الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد –الطارف
كليّة الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة بعنوان:

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في تخصص: قانون أعمال

إعداد الطالب(ة):
- أحمد مالك ريان
- بكايري رحاب

إشراف الأستاذ:
نصر الدين العايب

لجنة المناقشة

د: هماش لمين	أستاذ محاضر قسم –أ–	الشاذلي بن جديد –الطارف	رئيسا
د: العايب نصرالدين	أستاذ محاضر قسم –ب–	الشاذلي بن جديد –الطارف	مشرفاً ومقرراً
د: دغبوج تقي الدين	أستاذ محاضر قسم –ب–	الشاذلي بن جديد –الطارف	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

بسم الله الرحمن الرحيم



صدق الله العظيم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

Minister de L'enseignement Supérieur

Et de La Recherche Scientifique

Université el tarf

Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Département de Droit

جامعة الشاذلي بن جديد

UNIVERSITE CHADLI BENDJEDID

المرجع: القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

تصريح شرفي
خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

السيد (ة) : أحمد مالاوي يامنة .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 110011230006200092 .....

الصادرة بتاريخ: 2024/03/23 .....

عن دائرة: بن مهيدي .....

المسجل بقسم : ثانية ماستر قانون أعمال .....

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج ماستر عنوانها:

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري .....

أصرح بشرفي أني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2024/06/11

إمضاء المعني

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

Minister de L'enseignement Supérieur

Et de La Recherche Scientifique

Université el tarf

Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Département de Droit

جامعة الشاذلي بن جديد

UNIVERSITE CHADLI BENDJEDID

المرجع: القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

تصريح شرفي
خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

السيد (ة) : بكايري رحاب

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 1100108410472100002

الصادرة بتاريخ: 2023-12-20

عن دائرة: بوثلجة

المسجل بقسم : الحقوق

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج ماستر عنوانها:

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

أصرح بشرفي أني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2024/06/1

إمضاء المعني



شكـــر

قال الله تعالى في محكم كتابه العزيز:

" وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ ۖ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ " (إبراهيم – 7)

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا.

لا يسعني هذا المقام إلا أن أبدي جزيل الشكر والإمتنان.....

إلى **الدكتور العايب نصر الدين** المشرف على هذه المذكرة وعلى إعداد هذا العمل المتواضع، الذي أفادني بخبرته العلمية ولم يبخل عليا لا بالنصح ولا بالتوجيه طيلة مشواري الجامعي، وبعد الله عز وجل وعائلتي كان داعما لي في أبسط الأمور الدراسية، كما أنه بذل عناية الأستاذ الحريص على جودة هذا البحث العلمي وتقويمه، مبرزا في ذلك أنه مثال للدكتور الكفء، النزيه، المجتهد والمحب للبحث العلمي فجاد عليا بكرم أخلاقه ونبل صفاته، جزاه الله خيرا وجعل كل هذا في ميزان حسناته.

كما أتقدم بكامل عبارات الشكر والإمتنان للدكاترة الأفاضل **دغبوج تقي الدين ، هماش لمين** أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم فحص مضمون هذا العمل البحثي لمناقشته وتصويبه.



إهـــداء

قال تعالى: "وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختم ولا سعي الا بفضله وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات الا بتوفيقه ومعونته لطالما كان حلما انتظرته

أهدي تخرجي وفرحتي الى قدوتي الأولى الى من جعل الله الجنة تحت أقدامها الى من سهلت الشدائد بدعائها سر قوتي ونجاحي الى الأميرة "أمي" اليك ينحني الحرف حبا وامتنانا

الى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم عمود البيت وركيزته سندنا في الحياة الى فخري واعتزازي "أبي الغالي"

الى سندي وضلعي الثابت الذي لا يميل وأمان أيايم "أخي أيمن"

الى خيرة أيامي وصفوتها الى قرة عيني "أختي لينا"

الى القلوب الطاهرة النقية بنات عماتي: "جيهان ، كوثر، صفاء ومروة لطالما كانوا لي سندا دائما

الى رفاق الخطوة الأولى وما قبل الأخيرة الى من كانوا خلال السنين سحابا ممطرا صديقاتي: "خولة، أشواق، نهاد، فايزة ورحاب"

اليكم جميعا أهدي ثمرة نجاحي.

ريان أحمد مالك



إهـــداء

الى نفسي الطموحة ....

أنوار التمام تجلت وطويت المساعي بقلب طموح

لكل بداية نهاية وما النهاية الا بداية رحلة جديدة فالحمد لله الذي وهبنا البدء ويسر لنا الطريق وطيب المنتهى، الحمد لله على التمام وحسن الختام

"وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين"

بكل حب أهدي نجاحي وتخرجي الى:

فقيد قلبي الحي في القلب أدرك أن روحك فخورة بكل انجاز أحققه والدي رحمه الله

الى أمان الله على الأرض وملجئي الدائم أدين لك بكل ما وصلت اليه والدتي رزقها الله الصحة والعافية

الى شقيقة الروح "مرام"

الى كل الأهل والعائلة الكريمة وبالأخص "خالي وزوجته"

الى رفقاء وزملاء الطموح البعيد ورفقاء السنين

اهديكم نجاحي.

"رحاب"

مقدمة

تسعى جل الدول إلى تحقيق التنمية الإقتصادية الشاملة سواء النامية أو المتطورة منها وذلك بالاعتماد على جملة من البرامج الإقتصادية و التنموية التي تساهم في تمويل الخزينة العمومية الا أنه بالرغم من تباين الدول في القدرة الاقتصادية وحجم الإستثمارات التي تنفذها فإنها تتفق على أهمية الضرائب كمصدر أساسي لتمويل خزائنها العامة.

تعد الضريبة منبعا ماليا أساسيا و وسيلة فعالة لتشجيع النمو الاقتصادي الوطني وتمويل المشاريع العامة، فهي تعتبر أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة فلقد فرضت هذه الأخيرة على كل شخص طبيعي أو معنوي الالتزام بدفعها جبرا للدولة هذا ما جعل النظام الضريبي أحد الأولويات الرئيسية لدى مسؤولي السياسة الإقتصادية للدولة الجزائرية.

على الرغم من اهتمام الجزائر الكبير بالضريبة الا أن المكلفين بدفعها يعتبرونها عبئا ثقيلا عليهم وذلك راجع لقلة الوعي الضريبي لديهم.

إن مخالفة الواجب الضريبي الذي يظهره من خلال تهرب المكلف من دفع مستحقاته الضريبية دفع المشرع الجزائري الذي سن تدابير قانونية تهدف للحد من الجرائم الضريبية والتصدي لها من خلال مراقبة مستمرة تهدف إلى زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين وتحسين العلاقة بينهم وبين الادارة الضريبية بالإضافة إلى تسليط عقوبات ردعية لهذه الجريمة.

أهمية الدراسة:

ان أهمية الدراسة تتمثل في معالجة جريمة التهرب الضريبي التي انتشرت بشكل واسع و ذلك نظرا لخطورتها وتأثيرها على الاقتصاد الوطني بشكل سلبي مما أدى الى الإهتمام بها بشكل واسع من خلال تحديث الآليات الملائمة للحد من هذه الظاهرة ومكافحتها بإتباع جملة من الإجراءات القانونية.

أسباب اختيار الموضوع:

ان أبرز الأسباب التي دفعت بنا لاختيار هذا الموضوع تنقسم في الحقيقة الى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية.

أسباب موضوعية: وتتمثل في:

- اخترنا هذا الموضوع لاعتبار الضريبة واحدة من الوسائل الفعالة لتوفير الموارد المالية لخزينة الدولة وتغطية تكاليفها المتنوعة.
- تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وتشكيلها خطرا كبيرا على الخزينة العمومية للدولة.

أسباب ذاتية: تتمثل في:

- الرغبة في محاولة تشخيص جريمة التهرب الضريبي وتحليلها.
- محاولة الاطلاع على آليات الوقاية من التهرب الضريبي وقمعه.

أهداف الدراسة:

يتمثل الغرض من هذه الدراسة في:

- محاولة تقديم وصف شامل لظاهرة التهرب الضريبي.
- توضيح الطرق والأساليب المتبعة من طرف المكلفين بدفع الضريبة للتخلص من دفعها.

- بيان الآثار الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي.
- تسليط الضوء على أهم الوسائل والآليات الواجب اتباعها لردع جريمة التهرب الضريبي.

الإشكالية:

نظرا للآثار الناجمة عن التهرب الضريبي والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني عامة والخزينة العمومية للدولة خاصة ذهب المشرع الجزائري لاتخاذ جملة من الاجراءات الصارمة للحد من هذه الجريمة وهو ما دفعنا الى طرح تساؤل رئيسي يتمثل في:

ما مدى نجاعة الآليات التي أقرها المشرع الجزائري في القضاء على جريمة التهرب الضريبي؟

منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الموضوع من الضروري اتباع المنهج الوصفي لفهم جوهر التهرب الضريبي والطرق المستخدمة والآثار المترتبة عنه، الى جانب المنهج التحليلي من خلال تحليل محتوى النصوص القانونية والأليات المعتمدة من قبل المشرع في مكافحة التهرب الضريبي.

هيكل الدراسة:

لمعالجة موضوعنا اتبعنا الخطة الثنائية التالية حيث قسمنا بحثنا الى فصلين، خصصنا الفصل الأول الى الأسس النظرية لجريمة التهرب الضريبي الذي بدوره قسمناه الى مبحثين تناولنا في المبحث الأول مفهوم جريمة التهرب الضريبي وأركانها، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه الى طرق وآثار التهرب الضريبي.

أما الفصل الثاني فعنوانه آليات ردع المشرع الجزائري لجريمة التهرب الضريبي من خلال الآليات الوقائية والرقابية لجريمة التهرب الضريبي كمبحث أول وكذلك الآليات الاجرائية والعقابية لجريمة التهرب الضريبي وهذا في المبحث الثاني.

الدراسات السابقة:

لقد استفدنا من عدة دراسات سابقة سبقت بحثنا هذا نذكر منها:

- دراسة "**طورش بتاتة**" حول مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة ماجستير في القانون الخاص بجامعة قسنطينة.
- دراسة "**نجيب زروقي**" حول جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، أطروحة ماجستير تخصص علوم جنائية بجامعة باتنة.

الفصل الأول: الأسس الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي

الفصل الأول: الأسس النظرية لجريمة التهرب الضريبي

تعد الضرائب أحد الأركان المالية التي تساهم على تغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل خزينتها، الا أن المتتبع للنظام الاقتصادي لأي بلد كان وبغض النظر عن مدى تقدمه سيجد أنه يواجه بلا شك ظاهرة التهرب الضريبي، اذ تعد أحد أهم التحديات والمعوقات التي يواجهها المشرع الجبائي الذي يعمل على مكافحة هذه الظاهرة والحد منها.

وعليه لدراسة وتشخيص هذه الظاهرة قسمنا الفصل الى مبحثين سنتطرق في المبحث الأول إلى مفهوم جريمة التهرب الضريبي وأركانها سنتناول فيه مفهوم وأنواع التهرب الضريبي أما المبحث الثاني فسيخصص لأهم الطرق المتبعة للتخلص من الضريبة وكذا آثارها من جميع الجوانب.

المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي و أركانها

إن الضرائب تساهم بشكل كبير في تمويل الخزينة العمومية لذلك تولي الدولة اهتماما بالغا لها، إذ يعرف تحصيلها العديد من المعوقات أهمها امتناع المكلفين من تسديدها بواسطة سبل قانونية وغير قانونية.

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم جريمة التهرب الضريبي كمطلب أول ثم سنتاول أركان جريمة التهرب الضريبي كمطلب ثاني.

المطلب الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي

ان الضريبة من أهم المصادر التي تمول الخزينة العامة للدولة اذ يعد تهرب المكلفين قانونيا من دفع الضريبة المقررة أهم جريمة التهرب الضريبي وتهدد هذه الأخيرة اقتصاديات معظم دول العالم كونها أهم مورد للخزينة العمومية.

وعليه فالتطرق الى جريمة التهرب الضريبي يؤدي الى طرح تساؤلات تتعلق بتحديد تعريف واضح للضريبة (فرع أول) وكذا عرض تعريف للتهرب الضريبي وأنواعه (فرع ثاني).

الفرع الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

أولا: تعريف الضريبة

تعد الضريبة العمود الفقري للمالية العامة لأنها أداة للسياسة المالية التي تحقق بها الدولة أهدافها المختلفة فنجد للضريبة عدة تعاريف منها:

- الضريبة هي مساهمات اجبارية تحددها وتفرضها الدولة على مواطنيها بلا مقابل بل من أجل تحقيق أهداف المجتمع.[1]
- أو هي مبلغ من المال تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبرا وبصفة نهائية دون مقابل وذلك لتحقيق أهداف المجتمع، مع أنها فريضة الزامية تفرض من قبل السلطة العامة.[2]
- كما عرفها الأستاذ "ديفرجيه" على أنها مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة لكي تميزها عن بعض الاجراءات النقدية التي تؤدي الى اقتطاع غير مباشر من أموال الأفراد كتخفيض قيمة النقود.[3]
- وعرفت أيضا حسب الأستاذ "خلاصي رضا" على أنها اقتطاع مالي نقدي اجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية تستأديه الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكليفية من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية ،و كذلك عرفها الأستاذ "رفعت المحجوب" بأنها : اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل لدفعها وذلك لغرض تحقيق نفع عام.[4]
- أو هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة وذلك بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي دون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.[5]

---

[1] أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق، مكتبة الوفاء القانونية، ط 1، الاسكندرية، 2012، ص 98.

[2] محمد طاقة و هدى العزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ط 1 ، عمان ، 2007 ، ص 89.

[3] علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 4، الجزائر ، 2011 ، ص 176.

[4] يعقوب عبد الكريم ، الاطار المفاهيمي للضريبة و النزاع الضريبي ، مجلة الميدان للدراسات الرياضية و الإجتماعية و الإنسانية ، المجلد 2 ، العدد 4 ، 2019 ، ص 229.

[5] منصور شريفة و آخرون ، النظام الضريبي في الجزائر في ظل الاصلاحات الضريبية ، مجلة الاقتصاد و التنمية ، المجلد 8 ، العدد 2 ، 2020 ، ص 51.

وعليه فإن كل التعاريف ترمي الى معنى متشابه فمعظم رجال القانون أجمعوا على أنها اقتطاع مالي اجباري من المكلفين بالضريبة ومنه فالضريبة مبلغ من المال تفرضه الدولة من أجل تغطية النفقات العمومية.

ثانيا : خصائص الضريبة

من خلال ما تم التطرق له سابقا من تعاريف للضريبة يمكن تحديد الخصائص الأساسية التالية:

- أن الضريبة تأدية نقدية وليست بدلا يدفع عينا أو خدمة شخصية يؤديها الملتزم بها كجزء من حاصلات الأرض أو عدد ساعات العمل.[1]
- للضريبة طابع اجباري اكراهي فالمكلف بها ملزم بدفعها فهو مجبر لا مخير في أدائها من عدمه فهي فريضة الزامية واجبارية وليست أمرا تبرعيا يترك لاختيار الأفراد، فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أو امتنعوا وللدولة الحق في اللجوء للتنفيذ الجبري للحصول عليها ،في وضع إلزامية على المكلف بها لا إختيارية تدفع جبرا لخزينة الدولة.[2]
- إن الضريبة مساهمات تحددها و تفرضها الدولة بلا مقابل ، فعلى قدر تقديم سلع ضرورية مدعمة و خدمات عامة مجانا أو بمقابل رمزي و تحقيق لأهداف المجتمع كل على قدر ثروته ، بجزء من تكاليف هذه السلع و الخدمات و تكاليف الانفاق العام من قبل الدولة من أجل تحقيق هذه الأهداف ، دون أن تكون تلك المساهمات نظير حصول كل شخص على مقابل لهذه الضريبة ،بل هي فريضة تقتضي فكرة المساهمة من أجل استمرارية الدولة و الكيان السياسي.

