 09 من القانون العقوبات المعدل والمتمم.

3- المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة

حيث أنه في مسألة إصدار الحكم في الجناية للمحكمة أن تأمر بمصادرة الأشياء التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة والتي حصلت عنها، وكذلك الهبات أو المنافع الأخرى التي استعملت لمكافأة مرتكب الجريمة وكل ذلك مع الاحتفاظ بحقوق الغير حسن النية¹.

ثالثا: قانون الرسوم على رقم الأعمال:

طبقا لنص المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المادتين 115 و 116 من نفس القانون نجد أنها قد حددت ما يلي:

- يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح مبلغها بين 500 و 2.500 دينار جزائري.
- وفي حال استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1.000 إلى 5.000 دينار جزائري.
- مخالفة أحكام المادة 60 من هذا القانون (عدم وضع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم) تطبيق غرامة جبائية يحدد مبلغها ب 1.000 دينار جزائري.

- أما مخالفة أحكام المادة 61 من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية من 1.000 إلى 5.000 دينار جزائري¹.

وطبقا لنص المادة 115 من نفس القانون:

- يعاقب بغرامة جبائية نسبتها 10 % عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 أعلاه، وترفع هذه الغرامة إلى 25 % في حالة إذا لم يتم إيداع هذا البيان خلال شهر من تاريخ إعدار الإدارة المدين بالضريبة بتسوية وضعيته.

وطبقا لنص المادة 116 من نفس القانون:

- يعاقب بغرامة جبائية نسبتها 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية أقل أو يساوي 50.000 دينار جزائري.

- ترفع الغرامة إلى 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن 50.000 دينار جزائري ويقل أو يساوي 200.000 دينار جزائري.

- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دينار جزائري².

- يعاقب بغرامة جبائية بنسبة 100% على مجمل الحقوق إذا استعمل المكلف طرقا تدليسية.

1- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 329

2- المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

رابعاً: قانون التسجيل:

يتضح من نص المادة 120 من قانون التسجيل:

- يعاقب بغرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف للرسوم المتملص منها، على أن لا تقل عن

5.000 دينار جزائري.

خامساً: قانون الطابع:

حددت المادة 35 من قانون الطابع:

- يعاقب بغرامة جبائية مساوية لخمس مرات للرسوم المتملص منها، على أن لا تقل عن

2.000 دينار جزائري.

أما العقوبات المقررة للشخص المعنوي، فكان التشريع الضريبي سابقاً إلى تكريس المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي قبل تكريسها في قانون العقوبات، حيق قرر المشرع الجبائي صنفين من العقوبات، عقوبات أصلية تتمثل في الغرامات الجبائية المقررة جزاءاً للشخص الطبيعي الذي ارتكب الجريمة، فضلاً عن الجزاءات الجبائية، أما العقوبات التكميلية فإنه يمكن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات الواردة في المادة التاسعة من قانون العقوبات، كخلق المؤسسة أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو المنع المؤقت من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية لمدة لا تزيد عن خمس سنوات، بالإضافة إلى جواز مصادرة الأشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة أو الناتجة عنها.

المطلب الثالث: أحكام خاصة في جريمة التهرب الضريبي

إن عقوبة الحبس والغرامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية بصفة عامة هي عقوبات جزائية تطبق عليها كافة قواعد العقوبات الجزائية المنصوص عليها في قانون العقوبات لاسيما منها شخصية العقوبة وتفريد العقاب حيث سن المشرع أحكام خاصة بالعود (الفرع الأول) وأحكام خاصة بضم وتخفيف العقوبات (الفرع الثاني) وأحكام خاصة بالإكراه البدني و التضامن.

الفرع الأول: أحكام خاصة بالعود

يقصد بالعود هو الشخص الذي يرتكب جريمة أو أكثر بعد الحكم عليه نهائيا من أجل جريمة، وهذه الحالة تكون من تكرار وقوع جريمة مماثلة أو مختلفة يرتكبها نفس الشخص بعد أن يتم الفصل نهائيا في الأولى وبمعاقبته قبل الجريمة الجديدة¹.

وقد عرفته المادة 131 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بأنه " يعتبر في حالة العود، كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، يرتكب في غضون أجل خمس سنوات بعد الحكم بالإدانة، مختلفة تطبق عليها نفس العقوبة"²

وعليه فالعود يشبه تعدد الجرائم الحقيقي في أن المتهم يرتكب أكثر من جريمة و يختلف عنه في أنه لا يكون في حالة التعدد قد صدر حكم نهائي سابق على الجاني قبل ارتكاب جريمة جديدة في

1- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 285

2- المادة 131 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

حين أنه في حالة العود لابد وأن تقع الجريمة الثانية بعد صدور حكم نهائي بالإدانة. حيث نجد أن المشرع الجزائري أخذ بالعود بالمواد من 54 إلى 59 من قانون العقوبات¹.