[1] علي زغدود ، المرجع السابق ، ص 177.

[2] نور الدين عشي ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر ، تخصص قانون جنائي الأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، الجزائر ، 2016 ، ص 09.

- للضريبة صفة نهائية أي طابع نهائي اذ لا يمكن استرداد المال الذي يدفعه على سبيل الضريبة بأي شكل من الأشكال ، فالدولة لا تلتزم برد قيمتها للأفراد أو تعويضهم.[1]
- الضريبة تهدف الى تمويل الأعباء العمومية أي أن الغرض الرئيسي من فرض الضرائب هو تحقيق المصلحة العامة فهي غطاء أساسي لتغطية النفقات العمومية.[2]

إن الضريبة يتم فرضها وكذلك ربطها وتحصيلها والغائها والإعفاء منها بموجب نصوص قانونية ويترتب على هذه الخاصية نتيجة مهمة وهي حفظ حقوق المكلفين بدفعها ، فالقانون الضريبي يشبه بهذا المضمار القانوني الجبائي فكما أنه لا توجد جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني فإنه لا تفرض ولا تلغى أو تعدل بنص قانوني.

الفرع الثاني: تعريف جريمة التهرب الضريبي وأنواعها

اهتم المشرع الجزائري بجريمة التهرب الضريبي من خلال عدة أحكام قانونية والى جانبه فقهاء القانون والاقتصاد ليقدم كل منهم تعريف يترجم نظرته لها (أولا) وكذا بيان أنواعها (ثانيا).

أولا : تعريف جريمة التهرب الضريبي

عرف "دولار علي" التهرب الضريبي على أنه وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة وهو لا ينطوي حتما على العبث بالقانون والاخلال بأحكامه ذلك لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي الى تحصيل الضريبة.[3]

[1] علي زغدود ، المرجع السابق ، ص 177.

[2] بن كردة رشيدة ، أثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية ، دراسة حالة مركز الضرائب ،مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير ،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، 2017 ، ص 10.

[3] علي زغدود ، المرجع السابق ، ص 176.

كما عرف بعض الاقتصاديين التهرب الضريبي على أنه: محاولة التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا بالمخالفة لأحكام وقواعد القوانين الضريبية وقد يقع هذا التهرب عند تحديد وعاء الضريبة وربطها كما لو أغفل الممول ذكر بعض أوجه نشاطه مع الاقرار الضريبي المقدم من الادارة الضريبية وقد يقع هذا التهرب عند تحصيل الضريبة كتحويل أمواله للخارج أو السفر.[1]

أما القانون الجبائي الجزائري فنجد أنه سن عقوبات جبائية لكل من تملص باللجوء الى أعمال تدليسية في اقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف وتصفيتها كليا وجزئيا [2]

أي من تهرب من دفع الضريبة.

كذلك نجد الدكتورة "سوزي عدلي ناشد" تعرفه بأنه: تهرب قانوني في حقيقته وتعتبر الممارسات التي تتم في هذا الصدد خارجة عن اطار القانون وهي ممارسات غير مشروعة اذ يعد ظاهرة سلبية في اطار العلاقة بين الفرد والسلطة.[3]

وعرفه الدكتور "**المرصفاوي**" أنه: كل وسيلة يلجأ اليها الممول في سبيل التخلص من عبئ ضريبي يفترض وقوعه على علاقة[4] ويقصد بذلك طريقة يعتمد عليها في التخلص من الضرائب المفروضة عليه.

أما قانونيا فيقصد به الممارسات التي تتم خارج اطار القانون وحدوده ، أي أنها ممارسات غير مشروعة.[5]

---

[1] منصور رحماني ، القانون الجنائي للمال و الأعمال ، الجزء الأول ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2012 ، ص 146.

[2] المادة -303- ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3] سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة –النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة- ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2009 ، ص 208.

[4] منصور رحماني ، المرجع السابق ، ص 146.

[5] سوزي عدلي ناشد ، المرجع السابق ، ص 208.

من خلال هذه التعريفات نستخلص أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بالتهرب عن الالتزام بدفعها بطرق وأساليب مختلفة من أجل التخلص منها ، كما تعد ظاهرة عالمية تعاني منها جميع دول العالم.[1]

وعليه يعد التهرب الضريبي من الظواهر التي تعاني منها جميع الدول فهي جريمة تتغلغل وتضرب اقتصاد الدول باعتبار الضريبة وسيلة ومصدر لتمويل الخزينة اذا فالتهرب الضريبي هو استغلال الثغرات القانونية من طرف المكلف بدفع الضريبة بواسطة طرق واستعمال وسائل احتيالية للتملص من أداء الضريبة سواء كليا أو جزئيا وهو ما يؤدي الى حرمان الخزينة العمومية من تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين بها.

من خلال ما سبق توصلنا الى النقاط التالية:

- التهرب الضريبي سلوك يلجأ اليه المكلف بدفع الضريبة من أجل التخلص منها.
- التهرب الضريبي ما هو الا مخالفات قانونية متمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي.
- التهرب الضريبي أحد أهم أشكال الفساد باعتباره يؤدي الى حرمان الدولة من ايراداتها المالية.
- إن التهرب الضريبي ما هو إلا عدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه كليا أو جزئيا.

ثانيا : أنواع جريمة التهرب الضريبي

كما ذكرنا سابقا فالتهرب الضريبي وسيلة يلجأ لها المكلفون بدفع الضريبة للتخلص من دفع هذه الأخيرة ويكون هذا التخلص بطريقتين: الأولى بطرق مشروعة يتخلص فيها المكلف بالضريبة من دفع الضريبة بشكل مشروع دون تجاوز النصوص القانونية الجبائية وطرق القوانين الضريبية وهو ما

[1] محمد بلول ، التهرب الضريبي و آليات مكافحته ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص قانون أعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، الجزائر ، 2017 ، ص 09.

يدخل ضمن إطار التجنب الضريبي، أما الثانية فهي طرق غير مشروعة تتضح من خلال مخالفة الأحكام التشريعية الجبائية وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

1/ التجنب الضريبي :

من أجل الوصول إلى تعريف جامع نقدم بعض التعاريف التي جاء بها بعض الباحثين:

يعرف التجنب الضريبي على أنه : عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة وذلك من خلال إستخدام أو اللجوء إلى ثغرة موجودة على التشريع الضريبي (أي لا يوجد مخالفة للنصوص القانونية) ، ويقصد به أيضا الإمتناع عن القيام بالتصرفات التي تؤدي إلى دفع الضريبة مثل أن يرفض المكلف بدفع الضريبة من استيراد سلعة أجنبية يتوجب عليه دفع ضريبة جمركية فهذا لا يعارضه القانون ولا يخالف أحكامه.[1]

-التهرب المشروع لا يتضمن مخالفة قوانين الضرائب كالحد من استهلاك السلع التي تفرض عليها الضريبة وعليه الانصراف عن ممارسة النشاط الذي يخضع للضريبة ، كما يحدث عند الإستفادة من ثغرات القانون.[2]

وعليه نجد أن التجنب الضريبي هو تخلص المكلف من دفع الضريبة وذلك لإستفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي دون تجاوز النصوص القانونية أي أن المكلف بالضريبة يعمد إلى التخلص منها في حدود الاطار القانوني للنظام الضريبي وبالتالي لا يمكن فرض أي عقوبة عليه.

[1] أحمد عبد السميع علام ، المرجع السابق ، ص 180.

[2] علي زغدود ، المرجع السابق ، ص 211.

2/ الغش الضريبي (التهرب غير المشروع)

يأتي التهرب غير المشروع عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية ، غش وتحايل على التشريعات الضريبية ومخالفة الأحكام القانونية والتعليمات التي تصدرها إدارة الضريبة مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.[1]

فهو مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة من خلال الإعتماد على بعض أساليب الغش والخداع من طرف المكلفين لذلك يطلق عليه مصطلح الغش الضريبي.[2]

يعد التهرب غير المشروع تملص من دفع الضريبة كلها وجزء منها للدولة بمخالفته القانون يسعى المكلف جاهدا ومستعينا بكافة الوسائل المتيسرة لديه من فرض الضريبة عليه ، وعليه فالغش الضريبي هو كل مخالفة أو خرق للقانون تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة خارج القانون أي أنها ممارسات وسلوكات غير مشروعة لتجنب أداء الضريبة وعبئ ضريبي باستخدام طرق احتيالية وتدليسية.[3]

يتخذ الغش الضريبي صور متعددة نذكر منها على سبيل المثال: قيام المكلف بالإمتناع عن تقديم تصريح بأرباحه ، تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة أو إعداد سجلات أو قيود مزيفة أو إدخال بعض السلع المستوردة دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية.[4]

إن الغش الضريبي عبارة عن فعل ارادي صادر من قبل المكلف بالضريبة ، إذ يقرر مخالفة القانون للتخلص من العبء الضريبي ومنه يتضح في هذه الحال ونستنتج وجود سلوك إجرامي إرادي متعمد.

---

[1] خالد عيادة عليمات ، التهرب الضريبي أسبابه أشكاله و طرق الحد منه ، مجلة الإقتصاد الجديد ، العدد 9 ، 2013 ، ص 20.

[2] محمد طاقة و هدى العزاوي ، المرجع السابق ، ص 118.

[3] سالمي محمد و مولود فتحي ، طرق الكشف على التهرب والغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها ، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة ، المجلد 6 ، العدد 2 ، 2023 ، ص 32.

[4] محمد طاقة و هدى العزاوي ، المرجع السابق ، ص 119.

أما المشرع الجزائري من خلال تنظيمه لأحكام الضرائب من قوانين و أوامر لم يعرف الغش الضريبي لكن ذكر بعض الأعمال التي تعد غش ضريبي وتم ذكرها على سبيل المثال لا الحصر وهذا حسب نص المادة **193** الفقرة **2** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"[1] يقصد بالأعمال التدليسية خاصة :

أ- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به و خاصة المبيعات بدون فاتورة.

ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

ج- القيام عمدا بنسيان تقييد أو اجراء فيه حسابات أو القيام بتقييد أو اجراء في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية الجرد المنصوص عليها في المادتين **9** و **10** من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم اقفال حساباتها.

د- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

هـ- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

و- ممارسة نشاط غير قانوني ، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط لا رئيسي أو ثانوي حسب المادة **193** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[1] المادة 193 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فالغش الضريبي عمل تدليسي يتم عندما يقوم المكلف بالضريبة بإخفاء المبالغ أو المنتوجات الخاضعة للضريبة أو في حال تزوير الوثائق وتقديم تصريحات مخالفة للواقع أو وضع عوائق أمام تحصيل الضريبة وكل سلوك أو عمل يرمي إلى تجنب أو تأخير دفع الرسوم والضرائب.

إن كل ما تم ذكره يرمي إلى أن الغش الضريبي ما هو إلا تصرف غير مشروع يمثل عدم إحترام القانون لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع بالاعتماد على الطرق الاحتيالية والتدليسية من قبل المكلف بالضريبة قصد التخلص من عبء الضريبة.[1]

وعليه فالتهرب الضريبي بنوعيه سواء كان تجنبا أو غشا فهو وسيلة تقف أمام الضريبة و وظيفتها الأساسية في تمويل الخزينة العامة التي تساهم في التنمية الإقتصادية و الإجتماعية.[2]

المطلب الثاني : أركان جريمة التهرب الضريبي

تعد جريمة التهرب الضريبي جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة نظرا لكونها انتهاكا لحقوق الخزينة العمومية ، فهي تستوجب لقيامها وجود علاقة ضريبية بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب فالتهرب الضريبي هو جريمة ضريبية على غرار جرائم القانون العام تقوم على ثلاثة أركان: ركن شرعي ركن مادي و ركن معنوي.

من هنا سنتعرف على الركن الشرعي (فرع أول) ثم الركن المادي (فرع ثاني) و أخيرا الركن المعنوي (فرع ثالث).

الفرع الأول: الركن الشرعي

إن الركن الشرعي يكون من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معينا يعتبر جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني و المبدأ العام في الركن

[1] طورش بتاتة ، المرجع السابق ، ص 22.
[2] مرجع نفسه ، ص 24.

الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات وهي: "لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون".[1]

فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة كما يحدد لها عقوبات مناسبة وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو القوانين المكملة له ، و كون خضوع الفعل لنص تجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه: "مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات

"Le prince de la légalité des infractions et des peines"[2]

والنص القانوني الذي يجرم الفعل يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعا له ويضفي عليه الصفة غير المشروعة و المشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين انما يهدف من وراء ذلك حماية حق أو مصلحة جديرة بالحماية وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الجبائي إلى مصلحة الخزانة العامة أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع بذلك التهرب من الضريبة بإعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الإجتماعية والإقتصادية للدولة.[3]

وقد جاء المشرع الجبائي الجزائري بالنص على الحالة العامة للتهرب في الفقرة الأولى من المادة **303** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وصيغت المادة **117** من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

[1] المادة 01 من قانون العقوبات .

[2] محمد الفار ووهيبة طوبال ، جرائم التهرب الضريبي الأساليب و آليات مكافحتها ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، قانون معمق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 قالمة ، 2019 ، ص ص 25-26.

[3] مرجع نفسه ، ص 26.

بنفس الأسلوب والعبارات الواردة في المادة **303** أعلاه وهو الشيء ذاته بالنسبة للمادة **532** من قانون الضرائب غير المباشرة ، كما استعمل المشرع الجبائي عبارة "طرق تدليسية" وفي مواد أخرى عوضها بعبارة "مناورات تدليسية" أو بعبارة "وسائل الغش" وكلها تأخذ نفس المعنى الشيء نفسه بالنسبة لعبارة "التملص" أو "محاولة التملص" من دفع الضريبة والرسوم التي احتوتها أغلب القوانين الجبائية.[1]

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

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد: **192** ،**193** ، **01/303** ، **309** ، **407** ، **408**.
- قانون الضرائب غير المباشرة المواد: **530** ، **532** ، **533** ، **538** ، **542** ، **544**.
- قانون التسجيل المواد: **01/119** ، **120** و **122**.
- قانون الطابع المواد: **33** و **34**.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال المواد: **117** و **118**.[2]

الفرع الثاني: الركن المادي

الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي يرتكز على الإخلال بالإلتزامات الضريبية وعدم الإلتزام بها على الوجه الذي رسمه القانون وهو استعمال وسائل وطرق احتيالية من أجل الوصول إلى نتيجة واحدة و هي التملص من إقامة أو أداء الضريبة.

[1] نور الدين عشي ، المرجع السابق، ص ص 21-22.
[2] مرجع نفسه ، ص 22.

فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاث عناصر الأول هو السلوك الاجرامي و الثاني هو النتيجة المادية و الثالث هو علاقة السببية بين السلوك والنتيجة.[1]

فجاءت المادة **303** الفقرة **01** من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة كالآتي:

"يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا".[2]

أولا: السلوك الاجرامي

يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ اليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات والقانون لم يحصر السلوكات الاجرامية للجريمة فهي أكثر من أن تحدد ولكن ربطها بالغاية وهي التخلص من كل الضريبة أو بعضها بطرق الغش والتحايل ولذلك تعرف جريمة الغش الضريبي بأنها استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة كليا أو جزئيا من تصفية أو من دفع الضرائب والرسوم المفروضة.