ولقيام العود لابد أن تتوفر الشروط التالية في الحكم القديم حتى يحتسب سابقة وفي حالة عود:

- أن يكون الحكم صادرا من محكمة جزائية.
- أن يكون الحكم بالإدانة في دعوى جنائية صادرا من محكمة عادية أو محكمة سياسية أو عسكرية لها ولاية الفصل في جرائم القانون العام.
- أن يكون بعقوبة جنائية ولا يعتد بالتدابير الوقائية والتقويمية التي تفرض على الأحداث.
- أن تكون العقوبة أصلية فلا يعتد بالعقوبات التكميلية.
- أن يكون في جناية وجنحة أو مخالفة بعقوبات جزائية إلا أن القوانين الجبائية جاءت بحالة عود من خلال استبدال العقوبات الجبائية في حالة العود إلى الحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر بالمواد 304 من قانون الضرائب المباشرة بقولها "...وفي حالة العود، يجوز للمحكمة أن تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من ستة (06) أيام إلى ستة (06) أشهر...."، والمادة 130 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بقولها "...في حالة العود، يعاقب على المخلفات، المنصوص عليها في المادتين 114 و116، بالحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام وستة أشهر..."².

1- ألغى المشرع الجزائري المواد 54 إلى 58 من قانون العقوبات بموجب التعديل رقم 22/06 بتاريخ 2006/12/20 واستحدث حالات جديدة للعود بالمواد 54 مكرر 54 مكرر 01 إلى 54 مكرر 09 وأدخل تعديلات على المادة 57 قانونا.

2- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 286

ويترتب عند قيام حالة العود وجوبا كما هو محدد بالمادة 130 من قانون الرسوم على رقم الأعمال مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفات وهذا دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى.

كما نجد المادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على "...أن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية أم جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى..."

غير أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المغفلة، فإن الغرامة المعاقب بها تكون دائما مساوية لثلاث مرات مبلغ هذه الرسم، دون أن تقل عن 5.000 دينار جزائري¹

المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة " إن العود المحدد في المادة 547 من نفس القانون، تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة الغرامات الجبائية والجزافية المقررة بالنسبة للمخالفة الأولى وذلك الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في أماكن أخرى (مثل الحبس، العزل من الوظيفة، المنع من مزاولة المهنة، غلق المؤسسة إلخ...) "²

1- نيل صقر، الوجيز في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهرب، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص 60

2- المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة

بالإضافة إلى نص المادة 35 فقرة 02 من قانون الطابع "...إن العود المحدد في الفقرة 03 أدناه يؤدي بحكم القانون، إلى مضاعفة الغرامات سواء كانت جبائية أو جزائية، المقررة للمخالقة الأولى..." ونص المادة 120 فقرة 02 من قانون التسجيل¹.

الفرع الثاني: أحكام خاصة بضم وتخفيف العقوبات:

يقصد بتعدد الجرائم حالة الشخص الذي يرتكب جريمتين أو أكثر قبل صدور حكم نهائي ضده من أجل واحدة منها²، وقد نص المشرع الجزائري على ذلك بنص المادة 33 من قانون العقوبات " يعتبر تعددا في الجرائم من يرتكب في وقت واحد أو في أوقات متعددة عدة جرائم لا يفصل بينهما حكم نهائي"، حيث تقضي المادة 37 من ذات القانون على ضم العقوبات بقولها " يجوز أن تضم العقوبات التبعية وتدابير الأمن في حال تعدد الجنايات أو الجنح ويكون تنفيذ تدابير الأمن التي لا تسمح طبيعتها بتنفيذها في آن واحد بالترتيب المنصوص عليها في قانون تنظيم السجون وإعادة تربية المساجين"

نصت القوانين الجبائية على أحكام خاصة بجمع العقوبات وتخفيفها والمطبقة على المكلف

المدان.

1- المادة 120 من قانون التسجيل

2- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 293

أولاً: ضم العقوبات:

اتفقت القوانين الجبائية على ضم العقوبات المنصوص عليها من أجل قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها، وقد نصت على ذلك المواد التالية:

المادة 303 فقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على "...تجمع العقوبات المنصوص عليها، من أجل قمع المخالفات في المادة الجبائية، مهما كان نوعها..."

أما في قانون الضرائب غير المباشرة نجد نص المادة 549 بقولها "تجمع العقوبات فيما يخص قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها"

بالإضافة إلى نص المادة 133 من قانون الرسوم على رقم الأعمال "تجمع العقوبات المنصوص عليها من أجل ردع المخالفات في المجال الجبائي، مهما كانت طبيعتها"

ونص المادة 120 فقرة 05 من قانون التسجيل والتي تنص على "...إن العقوبات المقررة من أجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع مهما كان نوعها..."

المادة 35 فقرة 05 من قانون الطابع "...تتجمع العقوبات المقررة لقمع المخالفات في الميدان الجبائي مهما كان نوعها..."

ومن هذا المنطلق نجد أن المشرع الجبائي أكد على ضرورة جمع العقوبات لقمع المخالفات في

المادة الجبائية.

ثانيا: تخفيف العقوبات:

بما أن المشرع حول للقاضي الجزائري في حالات محددة سلطة تقديرية في تشديد العقوبة فإنه منحه بالمقابل سلطة تسمح له لأسباب معينة الحكم بعقوبة أخف من التي قررها القانون، فأسباب تخفيف العقوبة هي حالات توجب على القاضي أو تجبر له أن يحكم على المتهم المدان بعقوبة أخف من التي حددها القانون كحد أدنى¹

حيث أن الظروف المخففة المنصوص عليها بالمادة 53 من قانون العقوبات فقد تركها المشرع بتقدير القاضي فلم يحصرها أو يحدد مضمونها واقتصرت المادة 53 على تحديد الحدود الدنيا للقاضي التي يمكن أن ينزل بالعقوبة إليها في حالة تطبيق ظروف التخفيف.

إلا أنه بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجد أنها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق المادة 53 من قانون العقوبات أي ظروف التخفيف على العقوبات الجبائية بصفة دقيقة و أكيدة وبالتالي لم تترك أية سلطة تقديرية للقاضي في هذا المجال وإن تركت له ذلك في مجال الدعوى العمومية أي العقوبات الجزائية المقررة لها.

وهذا ما تضمنته المادة 303 فقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة حيث نصت " أنه لا تطبق في أي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المقطع 3".

1- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 302

أما المادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة أنه " لا تطبق في أي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المقررة في المادة الجبائية ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في المقطع الرابع من المادة 540 أعلاه والمادة 550 أدناه"¹ والتي تتعلق بنشر الحكم.

والمادة 132 من قانون الرسوم على رقم الأعمال " لا تطبق في أي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في المجال الجبائي ويمكن تطبيقها على العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الخامسة من المادة 130 والمادة 134 من هذا القانون"

أما المادة 35 من قانون الطابع في الفقرة الرابعة نصت على أنه " لا تطبق أحكام المادة 35 من قانون العقوبات في أي حال من الأحوال على العقوبات المنصوص عليها في الميدان الجبائي ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية ماعدا العقوبات المنصوص عليها في المقطع الرابع من الفقرة الثانية والسادسة من هذه المادة وهي تتعلق بحالة العود ونشر الحكم الجزائي بالإدانة في جرائم وهي مطابقة أيضا للمادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و132 من قانون الرسوم على رقم الأعمال"²

1- المادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة

2- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 305

والمادة 120 من قانون التسجيل فإنها نصت في فقرتها الرابعة على أنه " في أي حال من الأحوال لا تطبق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في مادة الضرائب ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في المقطع الرابع من الفقرة الثالثة والفقرة السادسة من هذه المادة¹، وهي مطابقة حرفيا لما ورد في أحكام المادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و132 من قانون الرسوم على رقم الأعمال السالف ذكرهما.

وبالتالي فالقاضي في هذه الحالات لا يمكنه تطبيق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات وبالتالي ظروف التخفيف على العقوبات الجبائية والعقوبات الجزائية في حالة العود ونشر الحكم.

الفرع الثالث: أحكام خاصة بالإكراه البدني والتضامن:

أقرت القوانين الضريبية في سبيل استيفاء الحقوق المالية للإدارة الضريبية أحكاما خاصة فيما يخص الإكراه البدني من جهة، والتضامن في دفع العقوبات المالية من جهة أخرى.

أولا: الإكراه البدني:

هو حبس المحكوم عليه بعقوبة سالبة للحرية مدة من الزمن مقابل المبلغ المحكوم به إذا لم يكن له مال معروف يؤخذ منه هذا المبلغ وذلك حتى لا يكون المعسر بعيدا عن منال القانون في الجرائم

1- المادة 120 من قانون التسجيل

التي فرض لها العقوبات المالية¹ ، فحسب وإذا قضى عليه بعقوبة غرامة جزائية أو جبائية وفقا لما نصت عليه القوانين الجبائية

فالمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة نصت أنه "ينتج عن العقوبات المالية، وكلما اقتضت الحاجة لذلك، تطبيق أحكام المادة 597 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني" وعندما تصدر العقوبات تطبيقا لأحكام المقطعين الأول والثاني من المادة 303 من هذا القانون.

أما المادة 553 من قانون الضرائب غير المباشرة² نصت " أن العقوبات المالية المنصوص عليها في هذا القانون، ينتج عنها تطبيق أحكام المواد 601 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية والمتعلقة بالإكراه البدني" وأن حكم أو قرار الإدانة يحدد مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسوم الغرامات والديون الجبائية.

والمادة 137 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد قضت بأنه " يترتب عن العقوبات المالية المنصوص عليها في هذا القانون، تطبيق أحكام المادة 597 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني، ويحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة بصدد العقوبات والديون الجبائية.

1- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 311

2- المادة 553 من قانون الضرائب غير المباشرة

أما المادة 121 فقرة 03 من قانون التسجيل نصت على "أن الغرامات المالية المنصوص عليها من هذا القانون ينتج عنها عند الاقتضاء تطبيق أحكام المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني، ويجدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسوم الغرامات والديون الجبائية، بالإضافة إلى نص المادة 36 من قانون الطابع¹

بالرجوع إلى أحكام المواد 599 إلى 611 من قانون الإجراءات الجزائية نجد أنها تنص على أن الإكراه البدني لا يمكن تطبيقه في الحالات التالية:

- الأشخاص الذين حكم عليهم بعقوبة الإعدام أو السجن المؤبد.
- إذا كان الفاعل عمره يقل يوم ارتكاب الجريمة عن 18 سنة.
- إذا بلغ المحكوم عليه 65 سنة من عمره.