وقد تكون هذه الالتزامات تبعية يفرضها المشرع على الممول تبعا لالتزام آخر بحيث لا تفرض بدونه مثل التزام الممول بسداد فوائد التأخير والسلوك الاجرامي يتمثل في استعمال طرق ووسائل تدليسية بحيث أن المشرع الجزائري لم يعرف هذه الطرق التدليسية بل أشار الى الأفعال التي يعتبرها طرقا تدليسية ونص عليها في مختلف القوانين الضريبية[3]

وبالنظر الى القانون يمكن تصنيف السلوكات الى ثلاث أصناف احتيال مادي ومحاسبي وقانوني

[1] طورش بتاتة ، المرجع السابق ، ص 26.

[2] المادة 303 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

[3] قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الانسانية، المجلد أ ، العدد 48، 2017، ص 285.

1- **الاحتيال المادي:** ويكون هذا الاحتيال بالإخفاء المادي للوعاء الضريبي سواء كان نشاطا خاضعا للضريبة أو سلعا ومنتجات خاضعة للضريبة وجعل ذلك كله بعيدا عن علم ادارة الضرائب سواء كان الاخفاء لجميع الوعاء الضريبي حيث يتخلص بالكامل من دفع الضريبة أو الجزئي بالتخلص من دفع بعضها فقط ، وقد نها المشرع على هذه الصورة في المواد **01/193** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المادة **01/533** من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة **01/118** من قانون الرسوم على رقم الأعمال.[1]

2- **الاحتيال المحاسبي:** الطرق الاحتيالية التي تؤدي الى جريمة الاحتيال والتهرب الضريبي لم تحدد من قبل السلطة التشريعية بل من قبل جابي الضرائب بل اكتفى بالتدليل عليها بإبراز بعض الوسائل على سبيل المثال لا الحصر وما يمكن ملاحظته تحدد النصوص الضريبية التي أوردت هذه الوسائل بتعدد القوانين الجبائية مع اختلافها باختلاف نوع الغش الضريبي ما اذا كان متعلقا بالوعاء أو تحليل الضرائب كما سبق بيانه.[2]

أجمعت كل النصوص على استعمال صيغة التهرب على وجه الخصوص قبل ذكر الأعمال و الأفعال التي تعتبر طرقا احتيالية وتدليسية حيث يهدف المشرع من تجريم أفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الإجتماعية و الإقتصادية للدولة.[3]

حدد المشرع الجزائري من خلال نص المادة 02/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الطرق التدليسية كالاتي:[4]

[1] منصور رحماني ، المرجع السابق ، ص ص 147-148.

[2] يوسف طلال بن بلخير و ياسين بلميهوب، جريمة التهرب الضريبي في قانون الأعمال، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، 2023، ص 14.

[3] محمد بلول، المرجع السابق ، ص 25.

[4] المادة 193 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

-اخفاء أو محاولة اخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين و خاصة المبيعات بدون فواتير.

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول اما على تخفيض أو خصم أو اعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

-القيام عمدا بنسيان تقييد أو اجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري.

-قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى.

3- **الاحتيال القانوني:** ويتناول هذا النوع من الاحتيال تكييف التصرف لدى المكلف من سلوك يقتضي دفع الضريبة إلى سلوك آخر لا يقتضيها أو يقتضي دفع ضريبة أقل و مثال ذلك أن يخلع على عقد البيع الفعلي عقد الهبة فيأخذ ثمن البيع كاملا ويصرح بأنه هبة لأن التصريح بعقد البيع يقتضي التصريح بالثمن و من ثمة تحدد الضريبة أما في الهبة فشكل آخر و من أمثلة ذلك الاشهار الوهمي للإفلاس من أجل التهرب من الضريبة كمن يسجل ممتلكاته باسم أولاده ثم يعلن افلاسه و قد أشارت أغلب النصوص الضريبية إلى اعتبار تنظيم الاعسار من طرق الاحتيال ومن تلك النصوص المادة **119** من قانون التسجيل والمادة **34** من قانون الطابع.[1]

و من أمثلة الاحتيال القانوني أيضا استعمال سجلات بأسماء متوفين أو عديمي الأهلية و قد أدرجت المادة **193/ج** ضمن أعمال الغش القيام عمدا بنسيان تقييد أو اجراء قيد

[1] منصور رحماني ، المرجع السابق ، ص 149.

غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها.[1]

ثانيا: النتيجة الجرمية

تتمثل في التملص من الضريبة، إن الهدف من استعمال مختلف المناورات الاحتيالية من طرف المكلف يرمي إلى تحقيق النتائج التالية:

- التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي أي التهرب من تحديد أساس الضريبة و ذلك بقيام المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها وذلك بتقديم تصريحات و وثائق غير صحيحة ، و أحسن مثال يمكن تقديمه هو المتعلق بالرسم على القيمة المضافة **TVA** و هذا طبقا لأحكام المواد **42** الى غاية المادة **49** من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تمنح للمكلف فيما يخص بعض عمليات الإستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة وهذا عند تعامله مع شركات بترولية (سوناطراك مثلا) فيقوم المكلف بتقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب على أنه سيتعامل مع مؤسسة سوناطراك من أجل الاستفادة من الإمتيازات الجبائية الخاصة بالشراء بالإعفاء من الرسم.[2]
- التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة ويقصد بها اعداد الجداول والإنذارات و ارسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.
- التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة مثل أن يقوم المكلف بالعمل باسم مستعار غلق الشركة أو تغيير العنوان حيث يصعب على أعوان الضرائب تحصيل الضريبة.

وتجدر بنا الاشارة إلى نقطة مهمة تتميز بها جريمة التهرب الضريبي هو أن المشرع الجزائري لم يشترط لقيام التهرب الضريبي وجود جريمة تامة أي حصول النتيجة بل أن المحاولة وحدها تكفي لوصف

[1] منصور رحماني، المرجع السابق ، ص 150.
[2] طورش بتاتة ، المرجع السابق ، ص 29.

الفعل غش ضريبي ، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة ارتكابها وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية ، فقد نصت المادة **303** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [1]:

"يعاقب كل من تملص أو حاول التملص ..." وكذلك نصت المادة **532** من قانون الضرائب غير المباشرة: "يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص" وكذلك المادة **533** من نفس القانون الفقرة الأولى حيث نصت على: "الاخفاء أو محاولة الاخفاء ...."[2] والفقرة الثالثة "البيع أو محاولة بيع الطوابع ..."نفس الشيء بالنسبة لكل من المادة **118** من قانون الرسم على الأعمال والمادة **119** من قانون التسجيل والمادة **33** من قانون الطابع: "إن كل غش أو محاولة غش...."و المادة **34** الفقرة الاولى من نفس القانون: "كل من نقص أو حاول الانقاص..." [3] و كذلك في القانون الضريبي الفرنسي المحاولة معاقبة عليها فلا يستلزم اتمام الأعمال التدليسية.[4]

ومن خلال ما سلف نستخلص أنه يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي استعمال احدى الطرق التدليسية سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق فالقانون الجبائي يعاقب على ارتكاب جريمة التهرب الضريبي أو محاولة ذلك بنفس العقوبة وهذا نظرا لخطورة هذه الجريمة وما تخلف من آثار سلبية مالية و اجتماعية و اقتصادية على المجتمع.

ثالثا: علاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية و التملص من الضريبة

يتعين لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود علاقة بين فعل التملص من قيام أو أداء الضريبة وذلك بالاعتماد على الطرق الإحتيالية التي يستعملها المكلف ومن ثم تنعدم علاقة السببية اذا تملص المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ من طرف ادارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقدير الاعفاء غير أنه عند قيام المكلف بإخفاء أو تقديم وثائق وتصريحات غير صحيحة أو مزورة فنكون

[1] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[2] المادة 532 و 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.

[3] المادة 118 من قانون الرسم على الأعمال و المادة 119 من قانون التسجيل و المادة 33 و 34 فقرة 1 من قانون الطابع.

[4] طورش بتاتة، المرجع السابق ، ص 30.

أمام استعمال طرق احتيالية فتنشأ علاقة السببية بين فعل التملص من الضريبة واستعمال الطرق والوسائل التدليسية.[1]

فجريمة التهرب الضريبي سواء ارتكبت بعمل ايجابي أو سلبي فهي من الجرائم العمدية فالجريمة السلبية تتحقق بالسلوك الإجرامي فقط فهي من الجرائم السلوكية التي تتحقق بامتناع الممول أو المكلف عن اتيان العمل الذي أمره به القانون حيث تكتمل أركانها بمباشرة السلوك الإجرامي دون انتظار تحقيق نتيجة معينة وبالتالي فلا مجال لبحث علاقة سببية فيها .

أما بالنسبة للجريمة الإيجابية فهي من الجرائم العمدية ذات النتائج و بالتالي فانه يجب أن تتوافر فيها علاقة السببية بين الطرق الاحتيالية و التدليسية التي يستعملها الممول في ارتكاب الجريمة و بين النتيجة الاجرامية التي تحققت وهي عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منها[2]

الفرع الثالث: الركن المعنوي

يرى جانب من الفقه بأن المشرع لم يبين في معرض تنظيمه لجريمة التهرب الضريبي لماهية الركن المعنوي و لم ينص صراحة على ما يدل على اشتراطه له لقيام الجريمة ما يعني أنه تخلو القوانين الجبائية التي تجرم التهرب الضريبي للركن المعنوي صراحة و اشتراطه وقوع الفعل ارادیا أو عن سوء نية ، نرد على هذا الرأي و نساند رأي الفقيه "أحسن بوسقيعة" الذي يرى بأن جريمة التهرب الضريبي تعتبر من الجرائم التي يشترط فيها توافر القصد الجنائي باعتباره ضمان للعدالة وشرط لتحقيق العقوبة لأغراضها الاجتماعية وباعتبار جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية فانه لقيامها يجب توفر الركن المعنوي بشقيه القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص.

[1] طورش بتاتة، المرجع السابق ، ص 31.

[2] قصاص سليم ، المرجع السابق ، ص 286.

أولا: القصد الجنائي العام: و يعني توجه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة وهو على علم بأركانها ومنه فان لقيام القصد الجنائي العام لدى الجاني يستلزم توفر عنصرين المتمثلان في العلم و الإرادة.[1]

1- **العلم:** يجب أن يكون المكلف بدفع الضريبة على علم بكافة أركان الجريمة وعناصرها القانونية و هذا مشابه لما هو معروف في القانون الجنائي للجرائم العمدية يجب أن يكون المكلف على علم بأن سلوكه يعتبر من الأعمال التدليسية أو الإحتيالية التي تهدف إلى تجنب دفع الضريبة كليا أو جزئيا، ويتطلب توفر عنصر العلم ادراك المكلف بأن سلوكه يشكل احتيالا وخرقا للقوانين الجبائية وبذلك تقوم المخالفة على علم الشخص بأن تصرفه يشكل تهربا ضريبيا.

2- **الإرادة** : وتعني رغبة الشخص في الخروج عن الأحكام القانونية اتجاه التهرب الضريبي، و لا يهم شكل التهرب ويجب أن يكون هناك نية لتجنب دفع الضرائب .[2]

ثانيا: القصد الجنائي الخاص

الغاية التي يقصدها المكلف بالضريبة من وراء قيامه بأعمال الاحتيال بعد توافر القصد الجنائي العام كرغبته في الاثراء بدون سبب عن طريق التخلص من الضريبة كلها أو بعضها باستعمال طرق احتيالية.[3]

المكلف بالضريبة الذي استعمل طرقا احتيالية أو تدليسية أو غش ضريبي بالرغم من علمه بأنها غير مشروعة لأن الدافع من ذلك التملص من الضريبة المفروضة عليه كلها أو بعضها فنكون أمام جريمة التهرب الضريبي التامة نظرا لتوفر أركانها سواء الركن المادي أو المعنوي ويسلط على الجاني

[1] رزيقة تغريبت ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ، المجلد 5 ، العدد 3 ، جامعة بجاية ، الجزائر ، 2023 ، ص 314.

[2] المرجع نفسه ، ص 311.

[3] بن شيخ نور الدين ودراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2021، ص 24.

أي المتهرب من دفع الضريبة العقوبات سواء الغرامات الجبائية أو الجزائية المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية أو في قانون العقوبات.[1]

المبحث الثاني: طرق وآثار التهرب الضريبي

لمعالجة التهرب الضريبي يجب التطرق والتعرف على الأساليب والطرق المعتمدة من طرف مرتكبي جريمة التهرب الضريبي أي المكلف بأداء الضريبة فمن المؤكد أن يلجأ المكلف إلى محاولة التملص باعتماده طرق مختلفة سعيا منه لعدم أداء مسؤوليته الضريبية، ومما لا شك فيه أن هذه الطرق التي يسلكها المكلف سيترتب عنها جملة من الآثار والنتائج التي تعود سلبا على الإقتصاد الوطني خاصة.

من خلال هذا المبحث سنتناول في المطلب الأول طرق التهرب الضريبي ثم في المطلب الثاني سنتحدث فيه عن آثار التهرب الضريبي.

المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي

بالتأكيد لا يمكن حصر جميع الأشكال و الطرق المعتمدة للتهرب الضريبي وذلك لارتباط التهرب بمدى براعة المكلفين بالضريبة للتخلص منها وعليه يتخذ المكلف للإفلات من دفعها عدة طرق إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية (الفرع الأول) أو من خلال خرق القانون باستغلال الثغرات القانونية أو بالاعتماد على طرق مادية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية (التلاعب المحاسبي)

إن التحايل المحاسبي يعد وسيلة يستخدمها المكلف بالضريبة للتملص منها كليا أو جزئيا عبر التلاعب المحاسبي بتضخيم التكاليف أو تخفيض الايرادات، حيث يتطلب القانون الضريبي تقديم

[1] قصاص سليم، المرجع السابق، ص 287.

اقرارات الربح الضريبي في المواعيد المحددة وهذه الاقرارات تعتمد على النظام المحاسبي الذي يسجل و يلخص العمليات المالية للمؤسسة، هذا النظام يمكن الجهات المعنية من معرفة نتائج النشاط المالي للمؤسسة ويعكس التزام الممول اتجاه الادارة الجبائية من خلال الاقرارات والتصاريح مع امكانية تعديل الملف الجبائي من الجانب المحاسبي.

وهي التي اختصرها **"ماتينيز"** في قوله: "تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ مبيعات أو الاستيراد بدون تصريح الى اهمال تسجيل الايرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء القابلة للخصم".[1]

وعليه نجد أن التحايل المحاسبي يكون في شكلين: إما عن طريق تخفيض الايرادات أو عن طريق تضخيم النفقات (زيادة الأعباء أو التكاليف)

أولا: التخفيض من قيمة الايرادات: إن التخفيض في الإيرادات يكون بلجوء المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الايرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة وهي طريق تقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء كان ذلك اجباريا أم اختياريا ومن بين الطرق و الأساليب المعتمدة في تخفيض الإيرادات نذكر:

-بيع السلع دون فواتير من أجل تفادي تقييد المبيعات محاسبيا و بالتالي اخفاء جزء من رقم الأعمال.

-عدم تسجيل الإيرادات الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية ونشاطات البناء .

[1] بوناب بشرى ، التهرب الضريبي و طرق مكافحتها في التشريع العقابي الجزائري ، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر ، تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، الجزائر ، 2022 ، ص 35.