وفي هذه الحالات لا يمكن تطبيق الإكراه البدني في المجال الضريبي دون بقية الحالات الأخرى المتعلقة بالجرائم السياسية والديون بين الأصول والفروع والأزواج...إلخ.

كما تطبق على الإكراه البدني أحوال التأجيل في التنفيذ وجوبا أو جوازا بحسب الأحوال².

ثانيا: التضامن في دفع العقوبات المالية:

تضمنت كل النصوص الضريبية مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في دفع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم، وذلك في حالة إدانتهم بنفس المخالفة

1- المادة 36 من قانون الطابع

2- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 314

حيث نجد أن المادة 303 فقرة 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت على "أن الأشخاص والشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن، العقوبات المالية الصادرة في حقهم"¹

أما المادة 551 من قانون الضرائب غير المباشرة أقرت " أن الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم بنفس المخالفة، ينبغي عليهم أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية المقررة"

والمادة 135 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بنصها " يلزم الأشخاص أو الشركات الذين صدر ضدهم حكما لنفس المخالفة، بالدفع المشترك للعقوبات المالية الصادرة في حقهم"

بالإضافة إلى المادة 121 فقرة 01 من قانون التسجيل والتي تنص على "أن الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس الجريمة، يجب عليهم أن يدفعوا متضامين العقوبات المالية المحكوم بها عليهم" ، ونص المادة 36 فقرة 01 أن الأشخاص المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم.

وهذا إن دل على شيء وإنما يدل على أن كل النصوص الضريبية أخذت بمبدأ التضامن في دفع الغرامات المالية المحكوم بها ضد الأشخاص والشركات.

1- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

خاتمة

الضريبة هي وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها أنجع الوسائل لتحقيق عدالة اجتماعية، حيث أن جريمة التهرب الضريبي تعد من أخطر الجرائم التي تمس الاقتصاد الوطني مما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية والاتفاق العام، حيث تشكل منعطفا كبيرا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي، باعتبار أن الضريبة هي المورد المالي الذي تسد به الدولة حاجياتها الداخلية من تعليم وصحة وغيرها من النفقات الاجتماعية، لذا كانت الجباية الضريبية غاية اقتصادية ومطلبا اجتماعيا، تتسم بالديمومة، لهذا تجلّى اهتمام الدولة بها، بفرضها على كل شخص طبيعيا كان أو معنويا، حسب دخله وقدرته، تحقيقا لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية، ورسمًا لسياستها المالية.

لكن ليس كل المكلفين على مستوى من الوعي بالثقافة الجبائية والمسؤولية لدفع ما عليهم من ضريبة، لذا يلجأ البعض إلى سلوك التهرب للتخلص من أوائها بالتحايل والتدليس أو التخلف في ميعاد أدائها، ونتيجة للظروف الاجتماعية والاقتصادية التي تصبح بها الضريبة عبئا ثقيلا ترهق المكلف، وقد تكون الإدارة الجبائية المنوط بها التحصيل سببا في التهرب نتيجة ضعفها وقلة الموارد البشرية والهيكلية، والتعقيد في الإجراءات والمعاملات الخاطئة وغياب التحسيس والشفافية، أو يرجع ذلك إلى القوانين نفسها نتيجة كثرة التعديلات، وغموض بعض النصوص الجبائية، مما يبعث في نفسية المكلف عدم الاطمئنان والرضا مما يدفعه للتملص من أوائها.

وهذا ما يجعل التهرب الضريبي جريمة في حق الدولة و أموالها العمومية ، وتكون مواجهتها بالوسائل القانونية قصد التصدي لها والحد منها وإرغام المكلفين بأوائها، بالتجريم وتسليط العقوبات على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي والذي كان موضوع دراستنا.

حاولنا من خلال هذا الموضوع الإجابة عن الإشكالية المطروحة؛ كيف تصدى المشرع الجزائري لجريمة التهرب الضريبي؟ والذي نتمنى أننا وفقنا إلى حد ما في الإلمام بكل جوانبه بعرض كامل لجريمة التهرب الضريبي والتطرق لأهم الآليات القانونية التي سنها المشرع الجزائري لقمع هذه الظاهرة قصد حماية الضريبة والحفاظ على مصالح الخزينة العمومية من جهة و المحافظة على العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الجبائية من جهة أخرى، ويمكن ذلك في الرقابة الجبائية وما تتخللها من ضمان لحقوق المكلف بالضريبة، وتقييد إجراء المتابعة بشكوى من إدارة الضرائب، وإمكانية سحبها متى قام المدين بالضريبة بتسديد نصف ما عليه، كما تراجع المشرع الضريبي عن تصنيفها كجناية، وتخليه أيضا عن قاعدة الجمع بين العقوبة السالبة للحرية وعقوبة الغرامة الجزائية ومنح السلطة التقديرية للقاضي الجزائري للحكم بإحدى هاتين العقوبتين.

وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وتقصير الإدارة الجبائية وتعقيد الإجراءات الجبائية للوعاء والتحصيل كلها ساهمت في تفشي التهرب الضريبي.

- الضريبة وسيلة فعالة من بين وسائل السياسة المالية للدولة، ومصدر من مصادر التمويل، وعدم تحصيلها يترتب عنه آثار سلبية اجتماعية واقتصادية.
- تعدد التشريعات الضريبة مع تعديلها كل مرة يساهم في تشييط الاستثمار، ويخل بالثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

● جريمة التهرب الضريبي تمتاز بطبيعة خاصة تختلف عن جرائم القانون العام من حيث

التحريم، وإجراءات المتابعة والعقوبات المقررة لها.

● جريمة التهرب الضريبي تقوم باستعمال المكلف بالضريبة أعمالاً تدليسية لم يحصرها المشرع،

قصد التملص من دفع الضريبة، كما أنها تقوم كذلك بالامتناع وبدون استعمال المكلف

للطرق الاحتيالية.

● الرقابة الجبائية وسيلة كشف عن جريمة التهرب الضريبي بيد أعوان الإدارة الجبائية ولا يتم

تحريك الدعوى العمومية بشأنها إلا بناء على شكوى مقدمة من إدارة الضرائب و لهاته

الأخيرة حرية اختيار الجهة القضائية بالنظر فيها، كما لها الحق كذلك في التنازل عنها.

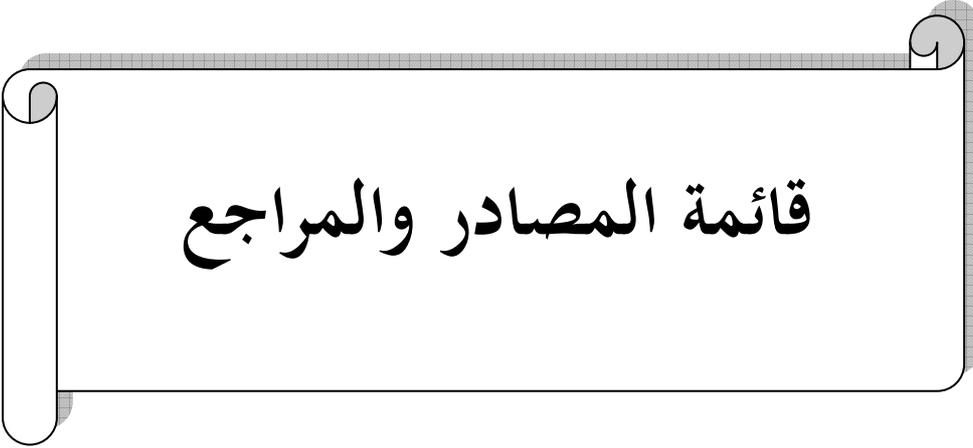
وندرج بعض التوصيات منها:

● العمل على استقرار التشريعات الضريبية وتبسيطها وجمعها في تقنين واحد.

● عصرنه الإدارة الجبائية ورفع ورفع مستوى موظفيها.

● الصرامة في متابعة التحصيل الجبائي بمنح سلطة أوسع لقابض الضرائب.

● العمل على نشر ثقافة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.



قائمة المصادر والمراجع

أولاً : الكتب

- 1- احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، دار هومة، الطبعة العاشرة،الجزائر،2011.
- 2- احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، دار هومة، الطبعة العشرون، الجزائر، 2018.
- 3- أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية للنشر و التوزيع ،القاهرة-مصر، طبعة أولى ، 1995 ، ص121
- 4- بشرى الشوربجي ، جرائم الضرائب والرسوم (دراسة تحليلية قضائية للجرائم المنصوص عليها في جميع تشريعات الضرائب والرسوم) ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية-مصر، د.ط ، سنة 1972.
- 5- جامع احمد ، علم الماليه- فن الماليه العامه ، نشر العربيه ، القاهرة-مصر، الطبعة الثانيه، سنه1975.
- 6- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسة ، ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون - الجزائر، الطبعة الثالثة ، 2007 .
- 7- حسن صادق مرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب ، دار المعارف، الإسكندرية-مصر، الطبعة الأولى، 1963،
- 8- محفوظ برحماني ، التشريع الضريبي الجزائري ، دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية-مصر، د.ط ، 2018.

9- محمد عبد الله الفلاح ، التشريعات المالية و الضريبية ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية-مصر،
الطبعة الأولى ، 2017.

11- محمد خالد المهاني ، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية
الإدارية، القاهرة-مصر، 2010.

12- منصور رحمان، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر،
د ط، 2006.

13- مولاي ملياني بغدادي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب،
الجزائر ، د ط ، سنة 1992.

14- مراد ناصر ،فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة، ، الجزائر، د ط، 2003.

15- مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر، الطبعة
الأولى ، سنة 2004.