-عدم التصريح بالمداخيل الحقيقية بالنسبة لأصحاب المهن الحرة كالأطباء و المحامين.[1]

وعليه فان هذا الأسلوب من الطرق الأكثر شيوعا لممارسة هذا النوع من المخالفات المعتمدة من طرف المكلف لتخفيض و تقليص الوعاء الضريبي و تفادي الإقرار بالإيرادات التي في حساب الخاضع للاقتطاع و تقتصر على من يمتلكون سجلات محاسبية، فيسعى المكلف بالضريبة بكل الطرق ليكون التصريح المقدم مطابقا لسجلاته المحاسبية مستعملا مختلف التقنيات لتخفيض ايراداته.

بعد ذكر بعض أساليب تخفيض الايرادات نجد أن له صور عديدة نذكر منها على سبيل المثال:

- بيع السلع نقدا ومن يد ليد دون استعمال الفواتير أو الشيكات حيث لا يترك أي أثر لعملية البيع فتحصل عملية البيع دون أن تظهر العملية في محاسبة المبيعات و لا محاسبة الخزينة وذلك باتفاق الطرفين المكلف بالضريبة و الزبون و تسجل العملية على أنها نفقات و لا تظهر في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات لدى المكلف وهو ما يعرف بإهمال المبيعات.
- كما قد تكون عملية البيع لأحد الأشخاص المقربين لأصحاب المشروع أو شركائه وفارق البيع ما هو إلا ربح موزع بينهم دون خضوعه للضريبة نفس الشيء بالنسبة للإيرادات المتحصل عليها من بيع الفضلات الناتجة عن تحويل المواد الأولية أو المنتجات نصف المصنعة في الصناعات التحويلية و قطاع البناء.
- عدم التسجيل المحاسبي لفائض القيمة الناتجة عن التنازل عن عنصر الاستثمار.
- قد يلجأ المكلف أيضا إلى تسجيل العودة الوهمية للبضائع و الافراط في التخفيضات التجارية للزبائن على المبيعات و هي في الحقيقة لم تكن أي عودة للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

[1] أحمد خيدل ، زهرة عيسى ، جريمة التهرب الضريبي ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 14 ، العدد 1 ، 2021 ، ص 1055.

-كما يقوم أيضا بتخفيض في القيمة عند تحرير الفواتير من أجل التقليص من قيمة الرسم على القيمة المضافة TVA التي يجب أداؤها للمصالح الضريبية.[1]

ثانيا: تضخيم النفقات

حسب "مايتاز" فان أبرز مظاهر التهرب وأكثرها شيوعا تلك التي تجسد في تخفيض من قاعدة الإقتطاع من مبالغ الأرباح من رقم الأعمال أو الزيادة و التضخيم من تكاليف و نفقات الخصم حيث المكلف يسعى دوما الى التخفيض من الربح الخاضع للضريبة و ذلك عن طريق التضخيم من قيمة التكاليف و الأعباء فعملية التضخيم هذه تكمن أساسا في ملفات المستخدمين و وظائف وهمية وتسجيل نفقات عامة غير مبررة وكذا الحساب الخاطئ للإمتلاكات.[2]

إن أسلوب تضخيم التكاليف من أبرز الأساليب والطرق استعمالا للتهرب الضريبي يستخدمها المكلف لتحقيق غايته مع تخفيض الوعاء الضريبي فأبرز طرق التضخيم تتمثل في:

1/ النفقات و المصاريف غير المبررة:

المشرع الجزائري أتاح للمكلف خصم بعض الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة و لكن المكلف في بعض الأحيان يستغل هذا لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة مثلا: صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.[3]

ترميم مقر الشركة وفي الوقت ذاته يقوم مسير الشركة بترميم منزله الخاص مع تسجيل ذلك ضمن الترميمات الخاصة بالشركة.

---

[1] طورش بتاتة ، المرجع السابق ، ص 77.

[2] لدرم أحمد ، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري ، مجلة التنمية وادارة الموارد البشرية ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، العدد 8 ، ب ت ، ص 78.

[3] خاف ربي جهينة و رحماني بسمة ، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، 2022-2023 ، ص 16.

أما المادة **169** من قانون الضرائب المماثلة و الرسوم المباشرة في الفقرة **2** فقد نصت على بعض التكاليف القابلة للخصم جبائيا وهي:[1]

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية.
- كذلك النشاطات ذات الطابع الثقافي التي تهدف الى ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتحديد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجمع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي
- احياء المناسبات التقليدية المحلية.
- المهرجانات الثقافية للمؤسسة أو في اطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي.

2/ المستخدمين الوهميين والوظائف الوهمية:

يلجأ من خلالها المكلف الى تسجيل الأجور و الرواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين وهميين لا وجود لهم في الأصل فهذه الأجور تسمح لهم بتضخيم الأعباء و بالتالي التقليص من الضريبة، أيضا في حال الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال بالمؤسسة و لكنهم في الواقع لا يقومون بأي نشاط.[2]

3/ تقنية الاملاك:

تعرف الامتلاكات على أنها طريقة لتوزيع التكاليف حيث توزع تكلفة الاستثمار القابلة للامتلاك على مدة استعماله و الهدف من حساب الامتلاك هو تحديد الاستثمارات عن عمرها الانتاجي و ذلك بتجهيز مبالغ سنوية من الأرباح، أي تسجيل كل دورة بالعبء العائد لها حتى يحصل على

[1] المادة 169 فقرة 2 من قانون الضرائب المماثلة و الرسوم المباشرة.

[2] سهيلة راحلي و ريمة قرينح، التهرب الضريبي: دوافعه وآليات مكافحته ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون ، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، 2014-2015 ، ص 25.

القيمة الأصلية للاستثمار في المدة المحددة لامتلاكه فالامتلاكات تحسب على أساس ثمن شراء الاستثمارات بعضهم الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع من ثمن الشراء الا أن هذه التقنية غالبا ما تستعمل من طرف المكلف بالضريبة كأداة للغش الضريبي من أجل التضخيم في الأعباء.[1]

الفرع الثاني: التهرب عن طريق وسائل قانونية ومادية

اضافة الى التهرب بواسطة العمليات المحاسبة نجد طرق أخرى للتهرب الضريبي تتمثل في الوسائل القانونية و المادية.

أولا: التهرب عن طريق الوسائل القانونية: أمام الطرق التقليدية للتخلص من الالتزام الضريبي والتي تحتاج دوما تنظيم أو الاعتماد على أشخاص مختصين نجد نوع آخر من التهرب أكثر تنظيما وأرقى تقنية يعتمد فيها المتهرب للممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير دون شراء أو بيع و هو من أخطر الطرق و تعد هذه الطريقة أكثر تنظيما و تتمثل في استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة و هذا ما يخلف وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية و بذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الإلتزام الجبائي.[2]

لا يستطيع المشرع الجبائي فرض عقوبة على مرتكبيها لكون المكلف المتهرب يعتمد على النصوص القانونية و على أهل الخبرة و الاختصاص لإستنباط طرق للتحايل تمكنه من الاستفادة من مزايا ليس له الحق فيها مثلا تزييف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساسا إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة.[3]

---

[1] طورش بتاتة ، المرجع السابق ، ص 81.

[2] رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الواد)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2007 ، ص 42.

[3] بوحالة الطيب ، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي ، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية ، المجلد 5 ، العدد 2 ، 2022 ، ص 1029.

تأخذ طرق التهرب بواسطة السبل القانونية طريقتين هما: التلاعب عن طريق عمليات وهمية و التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

1/ التلاعب عن طريق عمليات وهمية: ان هذا التهرب مرتبط بحقوق الملكية إذ يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة وقد يكون جماعيا حيث يعمد الى تأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض وبيعه للمؤسسات المعنية حيث يعمد إلى تقديم وثائق تجارية سلمية قانونا لعمليات وهمية باسم مؤسسات وهمية.[1]

2/ التلاعب في تصنيف الحالات القانونية: في هذه الحال يقوم المكلف بتصنيف و تكييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى إما أن تكون معفاة من الضريبة أو خاضعة لضريبة أقل و هذه الحالة من التهرب يحتاج بصفة خاصة إلى اختصاصيين في القانون الجبائي و مختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها و لعل عقد الهبة في هذا الصدد من أكثر الأمثال شيوعا إذ يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري لا عقد بيع هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في الهبات فالعقد يعد موجودا ليس وهميا إلا أنه غش في تصنيفه و تكييفه.[2]

ثانيا: التهرب عن طريق الوسائل المادية

إن الإخفاء المادي يكون عندما يقوم المكلف بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية إذ يقوم على اخفاء المكلف لأمواله الخاضعة للضريبة إخفاءا كليا أو جزئيا و عليه تنشأ وضعية قانونية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية[3] إذ نجد أن هذا التهرب ينقسم إلى:

1/ الاخفاء المادي الجزئي: في هذه الحالة يحرص المكلف على اعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعه جزئيا كما هو الحال على الضرائب الجمركية و ضرائب الانتاج

[1] نور الدين عشي، المرجع السابق، ص 35.
[2] رحال نصر ، المرجع السابق ، ص 42.
[3] خاف ربي جهينة و رحماني بسمة، المرجع السابق، ص 15.

كما أن المكلف يستطيع التهرب من التصرف في جزء من أمواله الى الورثة قبل وفاته واخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها و وضعها في خزانة احدى البنوك و بعد ذلك يستولي الورثة عند وفاة مورثهم على كل ما فيها دون ابلاغ الإدارة الجبائية بذلك و من أهم صور هذا الاخفاء الجزئي نجد:

- حالة ممارسة لنشاطات خفية الى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
- عدم احترام المكلف لمقاييس الانتاج المحددة من طرف القانون.
- اخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.[1]

2/ الاخفاء المادي الكلي: يلجأ المكلف الى ممارسة أنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك مستغلا ضعف الرقابة الجبائية حيث يقوم بإنشاء مصانع صغيرة في أماكن آهلة بالسكان أو في مناطق ريفية يصعب الوصول اليها و الانتاج المحصل من هذه الوحدات الخفية يتم بيعه دون فواتير في السوق السوداء.[2]

ثالثا: طرق أخرى للتهرب الضريبي

1- **قبل فرض الضريبة:** ان المكلف بدفع الضريبة يلجأ إلى التهرب الضريبي قبل التصريح بنشاطه كأن يقوم بـ :

- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين عجزة أو ذوي احتياجات خاصة.
- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة أو عناوين وهمية.
- التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.[3]

[1] رحال نصر ، المرجع السابق ، ص 41.

[2] شناح حنان، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون أعمال، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، 2021-2022، ص 21.

[3] رحال نصر ، المرجع السابق ، ص 44.

2- **بعد فرض الضريبة:** بعد اصدار الضريبة وبعد عملية تحصيلها يلجأ بعض المكلفين الى عدم دفع الضريبة على الاطلاق أو دفع جزء من المبلغ المستحق وهي سبل مختلفة لتجنب دفع الضريبة.[1]

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

تعد الضريبة جزء مهم من النظام الإقتصادي لضمان استدامة التنمية فهي تمثل متغيرا اقتصاديا حيويا، فالتهرب الضريبي يؤثر سلبا على الإقتصاد الوطني ويمكن أن يؤدي إلى صعوبات في تنفيذ المشاريع العامة كما تضطر الحكومة في بعض الأحيان الى زيادة المعدلات الضريبية لتعويض النقص في الايرادات ومن هنا نصل إلى أن آثار التهرب الضريبي تتمثل في آثار مالية واقتصادية نوردها في الفرع الأول و آثار اجتماعية وسياسية نوردها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الآثار المالية و الاقتصادية للتهرب الضريبي

ينتج عن التهرب الضريبي آثار مالية تؤثر سلبا على ميزانية الدولة و آثار اقتصادية تحدث فجوة في اقتصاد البلد.

أولا: الآثار المالية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا مهما من الموارد المالية و يترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل مما يضطرها إلى اللجوء لوسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الإفتراض و هذا الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.[2]

---

[1] نور الدين عشي ، المرجع السابق ، ص 36.

[2] مقدم عبيدات، التهرب الضريبي: أسبابه اثاره وطرق مكافحته، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 12، العدد 1، 2008/01/20، ص 203

تخفيض حصيلة الموارد العامة و بالتالي اللجوء إلى اتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة و هذا يؤدي إلى انخفاض الإستثمارات من جهة و تدني مستوى الخدمات التي تقدمها الدول.

رفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعويض الحكومة عن نقص الحصيلة الناتج عن التهرب، اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الاصدارات النقدية أو الحصول على قروض داخلية أو خارجية و هذا يؤدي بدوره إلى خلق مشكلة تتعلق بسداد القروض و فوائدها.[1]

إن خطورة التهرب الضريبي بالنسبة للخزينة العامة تتمثل في انخفاض حصيلة الضرائب ما يؤدي إلى عجز الدولة في تغطية النفقات العامة و هو ما يدفعها الى انتهاج سبل جديدة كالزيادة في أسعار الضرائب أو الاقتراض الداخلي أو الخارجي أو الاصدار النقدي الجديد بما يصاحبه من مخاطر التضخم وارتفاع الأسعار وكذلك الاخلال بقواعد العدالة الاجتماعية وتحميل أصحاب الدخل المحدود المزيد من الأعباء نتيجة التضخم اذ قد تتحمل الدولة الكثير من النفقات في سبيل مكافحة التهرب الضريبي بدلا من توجيه تلك النفقات الى تحقيق المزيد من الخدمات والمشروعات، وعليه وتبعا لهذا العنصر نستنتج بأن التهرب الضريبي يؤثر تأثيرا مباشرا على الخزينة العامة من ناحية العجز المالي الذي يسببه ما يؤدي إلى اختلال التوازن في ميزانية الدولة بين الإيرادات والنفقات التي تؤدي بدورها الى اعاقة دورها في القيام بوظائفها ما يجعلها تلجأ الى طرق تمويلية أخرى كالاقتراض وما ينجر عنه من تبعات سلبية كعدم القدرة على سداده لاحقا، ناهيك عن المخاطر الأخرى التي تكون مرتبطة بعجز الخزينة العامة نتيجة التهرب الضريبي.[2]

[1] بوشيخي عائشة وبوشيخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة دراسات جبائية، المجلد 3، العدد 1، 2014/06/14، ص 160.

[2] مباركي روميساء ومعمر داود ، جريمة التهرب الضريبي قراءة سوسيو تحليلية في الاثار والمسببات ، مجلة دراسات في سيكولوجية الانحراف ، المجلد 7 ، العدد 3 ، 2022 ، ص 278.

ثانيا: الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب بالنسبة للاستثمار فان نقص ايرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فان انخفاض معدلات الإدخار يجعل الدولة تقلص حجم الاعفاءات الممنوعة في اطار ترقية الاستثمار ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.[1]

الاخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتملصة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية كما يضر التملص الضريبي بإنتاجية المؤسسات بحيث يعمل ذلك التملص الى توجه عناصر الانتاج الى الأنشطة التي يسهل فيها التملص الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات انتاجية ضعيفة حيث تساهم في توجيه الاقتصاد الوطني نحو ارساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.[2]

انتاجية ضعيفة حيث تساهم في توجيه الاقتصاد الوطني نحو ارساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.[3]

كذلك الاخلال بالتوازن الجهوي للمشاريع الاستثمارية هذا ما يؤدي الى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف الى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.[4]

بالإضافة إلى آثار اقتصادية أخرى تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني كارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها من خلال انقاص الايرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك الى رفع معدلات

[1] ناصر مراد ، اشكالية التهرب الضريبي ، مجلة الحقيقة ، المجلد 09 ، العدد 02 ، 2010 ، ص 123.

[2] نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، علوم جنائية ، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، 2013 ، ص 09

[3] المرجع نفسه، ص 09.

[4] ناصر مراد ، أسباب التهرب الضريبي واثاره على الاقتصاد الوطني ، مجلة دراسات اقتصادية ، المجلد 10 ، العدد 1 ، 2010 ، ص 13.

الضرائب لتغطية ذلك النقص في الايرادات والزيادة في عدد الضرائب و يرفع معدلاتها، فان التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية و بذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

كذلك اعاقة التقدم الاقتصادي أي اعاقة المنافسة و الذي بدوره يؤدي إلى تأخير التطور الاقتصادي كما يعمل على التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي وقد يلجأ الأعوان الاقتصاديين الى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة أي أنهم يتوجهون الى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثورات اضافية.[1]

ظهور أزمة رؤوس الأموال فعملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في اخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية اما عن طريق الاكتناز أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة الى ذلك فان بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي الى انقاص ايرادات الدولة، يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش.[2]

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية والسياسية للتهرب الضريبي

ينتج عن التهرب الضريبي آثار سلبية كبيرة على المجتمع والحياة السياسية حيث يؤدي الى تقليل الايرادات الضريبية المتاحة للحكومة مما يؤثر سلبا على الخدمات العامة و المشاريع الإجتماعية، بالإضافة إلى ذلك يعزز التهرب الضريبي السياسات غير العادلة ويؤثر على استقرار النظام السياسي.

[1] خاف ربي جهينة ورحماني بسمة ، المرجع السابق ، ص – ص 20-21.

[2] المرجع نفسه، ص 21.

أولا: الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي

التهرب الضريبي يدفع الى انتشار آفة الفساد وانعدام العدالة والأمانة وضعف التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي الى الاخلال بأهم قواعد التشريع الضريبي (قاعدة العدالة) حيث يقوم البعض بسداد الضريبة وتعليق الآخرين بحسب مراكزهم وقواهم، كذلك يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي الى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الإقتصادية و الإجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام و يمتنعون عن دفع الضرائب و المشاركة في النفقات العمومية.[1]

إن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل الضرائب والناتج عن التهرب الضريبي يؤدي بها الى تداركه عن طريق رفع معدلات الضريبة أو استحداث ضرائب جديدة مما يزيد العبء على المكلفين بالضريبة ذوي النية الحسنة الذي يخلق لديهم احساس بعدم المساواة فتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع.

يحد التهرب الضريبي من سلطة الدول بل يحطمها وذلك بتعويد المواطن على العيش في مخالفة دائمة ويؤدي بالأفراد الى البحث عن جميع الطرق والوسائل للتهرب من الضريبة سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة نتيجة احساسهم باللامساواة فتصبح بذلك الضريبة عامل افساد أخلاقي.[2]

يؤدي التهرب الضريبي الى اضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي الى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة اذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة الى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو اضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على النزهاء من المكلفين لذلك

[1] لدرم أحمد ، المرجع السابق ، ص 80.

[2] طورش بتاتة ، المرجع السابق ، ص 91.

تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة الى ذلك تصبح عامل افساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والافلات من الواجب الضريبي.[1]

ومن آثار التهرب كذلك تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف طبقات المجتمع، تبدو هذه الآثار الضارة واضحة حيث يؤدي التهرب الى عدم المساواة بين الأفراد اذ يتحمل البعض الضريبة بينما يتخلص منها الذين أفلحوا في التهرب وقد يؤدي كثرة التهرب الى أن تزيد الدولة سعر الضرائب أو تفرض ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب.

ان شعور المكلف بالاستغلال من طرف النظام الجبائي وكذلك سكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي يقوم بها خاصة أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم يجعل العلاقات مضطربة بين أفراد المجتمع الواحد فيما بينهم وظهور الفوارق الاجتماعية زيادة على انتشار الرشوة التي يتشارك فيها عبء المخالفة المكلف بالضريبة مع موظفي الضرائب اعتقادا منه أنه مهما كانت الرشوة كبيرة فهي أقل من الضريبة التي ستصدر في حقه ومنه نكون أمام جريمتين احداهما أخطر من الأخرى جريمة التهرب الضريبي وجريمة الرشوة.

وكذلك زيادة العبء الضريبي على المكلفين الذين يؤدون التزاماتهم الضريبية خاصة الأجراء الذين يدفعون الضريبة عن طريق الاقتطاع من المنبع والذين يقومون بمقارنة الضريبة على الدخل الاجمالي على أجورهم التي تكون أكثر بكثير مقارنة بالضريبة التي يدفعها ممارسوا بعض النشاطات التجارية فنكون قد أخللنا بمبدأ الضريبة الأساسي وهو العدالة الضريبية التي هي من أهم مبادئ الضريبة.[2]

كما يعرقل التهرب القيام بالاستثمارات المرجوة التي تساهم في تخفيض وامتصاص حجم البطالة وتحسين الوضعية الاجتماعية للأفراد خاصة فئة الشباب منهم.

[1] ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص 124.

[2] طورش بتاتة ، المرجع السابق ، ص- ص 91-92.

ومن الآثار كذلك النمو السريع للثروة غير المبررة والربح السريع لدى طبقة الأغنياء دون تساؤل الدولة وهذا ناتج عن انعدام الرقابة وكل ما سبق يؤدي بنا الى انتشار الانحطاط المدني ويصبح التهرب عادة متفشية في المجتمع.[1]

ثانيا: الآثار السياسية للتهرب الضريبي

وجب على الدولة وضع استراتيجية رئيسية شاملة لادارة شؤون المجتمع ويتطلب ذلك وجود قاعدة بيانات دقيقة وتخطيط سليم لتحقيق أهداف الدولة وبناء نظام ضريبي فعال يساهم في نجاح هذه الاستراتيجيات من خلال جهاز اداري كفء اذ أن التهرب الضريبي يقلل من ايرادات الدولة مما يعيق تحقيق أهدافها التنموية والاجتماعية.[2]

ثالثا: الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي لذلك فان انتشار ظاهرة التهرب الضريبي دليل على عدم فعالية هذا النظام وبالتالي عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي التقليص من أهمية الضريبة.[3]

[1] طورش بتاتة، المرجع السابق ، ص 92.

[2] مباركي روميساء ومعمر داود ، المرجع السابق ، ص ص 278-279.

[3] مقدم عبيدات ، المرجع السابق ، ص 204.

خلاصة الفصل:

تعد ظاهرة التهرب الضريبي عبارة عن تجاوز الأفراد أو الشركات للالتزامات الضريبية المفروضة عليهم إذ تعتبر هذه الظاهرة تحديا كبيرا للدولة في تطبيق سياساتها الاقتصادية حيث تؤدي إلى فقدان الإيرادات الضريبية المهمة التي يمكن استخدامها في تمويل الخدمات العامة وتنمية البلد.

حيث تقوم جريمة التهرب الضريبي على نفس أركان الجريمة عامة ندرجها في الركن الشرعي حيث يتمثل في نصوص قانونية تبين أنها جريمة لها عقوبة محددة، أما الركن المادي فهو مخالفة الالتزام الضريبي عن طريق وسائل غير شرعية ، و الركن المعنوي هو الوسيلة التي تحدد المسؤول عنها فهي من الجرائم العمدية تتطلب توافر القصد الجنائي العام و الخاص.

يقوم بها شخص يسمى "المكلف" عن طريق امتناعه عن دفع الضريبة المفروضة عليه سواء قانوني أي تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم تحت اطار التجنب الضريبي ،أو عن طريق تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة باستعمال الغش الضريبي، فهناك عدة طرق لهذه الظاهرة سواء عن طريق المعاملات المحاسبية اما بإهمال تسجيل الايرادات محاسبيا مرورا بتضخم الأعباء القابلة للخصم أو عن طريق عمليات مادية حيث يمارس المكلف عدة نشاطات دون اعلام الإدارة الجبائية و هذا بإخفاء جزء من البضاعة ليتم بيعها في السوق.

يخلف التهرب الضريبي جملة من الآثار على المجتمع عامة و الاقتصاد خاصة حيث يؤدي إلى نقص في مداخيل الدولة و تقليل الإمكانات المالية لتنفيذ الخدمات العامة كما يزيد العبء على المكلفين الآخرين الذين يلتزمون بدفع الضرائب بالإضافة إلى ذلك يؤثر على النظام السياسي للدولة.

آليات ردع المشرع الجزائري

لجريمة التهرب الضريبي

الفصل الثاني: آليات ردع المشرع الجزائري لجريمة التهرب الضريبي

نهدف من خلال هذا الفصل إلى تبيان آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي التي أقرها المشرع الجزائري نظرا لما يترتب من آثار سلبية إقتصادية و مالية و أخرى إجتماعية و سياسية هذا ما يدفع بالدولة لوضع وسائل فعالة لمحاربة هذه الجريمة.

وعليه قسمنا الفصل إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول الآليات الوقائية و الرقابية تطرقنا فيه الى الوسائل الوقائية على مستوى التشريع والادارة الضريبية وعلى المستوى المكلف بالضريبة والوسائل الرقابية من خلال التعرف على الرقابة الجبائية وكذا التحقيق الجبائي، أما المبحث الثاني تناولنا الآليات الاجرائية والعقابية في الوسائل الاجرائية تحدثنا عن طرق اثبات جريمة التهرب الضريبي واجراءات المتابعة، أما الوسائل العقابية بين الأشخاص الذين يخضعون للجزاء و كذلك العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي.

المبحث الأول : الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

لمكافحة جريمة التهرب الضريبي ذهب المشرع الجزائري الى وضع عدة آليات من بينها الأخذ بإجراءات وقائية للحد من هذه الظاهرة قبل مكافحتها هذا ما سنتطرق له في المطلب الأول، وكذلك اجراءات رقابية تفرض رقابة جبائية من طرف الإدارة الضريبية المختصة وهو ما سنتطرق له في المطلب الثاني.

المطلب الأول : الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

إن الآليات الوقائية لردع جريمة التهرب الضريبي تكون على مستويين أولا على مستوى التشريع و الإدارة الضريبية من خلال العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب و كذا يعمل المشرع على ارساء نظام ضريبي عادل من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة و شموليتها و تحسين الإمكانيات البشرية و المادية و تنظيم الادارة الضريبية (فرع أول) أما ثانيا على مستوى المكلف بالضريبة من خلال توعية المكلفين حول واجباتهم الضريبية و وضع اصلاحات تخفف حدة التوتر الموجودة بين المكلف و الإدارة الضريبية.

الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي

نتناول على مستوى التشريع أولا وعلى مستوى الادارة الضريبية ثانيا .

أولا: على مستوى التشريع الضريبي

ان جهود التشريع في محاولة منع جريمة التهرب الضريبي واضحة و ذلك في الإصلاح الجبائي المستمر و لأنه كلما كانت الضريبة مرتفعة كان شغف المكلف بالتهرب الضريبي قويا و اذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة بدورها أكثر تشددا عند الاخلال بالالتزامات الجبائية و خاصة ارتكاب فعل غش مبني على هذا الأساس يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية و القليلة

الارتفاع و التي يتم تحصيلها يجب أن تقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات وذلك لضمان عدم الاضرار بالممول و عدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت.[1]

1/ تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط و تحصيل الضرائب فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه و عليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في اجراءات فرض الضرائب و في تقييم رقم الأعمال خاصة اذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي و يساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط و التحصيل بينما ينعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه كما أن تعقد وعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة لذلك يجب العمل على تبسيط التشريعات الضريبية واستقرارها بالإضافة الى وضوحها بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي.[2]

إن الصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها لذا يجب أن يتسم بالبساطة و الوضوح و المرونة لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب، إذ يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة و متناسقة يحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين و تسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة و بالتالي تبسيط لغة النصوص الجبائية تساهم في تجنب التفسيرات الفردية و الشخصية التي تختلف من فرد الى آخر لأن عدم وضوحها يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين على المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية المختلفة.[3]

[1] شناح حنان، المرجع السابق ،ص 30.

[2] ناصر مراد، اجراءات مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، مجلد 04، العدد 03، 2009، ص 28.

[3] طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 97.

كما يجب أن يتسم التشريع الضريبي الجيد والمنسجم على استقرار القوانين الذي يؤدي عدم استقرارها إلى الغموض نظرا للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظها كل سنة من خلال كل قانون مالية لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية و يصعب عليهم استيعابها من جهة و من جهة أخرى عدم قدرة المكلفين بالضريبة تتبعها و فهمها.

بالتالي يجب العمل على استقرار النظام الضريبي بأن يسعى المشرع الى انشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة و متابعتها بالنسبة للموظفين و أدائها و فهمها بالنسبة للمكلفين لأن المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها، الأمر الذي أدى إلى حتمية تعديلات جديدة و هادفة و تبسيط النظام الجبائي عن طريق الغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب و اختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلف و الإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب و إجراءات تنفيذها.[1]

2/ ارساء نظام ضريبي عادل

يشكل الاحساس بالتعسف الضريبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي ولمعالجة ذلك الوضع يعمل المشرع على ارساء نظام ضريبي عادل و ذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة و شمولية الضريبة.
- اعتدال معدل الضريبة و تجنب الازدواج الضريبي.
- اعفاءات ضريبية مدروسة.
- بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة و ذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية.[2]

[1] طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 98.

[2] معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الطاهر مولاي سعيدة، 2016، ص 38.

و لمعالجة ذلك يجب توزيع العبء الضريبي على كافة أفراد المجتمع لأنه لا وجود لواجب ضريبي دون تحقيق جباية عادلة مع الأخذ بعين الاعتبار مبدأ شخصية الضريبة أي تفرض على كل مكلف حسب مقدرته و تجنب الازدواج الضريبي الذي يزيد من الاحساس بتعسف الضريبة و بشمولية الضريبة عن طريق تحقيق المساواة بين جميع المكلفين أمام القانون الضريبي و ذلك بعدم التمييز في المعاملة بين المكلفين و كذلك إقرار اعفاءات ضريبية مدروسة تكون لأسباب موضوعية كما قال في ذلك "**J.Rivoli**" نظام جبائي عادل هو ما يسهل تقبل الضريبة من طرف المكلف بها لكن ما هو النظام الجبائي العادل؟ وللإجابة على نستطيع القول أن يكون نظام يجعل الأغنياء يدفعون الضريبة.[1]

ثانيا : على مستوى الإدارة الضريبية

إن التشريع الضريبي الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم (فالنظام الضريبي الجيد لا يمكن أن يتحقق إلا بالإدارة التي تنفذه على أرض الواقع) كما أن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، إلا أن الجهاز الضريبي غير الكفء باستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها مما يستوجب ضرورة الإهتمام بالإدارة الضريبية و ذلك باتخاذ الاجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الادارة من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات المتاحة.[2]

[1] طورش بتاتة، المرجع السابق ، ص 98.

[2] ناصر مراد، المرجع السابق ، ص 128.