16- محمد مرسي فهمي ، سيد لطفي عبدالله ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و
تطبيقاتها العملية، دار الإتحاد للطباعة و النشر ، القاهرة ، الطبعة الأولى، 1999 .

17- محمد عباس محززي ، إقتصاديات الجباية و الضرائب، دار الهومة، الجزائر ، الطبعة الرابعة
. 2008 .

18- محي محمد مسعد ، العلاقات القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية ، مكتبة الإشعاع ،
الإسكندرية -مصر، د.ط ، 2002

- 19- نيل صقر، الوجيز في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، د ط، 2013.
- 20- سالم محمد شوابكة ، المالية العامة و التشريعات الضريبية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عمان، طبعة الأولى، 2015 .
- 21- سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، ، الجزائر، دون طبعة 2011.
- 22- سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية، ، بيروت ، طبعة أولى، 2008 .
- 23- عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، الدار الجامعية ، القاهرة ، د.ط، 2004 .
- 24- عبد الجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر و التوزيع ، عمان ، طبعة الأولى، 2011 .
- 25- عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و المؤسسات المالية ، منشأة المعارف ، ، الإسكندرية- مصر، طبعة أولى، 1994 .
- 26- عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مكتبة بن موسى للنشر و التوزيع، الجزائر، د ط، 2011.
- 27- علي حسين الخلف، سلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة-مصر، د ط، 1982 .
- 28- علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ، الجزائر ، د.ط، 2005 .

29- عيسى مصطفى حسني ، المالية العامة ، معهد العلوم القانونية والإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، د.ط، 1998.

30- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2011.

31- خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل ، عمان- الأردن، د.ط، 2005 .

32- شرقاوي عبد الحكيم مصطفى، التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية-مصر، د.ط ، 2006.

33- غازي حسين عناية ، النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة ، الجزائر، بدون طبعة، سنة 2003 .

34- طاهر الجنابي ، علم المالية العامة و التشريع المالي ، دار الكتب للطباعة و النشر ، الموصل-العراق، طبعة أولى، 1970 .

ثانياً : المذكرات و الأطروحات

أ : الأطروحات

1- بوداعة حاج مخطار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بالعباس، الجزائر، 2019.

2- واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، الجزائر ، 2012

3- محمد عباس محززي، نحو تنسيق الضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2001-2005

4- ناصر شرفي ، التهرب الضريبي آثاره و سبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر3 ، 2011/2012 .

ب : المذكرات

1- بولخاخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة-الجزائر 2004 .

2- بن فارس حسيبة، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة-الجزائر ، 2007.

3- دلال عوار ، أثر التهرب الضريبي على الميزانية العامة للدولة (حالة جيغل نموذجاً) ، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة الصديق بن يحيى ، جيغل - الجزائر ، 2014/2015 .

4- كمال شريط، الرقابة الجبائية في الجزائر - الإجراءات و الأدوات - دراسة حالة مديرية الضرائب، مذكرة ماستر علم الإقتصاد ، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر ، 2003/2004 .

5- لابد لزرق ، ظاهرة التهرب الضريبي و إنعكاستها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2012/2011 .

6- نوي نجة ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999- 2004 ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص مالية و نقود ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2004/2003 .

7- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة-الجزائر، 2013.

8- نجيب بروال، الأساس القانوني للمسؤولية الجزائية غين فعل الغير، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة-الجزائر، 2013.

9- قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة ماستر في الحقوق ، تخصص قانون جنائي ، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر 2014/2013 .

10- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر 2011.

11- غزة مبروك ، فعالية الرقابة كأداة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016 .

المجلات

- 1- بوبكر مصطفى ، أسباب التهرب الضريبي و مدى نجاح الدولة في التصدي له ،مخبر القانون و العقار، مجلة القانون العقاري ، مجلد 2 - العدد 1 ،جامعة البليدة 2 - الجزائر ، 2015 .
- 2- ولهي بوعلام ، عجلان العياشي ، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 8 ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2008.
- 3- محمد عبد الرزاق المدهود، التهرب من الضرائب ، مجلة التشريع المالي و الضريبي ، العدد 262 ، أكتوبر 1988 .
- 4- يوسف عاشور، العث الضريبي، مجلة البحوث و الدراسات العليا، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس- المدية المجلد 07 ، العدد 01 .
- 5- محمد نعيم فرحات ، تأصيل التهرب الضريبي وإجراءات الخصومة الجنائية للضريبة في القانون المصري ، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الضريبي الحادي عشر حول النظام الضريبي المصري، القاهرة-مصر ، 2006 .
- 6- محمود محمد الدمرداش ، مكافحة التجنب الضريبي لأنشطة الاقتصاد الرقمي في النظام الضريبي المصري في النظام الضريبي المصري و السعودي بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة بالتركيز على قانوني ضريبة الدخل والقيمة المضافة، مجلة الدراسات القانونية و الاقتصاد ، المجلد 06 ، العدد 02 ، مقالة 08 ، كلية الشريعة والقانون بدمنهور،جامعة الأزهر-مصر، ديسمبر 2020 .