1/ تحسين الامكانيات البشري: أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال التحسين النوعي و الكمي للإمكانيات البشرية وتكوين الإطارات المتخصصة و تحسين الكفاءة و الأداء.[1]

تعاني الإدارة الضريبية من عدة مشاكل على مستوى الجانب البشري و ذلك بسبب نقص عدد الموظفين الذين يتولون دراسة الملفات الضريبية و عدم كفاءتهم مما أدى بالإدارة الضريبية إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة للرفع من مستوى موظفي جهازها و ذلك من خلال:

- التكوين المستمر للموظفين عن طريق دورات متخصصة و بالأخص الأعوان المتواجدين على مستوى الهياكل القاعدية (المفتشيات، القباضات، فرق التحقيق)
- رفع الأجور للموظفين لتجنب الرشوة و الاغراءات المادية التي يقدمها المكلفون مقابل تقديم خدمات منافية للقانون.
- الزيادة في عدد الموظفين الأكفاء للتمكن من الاطلاع على جميع الملفات الجبائية.[2]

وعلى الإدارة الكفؤة و الناجحة أن تتوفر على العدد الكافي من الموظفين الحاصلين على رواتب مناسبة تجعلهم في مأمن من الحاجة و الاغراء و تؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل و مردوديته التامة و عليه يستوجب اتخاذ التدابير المتمثلة في:

- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف ولايات الوطن و كذلك رسكلة الموظفين و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التشريعات الجديدة والتغيرات التي يشملها النظام الضريبي.
- تكوين اطارات متخصصة على مستوى المديريات الولائية للضرائب.

[1] جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019، ص 46.

[2] مقراني ايمان ومنلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تسيير مؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية أدرار، 2015-2016، ص 23.

- تنظيم ملتقيات سنوية للموظفين تهدف إلى اعلامهم بالتغيرات الجبائية الجديدة حتى يسهل على الموظفين تطبيق الإجراءات الضريبية بطريقة صحيحة.
- التكفل بالأوضاع المادية للموظفين بتحسين أجورهم و تخصيص مكافئات تشجيعية من أجل سد منافذ الإغراءات المقدمة.[1]
- وضع أسس جديدة من أجل ترقية الموظفين و تحفيزهم على العمل و بالمقابل فرض عقوبات صارمة على من يقوم بسلوكيات غير مشروعة و منافية لأخلاقيات المهنة.
- توفير الحماية اللازمة للموظفين من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم و تدخلاتهم خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية حتى لا يكونوا عرضة للاعتداء.
- للتخصص كذلك جانبه الهام في مكافحة التهرب الضريبي فلا يمكن اسناد مهمة البحث المحاسبي إلى موظف حامل شهادة ليسانس في الحقوق كما لا تسند مهمة الاجراءات المتعلقة بالمنازعات الضريبية الى مختص في الاقتصاد.[2]

2/ تحسين الامكانيات المادية

إن تعدد مهام الادارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تحديد وعائها و تحصيلها أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر و حرصا على المتابعة الجيدة للملفات و فحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها أصبح تعميم الإعلام الآلي في تسير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب، حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات و بالتالي الكشف المبكر والسهل عن أي عملية احتيالية.[3]

[1] جمال صرموك، المرجع السابق، ص 46.
[2] المرجع نفسه، ص ص 46-47.
[3] محمد بلول، المرجع السابق، ص 41.

كما يساهم الإعلام الآلي في تيسير مختلف أعمال الإدارة الجبائية كالحد من أي شكل من أشكال التهرب الضريبي، كما يتطلب تسيير جهاز الاعلام الآلي وجود فنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب اللغة و يختص بعضهم على مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة، كما تساعد على تخزين أكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحة جد صغيرة و عدم ضياعها و سرعة قراءتها مما ينعكس بشكل ايجابي على عمليات الرقابة الجبائية.

ومن أجل أن تتماشى الإدارة الجبائية مع بعض الإصلاحات الإقتصادية اتخذ المشرع الضريبي في هذا الصدد بعض التعديلات الهيكلية على المستويين المحلي و المركزي:

- تحويل الادارة المركزية الى المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 190/90.
- انشاء 09 مديريات جهوية بموجب المرسوم 160/91.
- ادماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة.
- تجهيز مختلف المصالح الادارية الضريبية بالإعلام الآلي و خصصت له نفقات تقدر بـ 29000.000 مليون يورو للفترة من سنة 2009 إلى غاية 2012.
- توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لأداء مهامهم كالتنقل و التحقيق الميداني لكنها لم ترقى إلى المستوى المنشود.[1]

3/ تنظيم الادارة الضريبية

ان تنظيم الادارة الضريبية وفق مبدأ لا مركزية الادارة يهدف الى فسح المجال لاتخاذ القرارات بصفة عقلانية وضمان سرعة وفعالية العمل وبحثا عن فعالية الادارة الضريبية الجزائرية اتخذ المشرع بعض التعديلات في جانبها التنظيمي بإعادة هيكلة مصالحها على المستويين المحلي والمركزي وذلك

[1] أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019، ص 38.

لتجاوز نقائص النظام السابق والتكيف مع الاصلاحات الضريبية المنتهجة، وفي هذا المجال تم تحويل الادارة المركزية الى مديرية عامة للضرائب وذلك بموجب المرسوم التنفيذي **190/90** الصادر في 23 جوان 1990 والمتضمن تنظيم الادارة المركزية لوزارة الاقتصاد أما على المستوى المحلي و بموجب المرسوم التنفيذي **60/91** الصادر في 23 فيفري 1991 انشاء 09 مديريات جهوية و هي:[1]

الجزائر، البليدة، الشلف، وهران، سطيف، قسنطينة، عنابة، ورقلة، بشار هذه المديريات تتكفل بتنسيق و مراقبة عمل الإدارات الولائية كما أنها تتمتع باستقلالية تامة من حيث التصرف و اتخاذ القرارات مما يسمح بدعم مركزها و تقوية سلطتها و لقد خصص لكل مديرية ولائية ثلاث مديريات فرعية و هي: المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية.

إن هذه التعديلات التي سعت إلى إعادة تنظيم الإدارة الضريبية من الناحية الهيكلية تبقى منقوصة الفعالية إن لم يتزامن معها اصلاح شامل للإدارة الضريبية و التي تسعى إلى ما يلي:

- تنظيم سير الادارات المختلفة بما يضمن سلامة تطبيق التشريعات الضريبية.
- تنسيق العمل بين مختلف الإدارات على المستوى الوطني لتوجيه المعاملة الضريبية.
- تحسين وسائل الفحص و المراجعة و تحديد معايير اختيار العينة التي يتم فحصها.
- تسهيل الإجراءات الإدارية المرتبطة بالمكلف و توفير تصريحات ضريبية بسيطة و في مواعيدها المحددة.
- تبسيط اجراءات المنازعات و اضفاء شفافية في حل مختلف المنازعات لكسب ثقة المكلف.[2]

[1] ناصر مراد، المرجع السابق، ص 31.

[2] المرجع نفسه، ص 32.

الفرع الثاني: على مستوى المكلف بالضريبة

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به و مدى اقناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية لأن تبعية التهرب لا يقع على الإدارة و المشرع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف لذا و قبل كل شيء وجب أن يكون الهدف من الاصلاحات الضريبية كسب ثقة المكلف و توعيته و التخفيف من حدة التوتر بينه و بين الادارة.[1]

أولا : نشر الوعي الضريبي

تمثل الدولة القوة المنظمة لشؤون المجتمع و التي تملك أعلى سلطة قانونية يخضع لها جميع الأفراد و يقع على عاتقها عبء تقديم الخدمات العامة للمواطنين لذلك فهي بحاجة الة نفقات عامة يجب أن تحصل عليها أو على جزء منها من أفراد المجتمع الذين يستفيدون من هذه الخدمات و يمكن أن يكون دفع الضريبة هو أبرز شكل من أشكال مساهمة الأفراد في تحمل أعباء المصلحة العامة لذلك تنطلق فكرة فرض الضرائب في العصر الحديث من وجود مصلحة عامة واحدة وعلى الجميع المشاركة في تحمل أعباءها وفق مقدرته المالية.[2]

يعتبر الوعي الشرط الأساسي لنيل الأهداف السياسية و الإجتماعية و اكتساب الطموحات الرفيعة و اتخاذ السبل الصحيحة و لهذا لا يستطيع الانسان أن يحدث أي تغيير في سلوكه و تصرفاته الا بعد المبادرة إلى تنمية وعيه و رفع مستواه الفكري و يسمو الوعي بتمكن الإنسان من نيل حالة الاستقامة و الثبات.

الوعي بالتفكير يعني القدرة على تقويم كفاءة التفكير و ادراك الخطوات اللازمة في تحقيق الأهداف الفردية و الجماعية و يرتب الوعي بكل شؤون الحياة و لكل مجال وعيه و ضرورته و في مجال الوعي

[1] محمد الفار و وهيبة طوبال ، المرجع السابق، ص 60.

[2] نجيب زروقي، المرجع السابق ، ص 34.

الضريبي نجد أنه يشترك في فلسفة الوعي العام و يختلف باختلاف فلسفة الوعي الضريبي و أهميتها ودورها و المسؤوليات الملقاة على عاتق جميع الأطراف و تأثيرها على جوانب التطور و الإرتقاء والتنمية في المجتمع، و لا يتم تكريس الوعي الضريبي الا بتعريف المكلفين بمعنى الضريبة و طبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها و أوجه انفاقها من خلال أجهزة الإعلام المختلفة، فالشعور بالمسؤولية اتجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الإعتبارات الموضوعية و الفنية بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي فأي نظام ضريبي ليس نظام جامد بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه و مضمونه من روح المجتمع و عقليته.

إنطلاقا مما سبق فان الوعي الضريبي هو أن يقتنع كل مكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه و هذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام بما يخدم الصالح العام حتى يشعر دافع الضريبة أن الموارد العامة انما تعود عليه في شكل منافع و خدمات مباشرة أو غير مباشرة.[1]

ثانيا : إزالة التوتر بين الادارة و المكلف

إن تعسف الإدارة و تجاهلها للمكلف يخلق جوا من التوتر في العلاقة بينهما إذ يربط المكلف نظرته للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما كما يمكن أن نفسر التهرب الضريبي على أساسه التاريخي و النفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلقي لدى موظفي الإدارة في انعدام اللياقة في تعاملهم مع المكلفين و لتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسين صورتها و تضم المصلحة:

1 الاستقبال الهاتفي: و ذلك للاتصال في أي وقت للاستفسار يقوم عليه فريق ذو كفاءة عالية حيث تهدف هذه الخدمة الى:

- تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت و تجنب تنقله.

[1] نجيب زروقي ، المرجع السابق ، ص ص 34 /35 .

- تجنب الاكتظاظ في مكاتب الادارة .

2 الاستقبال الشخصي: وذلك بوضع مكتب الاستقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين مع مسك سجل الشكاوي.[1]

المطلب الثاني : الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

إن الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي و ذلك لأن النظام الضريبي الجزائري يعتمد و يقوم على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة و للمكلفين الحرية في تقديم التصريحات الضريبية المكتتبة بما يوافق نشاطهم و مداخيلهم الحقيقية فمنح المشرع للإدارة حق الرقابة الجبائية و ذلك كوسيلة لحمايتها من التهرب الضريبي فتعمل الإدارة على فحص التصريحات من وثائق و مستندات قصد التأكد من صحة ما تحتويه و مقارنتها بما هو مصرح به.

في هذا المطلب سنتناول الرقابة الجبائية كفرع أول أما الفرع الثاني فسنتناول فيه التحقيق الجبائي.

الفرع الأول : الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

تشكل الرقابة الجبائية خيارا متروكا لإدارة الضرائب و الذي يسمح لها من جهة بالتحقق من التصريحات الأفعال و العمليات التي تستخدم كأساس للضريبة و من جهة أخرى اخضاع كل مكلف بدفع الضريبة بعد تهربه جزئيا أو كليا لغرض معالجة أي تقصير و عدم الدقة مع تحديد الوعاء الضريبي.[2]

[1] طرشي إبراهيم ، التهرب الضريبي و آليات مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص قانون عام للأعمال ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2015 ، ص 27.

[2] أيوب نجار وسلمة شيخي، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12، العدد 01، الجزائر 2022، ص 432.

أولا : تعريف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة في النظام الجبائي الوسيلة الأكثر فعالية للكشف عن مواطن التهرب الضريبي فالمشرع الجبائي لم يعرف المقصود من الرقابة الجبائية مكتفيا بتحديد أشكالها و ضوابطها و هي مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المفتش من أجل التأكد من صحة و مصداقية المحاسبة سواء من الناحية الشكلية أو الموضوعية.[1]

فحص التصريحات و كل السجلات و الوثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية معنوية أو طبيعية و ذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء و تقويمها و بما أن الإدارة الجبائية احدى هذه السلطات المختصة فان رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة.[2]

إن الرقابة الجبائية تعتبر هادفة لمعاقبة المتهربين من الضرائب و ردعهم من أجل تعزيز الامتثال الضريبي.[3]

وحسب **المادة 18** من قانون الاجراءات الجبائية الجزائري فان الادارة الجبائية تراقب التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو حق أو أتاوة، كما يمكنها ممارسة

[1] شرفاوي نصر الدين، خصوصية الجريمة الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدوكتوراه، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2020-2021، ص 200.

[2] لياس قلاب ذبيح، مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010، ص 19.

[3] أيوب نجار وسلمة شيخي، المرجع السابق، ص 433.

حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليس لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.[1]

و من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها: جملة من الاجراءات التي حددها القانون و أسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بتصحيح الوعاء الضريبي و محاربة كل من تهرب من الدفع الجزئي أو الكلي للضرائب المستحقة الدفع وبالتالي فهي وسيلة تهدف و تعمل على مكافحة التهرب الضريبي.

ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية إدارية إقتصادية و إجتماعية يمكن ايجازها فيما يلي:

1/ الهدف القانوني:

يتمثل من خلال التأكد من مدى مطابقة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة لذلك ترتكز الرقابة الجبائية على أساس المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أي مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الضريبية.[2]

2/ الهدف الاداري:

للرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية في زيادة فعالية و أداء الضريبة من خلال مساعدتها على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة و كشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعد على معرفة الحقائق و تقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية.[3]

[1] المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 20.

[3] أيوب نجار و سلمة شيخي ، المرجع السابق ، ص 433.

3/ الهدف الاقتصادي:

إن الرقابة الجبائية تهدف إلى الحفاظ على الأموال العمومية من التهرب الضريبي و حمايتها كما تهدف إلى تحقيق العدالة الاقتصادية بتوفير شروط منافسة عادلة بين الفاعلين و الإقتصاديين و ذلك من خلال ضمان مساواتهم أمام العبء الضريبي.

4/ الهدف الاجتماعي:

من خلال تحقيق مبدأ العدالة و المساواة الجبائية بين المكلفين في تحصيل العبء الضريبي فهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلفين و الإدارة الجبائية و التخفيف من حدة التهرب الضريبي.[1]

ثالثا: أشكال الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أشكال متكاملة وهي الرقابة الشكلية الرقابة على الوثائق و الرقابة في عين المكان.

1 الرقابة الشكلية:

هي أول ما تخضع له التصريحات الجبائية للمكلف تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة تتمثل في مجموع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المحتملة و المثبتة على التصريحات فتقد تصحيحا شكليا عليها وتهدف للتأكد من صحة و دقة الكيفية التي قدمت بها المعلومات من طرف المكلف بالضريبة مع عدم اجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات و المعلومات التي تملكها الادارة.[2]

[1] أيوب نجار وسلمة شيخي، المرجع السابق، ص 433.

[2] جمال صرموك، المرجع السابق، ص 51.

الرقابة الشكلية هي جملة من التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء و تدارك النقائص المرتكبة من قبل المكلفين بالضريبة فهي فحص شكلي لمجمل التصريحات المقدمة من المكلف و هذا النوع من الرقابة يهتم بشكل كبير بطريقة ملء التصريحات، وهي تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية و المعتمدة على القراءة السطحية لها و تحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب أن يتضمنها التصريح مثل الهوية الجبائية ، امضاء و ختم المكلف أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من المجاميع و الأرصدة و عليه فهذا النوع يعتبر أساسي يهدف لضمان صدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتوياتها.

أما في الحال التي يكون فيها نقص للمعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معلومات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات و التوضيحات بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن **30** يوم بهدف تقديم الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله اعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق أي أن الرقابة الأولى تعد تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.[1]

2 الرقابة على الوثائق:

إن إدارة الضرائب من خلال هذا الشكل من الرقابة تعمل على فحص جميع الأعمال التي تتم على مستوى المكتب إذ تقوم مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبة و المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و ذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تحوزها إدارة الضرائب عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة، و منه فالإدارة الجبائية تقوم بمقارنة

[1] لياس قلاب ذبيح، المرجع السابق، ص 22.

هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى.[1]

أي أن هذه المرحلة تلي مرحلة الرقابة الشكلية و تتم على مستوى مصلحة التحقيق تقوم بإجراء جملة من الفحوصات الشاملة للتصريحات الضريبية المكتتبة و ذلك بمقارنتها بمختلف المعلومات و الوثائق التي بحوزة الإدارة الضريبية.

3 الرقابة بعين المكان:

هذا النوع يتم خارج مكاتب الإدارة الضريبية يطلق عليها الرقابة عند مقر المكلف و ذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم والهدف من هذه التدخلات هو التأكد من صحة الاقرارات المصرح بها و ذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية، كما يمكن للأعوان المحققين اجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للاستغلال داخل مقرات العمل قصد مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها و المسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان فهذه الطريقة تعد من أكثر الطرق فعالية اذ تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق.[2]

الفرع الثاني : التحقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي

تلي مرحلة الرقابة الجبائية التحقيق الجبائي بمثابة تكملة و استمرار الرقابة على الوثائق و هو من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وجه للرقابة على المستوى الخارجي أي بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف و ينقسم إلى:

[1] طاطا ايمان، دراسة تأثير معدل الضغط الضريبي على حجم التهرب الضريبي في السياق الجزائري بدلالة نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2010-2017، مجلة الباحث، المجلد 22، ديسمبر 2022، ص 159.

[2] ناصر مراد، المرجع السابق، ص 39.

أولا : التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة هو مجموع العمليات التي ترمي إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة[1] و فحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، حسب **المادة 20** من قانون الاجراءات الجبائية في فقرتها الأولى التي أقرت أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها.

كذلك الفقرة الثالثة التي بينت أنه للإدارة الحق في ممارسة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.[2]

أي أن التحقيق المحاسبي جملة من الاجراءات يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة قصد التأكد من صحة الأرقام و التصريحات و اظهار النقائص و التجاوزات.[3]

ثانيا : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

إن التحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي و الذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الاجمالي.

[1] رحال نصر، محاولة لتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006-2007، ص 90.

[2] المادة 20 الفقرة الأولى و الثالثة من قانون الإجراءات الجبائية .

[3] جمال صرموك، المرجع السابق، ص 544.

و يقصد بالتحقيق المعمق في محصل الوضعية الجبائية الشاملة (العامة) مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به أي التأكد من التصريحات على الدخل العام من مداخيل محققة خارج الجزائر.[1]

و يذهب الأستاذ "**فيليب كولين**" إلى أن التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخيل المصرح بها من جهة و من جهة أخرى الذمة المالية و مختلف ممتلكات المكلف.[2]

ونجد **المادة 21** من قانون الاجراءات الجبائية وضحت في فقراتها ما يتعلق بالتحقيق المعمق على الوضعية الجبائية.[3]

حسب الفقرة **01** فانه يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق على الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي و الضريبة على الثروة سواء كان في التزامات تتعلق بهاتين الضريبتين أم لا.

كما أسندت مهمة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل و ذلك حسب الفقرة **02 من المادة 21** من قانون الإجراءات الجبائية.

و طبقا للفقرة **03 من المادة 21** من قانون الإجراءات الجبائية أنه لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي الذي يتعلق بالضريبة على الدخل و الضريبة على الثروة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا و من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية و منحه

[1] سامية العايب، الاطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط اثباتها، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015، ص 14.

[2] نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 51.

[3] المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

أجلا مقدرا بـ خمسة عشر (**15**) يوما من تاريخ الاستلام مع الاشارة إلى الفترة موضوع التحقيق مع امكانية إستعانة المكلف بمستشار يختاره.

كما لا يمكن أن يمتد التحقيق لفترة تفوق السنة اعتبارا من تاريخ استلام أو تسليم الاشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة **03 من المادة 21**.

ثالثا : التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب أقل شمولا سريع و أقل بعدا من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية و المحاسبية لفئة من الضرائب و الرسوم لمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية و هذا التحقيق يتم أيضا في حال الشك من طرف الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة.[1]

و يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا اذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقادمة أو جزء منها.[2]

المبحث الثاني: الآليات الإجرائية و العقابية لمكافحة التهرب الضريبي

لجريمة التهرب الضريبي طبيعة خاصة تميزها عن الجرائم الأخرى من حيث التجريم و الإجراءات و كذلك من حيث الجزاءات المقررة فإتبع المشرع الجزائري سياسة عقابية لردع هذه الجريمة .

[1] نجوى سدرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 11، جانفي 2019، ص 275.

[2] عبود ميلو وعلي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر الاطار العام الأهداف والطرق والعوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تندوف، العدد 02، جوان 2018، ص 317.

في هذا المبحث سنتناول الآليات الإجرائية و العقوبات المقررة للحد من جريمة التهرب الضريبي، حيث سنعالج في المطلب الأول الإجراءات من اثبات ومتابعة ، والعقوبات الجزائية و الجبائية وكذا و التمهيدية و المهنية كمطلب ثاني.

المطلب الأول: الآليات الإجرائية لمكافحة التهرب الضريبي

ان اثبات ومتابعة الجرائم الضريبية من أهم الأسس التي تعمل على مكافحة التهرب الضريبي اهتم بها المشرع من خلال حرصه على الاجراءات الواجب اتباعها من خلال الأشخاص المكلفين بإثبات هذه الجريمة وكذا المحاضر الضريبية كوسيلة للإثبات الى جانب المتابعات القضائية.

و عليه سنتناول في هذا هذا المطلب إثبات جريمة التهرب الضريبي كفرع أول و متابعة جريمة التهرب الضريبي كفرع ثان.

الفرع الأول: اثبات جريمة التهرب الضريبي

نظرا للآثار السلبية الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي فإن التشريع الجبائي يسعى دائما لإحاطة هذه الجريمة بقواعد إجرائية متينة، إذ يعد الإثبات الجبائي أهم الإجراءات التي تتخذها الإدارة في مواجهة المكلف بالضريبة للكشف عن الأشخاص المؤهلين بموجب القانون لإثبات هذا الجرم وكذلك بيان المحاضر الضريبية و قوتها الثبوتية.

أولا: الأشخاص المؤهلون لإثبات الجريمة الضريبية

إن قوانين التشريع الضريبي اتصفت بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية و هو ما دفع بالمشرع إلى تحديد بعض الفئات الخاصة للبحث عنها و اثباتها مع اختلافها من نص لآخر.

إن قانون الضرائب تطرق بصفة صريحة إلى الأعوان الذين لهم صلاحية إثبات جريمة التهرب الضريبي و هو ما نصت عليه المادة **504** بأن: "جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا مكلفون على الخصوص لإثبات المخلفات و القوانين و الأنظمة المتعلقة بقوانين الضرائب الغير مباشرة".[1]

أما في قانون الرسم على رقم الأعمال فأخذ المشرع في نص المادة **112** بجملة من الأشخاص الذين أولى لهم صلاحية إثبات التهرب الضريبي فتثبت المخالفات الاثباتات التابعة للقانون العام أو بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة و الضرائب المباشرة والتسجيل و مصالح الجمارك أو قمع الغش و المخالفات الاقتصادية.[2]

أما فيما يخص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون التسجيل فلم يشيروا إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية و كذلك نجد قانون الإجراءات الجبائية لم يفصل بدقة في ذلك فنص على أعوان الإدارة الجبائية تارة و أعوان المالية تارة أخرى لإثبات الجريمة الضريبية.[3]

ثانيا: المحاضر الضريبية كوسائل للإثبات

تلجأ الإدارة الضريبية إلى استخدام شتى وسائل الإثبات غير أنها غالبا ما تلجأ إلى المحاضر الضريبية كوسيلة اثبات نظرا لما تتمتع به من قوة ثبوتية كفيلة بكشف الجرم و اسناده إلى فاعله.

1/ تعريف المحضر الضريبي

يعرف المحضر الضريبي على أنه: المدونة النهائية التي تعبر عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية اتجاه الأخطاء التي أحصاها المحققون خلال عملية المراقبة و التي يتم من خلالها اقفال عملية التحقيق

[1] المادة 504 من قانون الضرائب الغير مباشرة.
[2] المادة 112 من قانون الرسم على الأعمال.
[3] طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 141.

و الذي يجب أن يبين مجموع المعلومات التي تسمح بمعرفة مدى احترام المكلفين بالضريبة للإجراءات المنصوص عليها و كذا تقييم نتائج التحقيق.

2/ أنواع المحاضر الضريبية

ان محضر المعاينة و الحجز من أهم المحاضر الضريبية التي يتم الإعتماد عليها من طرف الإدارة الجبائية لإثبات جريمة التهرب الضريبي نظرا للقيمة الثبوتية التي يتميزان بها.

أ- محضر المعاينة: يعد محضر المعاينة محرر قانوني يحرر بعد اتمام ممارسة الإدارة الضريبية لحقها في المعاينة و تقوم المصالح الجبائية بمباشرة هذا الحق عند العلم بوجود قرائن تدل على استعمال المكلف بمناورات تدليسية مهما كان نوعها بهدف التخلص من أداء الضريبة[1] وذلك حسب ما ورد في المادة **34** من قانون الإجراءات الجبائية أنه من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن شروط مبينة للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة.[2]

و عليه فمحضر المعاينة وثيقة يحررها الأعوان و الموظفون المؤهلون تدون فيه جميع المعطيات بعد انتهاء عملية المعاينة.

ب- محضر الحجز: يعد الحجز كذلك من أهم الوسائل التي تلجأ لها الادارة الجبائية في اطار مواجهة المكلف المتهرب من واجباته الجبائية، حيث لم يضع المشرع الجبائي تعريفا لمحضر

[1] أولاد سالم عبد الرؤوف وقريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 14، العدد 01، 2022، ص ص 80-81.

[2] المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية.

الحجز الضريبي فيعرف على أنه: محضر قانوني يحرر من قبل أعوان الإدارة الجبائية و أعضاء الضبط القضائي المخول لهم إثبات الجريمة الضريبية لإثبات المخالفات بضبط الأشياء أو الوثائق المحجوزة في محرر كتابي بصفة دقيقة من أجل المحافظة على هذه الأشياء و الوثائق لإستعمالها في عملية الإثبات قبل ردها لأصحابها.[1]

إن قانون الضرائب غير المباشرة نص على الإجراءات الشكلية و الموضوعية المتعلقة بمحضر الحجز الجبائي في كل من المواد **506 – 507 – 508** التي نصت على شكليات جوهرية وجب توفرها في محضر الحجز الضريبي.

الفرع الثاني: المتابعة في جريمة التهرب الضريبي

تبدأ المتابعة الجزائية لجريمة التهرب الضريبي من خلال مباشرة تحريك الدعوى العمومية التي يتم مباشرتها من طرف النيابة العامة أمام الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجريمة الضريبية حيث يقتضي انقضاء الدعوى العمومية الجبائية وجود أسباب عامة و أخرى خاصة حددها المشرع الجزائري.

أولا: تحريك الدعوى العمومية الجبائية

ذكر المشرع الجزائري مصطلح الشكوى في العديد من النصوص دون أن يضع لها مفهوما محددا يمكن الاعتماد عليه لتعريف الشكوى و عليه نسترشد بتعريف الشكوى من خلال التعريفات المقدمة من قبل الفقهاء، حيث تعرف على أنها: إجراء يعبر به المجني عليه في جرائم معينة عن إرادته في رفع العقبة الإجرائية التي تحول دون ممارسة السلطات المختصة لحريتها في المطالبة بتطبيق أحكام

[1] شرفاوي نصر الدين، المرجع السابق، ص 234.

قانون العقوبات ، كما تعرف أيضا بأنها الإخطار الذي يقدمه المجني عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم معينة حظر المشرع تحريكها قبل تقديم الشكوى.[1]

إلا أن جرائم التهرب الضريبي فإن المشرع قيد النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية و لا يمكن تحريكها إلا بموجب شكوى من قبل ادارة الضرائب و تحديدا من المدير الولائي للضرائب المختص اقليميا و هو ما نجده في المادة **104** من قانون الإجراءات الجبائية التي أحالت اليها كل من المادة **305** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **534** من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة **119** من قانون الرسم على رقم الأعمال، و المادة **34** من قانون الطابع و المادة **02/119** من قانون التسجيل، ويستنتج من خلال ذلك أن الشكوى في كافة القوانين المتعلقة بالضرائب تخضع لأحكام المادة **104** من قانون الإجراءات الجبائية و يقدمها المدير الولائي للضرائب المختص اقليميا بعد استشارة اللجنة الجهوية للضرائب المختصة و التي يتم احداثها بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

و منذ هذا التعديل لا يمكن لغير المدير الولائي تفويض غيره لتقديم الشكوى بل أصبح لزاما عليه تقديم الشكوى شخصيا على أن تقدم كتابة لوكيل الجمهورية المختص ، فبعد تحريك الدعوى العمومية من قبل الجهة المختصة و تأكد وكيل الجمهورية من صحة هذه الشكوى فإن مباشرة الإجراءات تكون على عاتق النيابة في تهيئة الملف و جدولته أمام الجهة القضائية المختصة و استدعاء الأطراف و تقديم الالتماسات الواجبة طبقا للقانون إلى غير ذلك من الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الجزائية طبقا للمادة **35** من قانون الإجراءات الجزائية ، أما الدعوى الجبائية فإن إدارة الضرائب تتكفل بالمطالبة بتطبيق الجزاءات و الغرامة الجبائية و المصادرة.[2]

[1] عبد الغني حسونة، الشكوى كضابط لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية، المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 04، العدد 03، 2020، ص 10.

[2] بن صالح المزدادة وقرطبي سهيلة، آليات قمع جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة استراتيجيات ضمان الجودة، المجلد 03، العدد 01، 2022، ص 27.

1/ شروط صحة الدعوى

جعل المشرع تحريك الدعوى العمومية معلق على شرط تقديم شكاية أو طلب اذن و تعتبر الجرائم الضريبية من أبرز الجرائم التي اشترط المشرع لتحريك الدعوى العمومية بشأنها صدور طلب أو اذن من طرف الإدارة الضريبية، و يرجع السبب في ذلك لخصوصية العلاقة بين طرفي النزاع الجبائي التي يجب أن تقوم على الحوار و التفاهم و ليس الكره و العقاب الى جانب السلطة التقديرية التي تتمتع بها الإدارة الجبائية في تكييف الوقائع حسب ظروف و ملابسات كل مخالفة ضريبية على حدة، و بالتالي تقرير رفع الشكاية من عدمه اضافة إلى الصلاحيات الواسعة التي تتمتع بها في إجراء الصلح الجبائي أو إعفاء الخاضع للضريبة و الاقتصار على الجزاءات الجبائية الإدارية دون الجزاءات الجبائية.