- 7- مرسللي عبد الحق ، الهمال حمزة ، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري ،
مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08 ، العدد 02 ، كلية الحقوق والعلوم
السياسية، المركز الجامعي تلمسان ، 2019/01/24 .
- 8- ناصر مراد ، إشكالية التهرب الضريبي ، مجلة الحقيقة ، المجلد 9 ، العدد 15 ، كلية الحقوق
والعلوم السياسية، أدرار- الجزائر ، 2010 .
- 9- نوي نجاة ، كيفية تعزيز ثقافة المواطنة الضريبية لدى الممولين في الجزائر ، مجلة الإقتصاد الجديد ،
المجلد 01 ، العدد 16 ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر ، 2017 .
- 10- عوادي مصطفى ، رجال نصر، التحقيق الضريبي في محاسبة دافعي الضرائب في الجزائر ، مجلة
إقتصاد المال، المجلد 1، العدد 1، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الوادي ، وادي سوف ،
2016 .
- 11- قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مجله العلوم الانسانيه ، المجلد أ،
العدد 48، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعه الاخوة منتوري قسنطينه-الجزائر، ديسمبر 2017 .
- 12- رجال نصر ، موفق سهام ، الضغط الضريبي كحافز للتهرب و الغش الضريبي ، مجلة العلوم
الادارية و المالية ، المجلد 02 ، العدد 01 ، جامعة الوادي-الجزائر، جوان 2018 .

القوانين و المراسيم

أ : الدستور

- 1- دستور 1996، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996، المعدل ب القانون رقم
16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 7 مارس 2016.

ب : القوانين

1- قانون رقم 10-13 مؤرخ في 23 محرم عام 1432 الموافق 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون

المالية لسنة 2011.

2- قانون رقم 01-09 مؤرخ في 26 يونيو سنة 2001 يعدل ويتمم الأمر رقم 66-156 المؤرخ

في 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات.

3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

4- أمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر 1976 المتضمن

قانون الضرائب غير المباشرة

5- أمر رقم 76-105، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976

يتضمن قانون التسجيل

6- أمر رقم 76-103 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976

يتضمن قانون الطابع قانون الطابع

7- قانون الرسوم على رقم الأعمال

8- أمر رقم 10-01 مؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق ل 26 26 غشت سنة 2010

يتضمن قانون المالية لسنة 2010

ج : المراسيم و القرارات

1- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 المتضمن التنظيم الإداري والمركزي

لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، الصادرة بتاريخ 15/07/1998.

2- المرسوم التنفيذي 06-326 المؤرخ في 18/09/2006 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة

الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59 الصادرة بتاريخ 24/09/2002.

3- القرار المؤرخ في 12/07/1998، المتعلق بتحديد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية و

الولائية للضرائب، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 25/10/1998.

المراجع باللغة الفرنسية

1 : Les ouvrages

1- Cartou Louis، Droit Fiscal international et européen، 2 édition، Précis Dalloz، Paris، 1991.

2- Daniel Richer ، Les Procedure Fiscales، Presses Universitaires De France، 1990.

3- Gaudemet Paul Marie، **Précis de Finances Publique**، édition Montchrestien، Tome 2، Paris، 1970 .

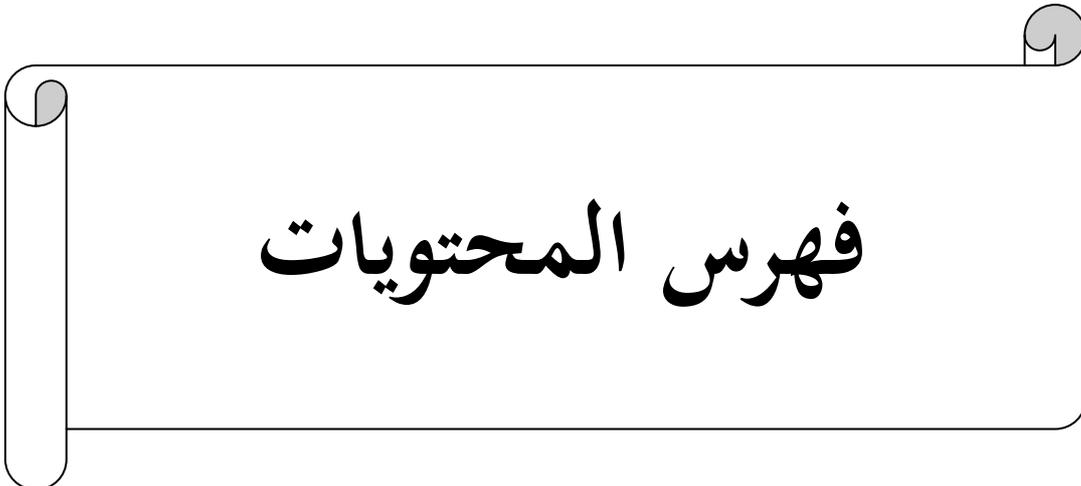
4- margairaz andré la fraude fiscal et sert succédanés comment on échappe à l'impôts 2éme édition suisse 1977 .

5- Philip Coline ،La Verification Fiscal، Paris France، Edition Economical،1997.

2 : Les Guides

6- Guide Verification, D, G, I/D.R.V, Ministtre De Finances ,2001.

7- Bulletin Des Services Fiscaux , DGI, N°19 Alger, 2000.



فهرس المحتويات

شكر وعران

إهداء

قائمة المختصرات

02.....	مقدمة:
06.....	الفصل الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي
07.....	المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي أسبابه وآثاره.....
07.....	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
07.....	الفرع الأول: تعريف الضريبة.....
11.....	الفرع الثاني: مفهوم التهرب الضريبي
12.....	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي وآثاره.....
12.....	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي
19.....	الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي
22.....	المطلب الثالث: طرق التهرب الضريبي.....
30.....	المبحث الثاني: ماهية جريمة التهرب الضريبي
30.....	المطلب الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي.....
30.....	الفرع الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي
32.....	الفرع الثاني: تعريف الغش الضريبي.....
33.....	الفرع الثالث: الفرق بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي

34.....	المطلب الثاني: أنواع وأشكال التهرب الضريبي.
34.....	الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي.
40.....	الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي.
42.....	المطلب الثالث: جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.
43.....	الفرع الأول: ركن المادي.
47.....	الفرع الثاني: ركن المعنوي.
49.....	الفرع الثالث: صور جريمة التهرب الضريبي.
55.....	الفصل الثاني: الوسائل الوقائية من جريمة التهرب الضريبي ومكافحتها.
56.....	المبحث الأول: وسائل الوقاية والرقابة من جريمة التهرب الضريبي وأشكالها.
56.....	المطلب الأول: وسائل الوقاية من جريمة التهرب الضريبي.
56.....	الفرع الأول: الوقاية على المستوى الوطني.
59.....	الفرع الثاني: الوقاية على المستوى الدولي.
60.....	المطلب الثاني: وسائل الرقابة على جريمة التهرب الضريبي.
61.....	الفرع الأول: الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية.
65.....	الفرع الثاني: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية.
71.....	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.
71.....	الفرع الأول: الرقابة العامة.
74.....	الفرع الثاني: الرقابة المعمقة.

78... ..	المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية والعقوبات المقررة على جريمة التهرب الضريبي
78.....	المطلب الأول: نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي
79.....	الفرع الأول: الفاعل الأصلي.....
83.....	الفرع الثاني: الشريك
84.....	الفرع الثالث: مسؤولية الغير.....
87.....	المطلب الثاني: العقوبات المقررة في جريمة التهرب الضريبي
87.....	الفرع الأول العقوبات الجزائية.....
96.....	الفرع الثاني: العقوبات المالية
103.....	المطلب الثالث: أحكام خاصة في جريمة التهرب الضريبي
103.....	الفرع الأول: أحكام خاصة بالعود
106.....	الفرع الثاني: أحكام خاصة بجمع و تخفيف العقوبات
110.....	الفرع الثالث: أحكام خاصة بالإكراه البدني والتضامن.....
115.....	خاتمة:.....
119.....	قائمة المصادر و المراجع:.....
.....	فهرس المحتويات:.....

تعتبر الضريبة من بين أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل الخزينة العمومية و تغطية النفقات العامة لذلك أحاطها المشرع الجزائري بنظام جبائي محكم و ذلك من خلال تنظيمها و إقرار حماية جزائية لها من خلال سن نصوص قانونية خاصة ، و نظرا لطبيعتها الإلزامية بالنسبة للمكلف باعتبارها عبئا يقع على عاتقه ، جعله يبحث عن طرق للتهرب منها و عدم الوفاء بالتزاماتها الضريبية.

و لتحقيق هذا الغرض يلجأ المكلف إلى استعمال طرق و وسائل احتيالية متعددة للتخلص من الضريبة ، و هو ما يعرف بجريمة التهرب الضريبي ، حيث نهدف من خلال هذه الدراسة إلى إبراز الوسائل المستعملة لارتكاب هذه الجريمة و الأسباب و العوامل الدافعة لارتكابها ، و أهم شيء آثارها المترتبة على المجالات الاقتصادية ، المالية و الإجتماعية ، و التطرق للأركان التي تقوم عليها ، لنبحث أخيرا في مسألة الجهود المبذولة من طرف الدولة للوقاية من هذه الجريمة سواء بالآليات القانونية أو الإدارية و طرق مكافحتها داخليا و خارجيا .

Summary:

The tax is one of the most important financial resources on which the State relies to finance the public treasury and cover public expenses. Therefore, Algerian legislators have informed them of a tight system of penal protection through the enactment of special legal provisions. and, in view of its mandatory nature as a burden on the cost, Make him look for ways to evade them and fail to meet his tax obligations. For this purpose, the cost uses multiple fraudulent methods and methods to eliminate the tax. and what is known as the offence of tax evasion, where through this study we aim to highlight the means used to commit this offence and the causes and factors driving its commission. Economic, financial and social implications s efforts to prevent this crime, whether through legal or administrative mechanisms or methods of combating it internally or externally.