و لعل الغاية من وراء ذلك هي توفير نوع من الحماية للخاضع للضريبة من جهة و من جهة ثانية يبقى الهدف الأساسي للإدارة الجبائية هو تحصيل الموارد المالية لصالح الخزينة العامة و ليس تطبيق الجزاء الجبائي لذا تبقى للإدارة كافة الصلاحية في إثارة الدعوى العمومية من عدمه لأنها هي الأكثر دراية بأنجح الوسائل بالنسبة لها لتحصيل مستحقاتها الضريبية.

كما أجاز القانون الجنائي للمشتكي أن يتنازل عن شكايته اذا كانت الشكاية شرطا ضروريا للمتابعة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك و بما أن تحريك الدعوى العمومية يتطلب وجود اذن مسبق من طرف الإدارة الضريبية كشرط إلزامي لممارسة الدعوى فإنه يجوز للإدارة التنازل عن شكايتها إلزامية إلى إدانة الخاضع للضريبة بجريمة التهرب الضريبي مما يترتب عنه سقوط الدعوى العمومية بإعتباره سبب من أسباب انقضائها.[1]

إن التكلم عن الشكوى يذهب بنا مباشرة إلى تحديد شروطها فحتى تكون الشكوى صحيحة ومقبولة يجب أن تتوفر على بعض الشروط و هي:

[1] عزيزة تابتي، الآليات القضائية للمتابعة بجريمة الغش الضريبي، مجلة البيبان للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 04، العدد 02، 2019، ص 151.

- يجب أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك و هو المدير الولائي للضرائب أو صاحب السلطة في اصدارها أي يجب وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية، و بالرجوع إلى القوانين الضريبية و كذلك قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي لم يعرف الشكوى و لم يحدد كيفية تقديمها و لكن المتعارف عليه أن تكون الشكوى مكتوبة و ذلك لتسهيل عملية معرفة الأطراف المعنية بصفة كاملة و دقيقة.

- يجب أن تقدم الشكوى مما أناط به القانون تقديمها أو مما سمح القانون بإنابته في تقديمها وتكفي الانابة العامة ولا تشترط الانابة بمناسبة كل جريمة واذا قدمت شكوى من شخص غير مختص يكون الاجراء باطلا.[1]

2/ مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى

أ/ مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى

في حالة التخلف فهنا لا بد من التمييز بين المرحلة التي تكون عليها الدعوى فإذا رفعنا الدعوى إلى القضاء قبل صدور الشكوى من إدارة الضرائب المخول لها قانونا ذلك يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا لأنه متعلق بالنظام العام لإتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية ولصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق فإنه يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا برفض التحقيق لبطلان إجراءات المتابعة، أما إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين على هذه الأخيرة القضاء بعدم قبول الدعوى العمومية شكلا لبطلان إجراءات المتابعة و عليه فيمكن ابداء هذا الدفع المتعلق بتخلف الشكوى في أية مرحلة تكون عليها الدعوى و على مستوى كل درجات التقاضي.[2]

[1] بشاغة سندس، الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تبسة الجزائر، 2021، ص 66.

[2] عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف الميلة، 2019، ص 266.

ب/ مصير الدعوى في حالة سحب الشكوى

ان في الأصل سحب الشكوى لا يؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية إلا أن في نزاعات الغش الضريبي يكون عكس ذلك أي أن مديرية الضرائب يمكنها أن تصدر العفو على المتهم بمجرد دفعه لكل الحقوق و الغرامات التي كانت محل متابعة لها و لا يمكن للنيابة التمسك بالدعوى الجزائية كما هو معمول به في بعض القضايا التي تخضع للقانون العام مثل اصدار شيك بدون رصيد حتى لو دفع المتهم قيمة الشيك ، ففي التهرب الضريبي فإن النيابة و سلطاتها تبقى حبيسة و تخضع لما تراه مديرية الضرائب نافعا له.[1]

ثانيا: الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجريمة الضريبية

لم يخص المشرع الجبائي عموما الإختصاص النوعي بأي خصوصية إذ بقي خاضعا لقانون الإجراءات الجزائية بحسب جسامة الجريمة الجبائية، في حين أخضع الإختصاص المحلي لأحكام خاصة حيث ترك للإدارة الجبائية حق اختيار المحكمة المختصة محليا للنظر في الجريمة الجبائية المرتكبة بحسب الحالة التي تقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز مقر المؤسسة.[2]

لهذا سنتطرق إلى الاختصاص النوعي ثم الاختصاص المحلي

1/ الاختصاص النوعي:

الإختصاص النوعي للمحاكم يشير إلى سلطتها في فصل المنازعات وفقا لنوعها و طبيعتها أما بالنسبة للاختصاص النوعي في الأمور الضريبية فالهيئات القضائية تتولى القضايا الجزائية من خلال قسم المخالفات، قسم الجنح، محكمة الجنايات.

[1] معاشو عمار، المرجع السابق، ص 27.

[2] بشاغة سندس، المرجع السابق، ص 68.

لقد قسمت المادة **05** من قانون العقوبات الجرائم وفقا للعقوبات المقررة لها.[1]

حيث يعاقب على الجنايات بالإعدام أو السجن المؤبد أو السجن المؤقت من (**05**) سنوات إلى (**30**) سنة أما الجنح يعاقب عليها بالحبس مدة لا تتجاوز شهرين إلى (**05**) سنوات ما عدا الحالات التي يقرر فيها هذا القانون أو القوانين الخاصة حدود أخرى أما في المخالفات يعاقب الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر و الغرامة من **2000** دينار جزائري إلى **20000** دينار جزائري.[2]

أ/ المخالفات الجبائية: تنظر أمام قسم المخالفات الأفعال التي تعد مخالفات جبائية و المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية و التي تتمثل فيما يلي:

- مخالفة بإستعمال طرق تدليسية: تبرر هذه المخالفة من خلال استخدام بعض الطرق الاحتيالية و التدليسية حيث يمكن للجاني تحقيق هدفه في التهرب من دفع الضرائب كليا أو جزئيا وهو ما تعرضت له المواد **114 و 115** من قانون الرسم على قانون الأعمال.[3]
- و استثناء على قاعدة الاختصاص النوعي المنصوص عليها في قانون العقوبات و الاجراءات الجزائية نجد أن قانون الاجراءات الجبائية منح الاختصاص للمحكمة الإدارية لبعض المخالفات خاصة العقوبات المترتبة على رفض منح حق الإطلاع المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.[4]

ب/ الجنح الجبائية: التشريع الجبائي يتضمن الأفعال التي تعتبر جنحة جبائية و التي تنظر فيها محكمة الجنح و ذكر المشرع الجبائي الأفعال الإحتيالية على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه من

[1] عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 268.

[2] المادة 05 من قانون العقوبات.

[3] المادة 114 و115 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[4] المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية والمادة 63 الفقرة 02 من نفس القانون.

غير الممكن أن يلم بكل الأفعال و الطرق التي يتفنن المحتالون في ايجاد غيرها من خلال مختلف القوانين الجبائية فإن الأفعال التي تكيف على أنها جنح جنائية مثالها:

- جنحة التزوير في الاقرارات الضريبية: نص عليها قانون الضرائب المباشرة "فضلا على العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تحقيق كلي أو جزئي ..."[1]
- و أيضا قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على: "يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ...".[2]

ج/ الجنايات الجبائية: و تتمثل فيما يلي:

- جناية التهرب الضريبي: لقد تضمن قانون المالية لسنة **2003 رقم 11/02** المؤرخ في **24 ديسمبر 2002** جناية التهرب الضريبي أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له و لا تنظر جريمة التهرب الضريبي أمام الغرفة الجزائية الا اذا كيفت على أنها جناية وذلك اذا تجاوز مبلغ الضريبة المتهرب **10.000.000** دينار جزائري تمس بالاقتصاد الوطني وتساعد على تخريبه.[3]
- جناية تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع نص عليها قانون العقوبات على أن كل تقليد وتزوير واستعمال وصناعة وترويج يرد على خاتم الدولة أو على طابع وطني أو علامة أو دمغة يعتبر جناية.[4]

[1] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
[2] المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.
[3] بشاغة سندس، المرجع السابق، ص ص 70-71.
[4] المادة 205 من قانون العقوبات.

2/ الإختصاص المحلي:

إن الأصل أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الإختصاص إلا أن في التملص الضريبي يمنح المشرع لإدارة الضرائب الإختيار حسب كل حالة أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة و هذا يعد إمتيازا لإدارة الضرائب لأن الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الأحكام العامة الموجودة في قانون الإجراءات الجزائية .

و بالرجوع إلى قواعد الإختصاص المحلي و التي هي من النظام العام طبقا للقواعد العامة المحددة بالنسبة للجنح فإن الإختصاص المحلي يتحدد بمحل الجريمة أو بمحل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم فعلى غرار هذا أخضع المشرع الإختصاص المحلي في جريمة التهرب الضريبي لإختيار إدارة الضرائب.[1]

من مميزات القوانين الضريبية أن جلها توجب في حالة ما إذا كان مرتكب الجريمة في حالة ايقاف أن يتم تكليفه بالحضور أمام المحكمة في أجل شهر اعتبارا من غلق محضر معاينة الجريمة.[2]

ثالثا: إنقضاء الدعوى العمومية الجبائية

تنقضي الدعوى العمومية حسب القواعد العامة وفق الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية حيث حددها المشرع بشكل صريح في المادة **06** منه إذ تنص على[3]: "تنقضي الدعوى العمومية إلزامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم و بالتقادم و بالعفو الشامل و بإلغاء قانون العقوبات و بصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي، غير أنه إذا طرأت إجراءات أدت إلى الإدانة وكشفت عن أن الحكم الذي قضى بإنقضاء الدعوى العمومية مبني على تزوير أو استعمال مزور فإنه يجوز إعادة السير فيها و حينئذ يتعين إعتبار التقادم موقوفا منذ اليوم الذي صار فيه الحكم أو القرار

[1] نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 189.

[2] أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، دار هومة، الطبعة 20، الجزائر، 2018، ص 425.

[3] المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية .

نهائيا إلى يوم مقترف التزوير أو الإستعمال المزور تنقضي الدعوى العمومية بتنفيذ اتفاق الوساطة وبسحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة، كما يجوز أن تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة"

من خلال هذه المادة نخلص إلى أن الدعوى العمومية الجزائية تنقضي بتوفر جملة من الأسباب منها العامة و منها الخاصة.

1/ الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية

طبقا لنص المادة **06** من قانون الإجراءات الجزائية تنقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات وصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

أ- **وفاة المتهم**: يسقط الحق في تحريك الدعوى العمومية بوفاة الجاني سواء كان من جهة تطبيق العقوبة الأصلية و التبعية أو التكميلية فإذا حصلت واقعة الوفاة بعد ارتكاب الجريمة و لم يتخذ أي إجراء تحريك الدعوى العمومية فإن مباشرتها بعد ذلك يعتبر إجراء باطل، أما إذا كانت الوفاة و الدعوى على مستوى النيابة العامة يتقرر سقوطها، و إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم إبتدائي اعتبر هذا الحكم آخر إجراءات الدعوى و لا مجال للطعن فيه لأن الدعوى قد سقطت بتحقق واقعة الوفاة و في حالة وفاة الجاني بعد صدور حكم قطعي فلا تنفيذ العقوبة إذا لم يبدأ بعد في تنفيذها.[1]

ب- **التقادم**: إن الدعوى العمومية تنقضي أيضا بالتقادم حيث وجد إختلافا بين القوانين الجزائية و الجبائية إذ نجد المشرع الجزائري[2] حيث نصت المادة **07** من قانون الجزائية على: "تتقادم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بإنقضاء عشر سنوات كاملة تسري من

[1] لخضر بوداش ومريم قبايلي، المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج، 2022، ص 50.

[2] بشاغة سندس، المرجع السابق، ص 74.

يوم إقتراف الجريمة إذا لم يتخذ في تلك الفترة أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة، فإذا كانت قد اتخذت إجراءات في تلك الفترة فلا يسري التقادم إلا بعد عشر سنوات كاملة من تاريخ آخر إجراء و كذلك الشأن بالنسبة للأشخاص الذين لم يتناولهم أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة"، كذلك نجد قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع الضريبي قد حدد مدة التقادم بأربعة سنوات و هذا من قانون الضرائب غير المباشرة[1] و قانون الإجراءات الجبائية[2] ، حيث يسري حسابها ابتداءا من تاريخ استحقاقها لكن هذا الأجل يمدد إلى ستة (06) سنوات في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال إذا ما أثبتت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ إلى طرق تدليسية قصد إستحقاق الحقوق الواجب دفعها.[3]

ج- **العفو الشامل**: و هو إجراء فردي يصدر من رئيس الجمهورية في شكل مرسوم رئاسي ويتمثل في تخفيض العقوبة أو استبدالها و يتطلب هذا العفو صدور حكم بات واجب التنفيذ فيشمل الحكم العقوبة كلها أو جزئها دون الدعوى الجبائية، أما العفو الشامل فلا يكون إلا بقانون يصدر من الهيئة التشريعية و يتعلق بالجريمة بحيث ينزع عنها الوصف الجرمي و يترتب على العفو الشامل عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أي مرحلة وصلت إليها ما دام لم يصدر فيها حكم بات نهائيا، و العفو الشامل يتسم بالشمولية حيث أن أثره ينصرف إلى جميع المشاركين فيه غير أنه لا ينصرف أثره إلى الدعوى الجبائية بالتبعية أمام القاضي الجزائي إلا إذا نص القانون على غير ذلك صراحة.[4]

[1] المادة 564 من قانون الضرائب غير المباشرة.

[2] المادة 110 من قانون الاجراءات الجزائية.

[3] بشاغة سندس، المرجع السابق، ص 74.

[4] عزوز سليمة، المرجع السابق، ص ص 277-278.

بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها لم تنص على العفو الشامل و بالتالي نستنتج أن هذا الأخير لا يمتد أثره على الدعوى الضريبية إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة و إلى حد الآن في الجزائر لم يصدر أي عفو شامل من طرف الهيئة التشريعية يخص المجال الضريبي.[1]

د- **إلغاء قانون العقوبات:** الغرض من إلغاء قانون العقوبات هو تطبيق النص القانوني بسبب تغير الوقائع التي كان ينظمها سواء بوضع نص قانوني جديد أو بدون إحلال أي قاعدة جديدة ينطوي الإلغاء على جميع القواعد القانونية و يصدر من السلطة التي أنشأته أو سلطة أعلى منها، و يترتب عنه إنقضاء الدعوى العمومية إذا صدر قانون جديد قبل صدور الحكم النهائي و يوقف تنفيذ العقوبة إذا صدر حكم نهائي.[2]

هـ- **صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه:** إن الغاية من تحريك الدعوى العمومية هو صدور حكم نهائي فيها و بالتالي بلوغ الدعوى غايتها بمعنى أن يكون الحكم نهائي غير جائز للطعن فيه و لكي يكون الحكم سببا في إنقضاء الدعوى العمومية يجب أن يكون حكما نهائيا و حكما قضائيا و حكما قطعيا فاصلا في الموضوع و لكي تكون له حجة لا بد أن يثار في نزاع بين نفس الأطراف و نفس السبب و وحدة الموضوع و الوقائع و هذا تفاديا لصدور أحكام متعددة و متناقضة للمحافظة على الحريات العامة و الإستقرار القانوني.[3]

2/ الأسباب الخاصة لإنقضاء الدعوى العمومية

لم يحدد المشرع الجزائري عن بقية التشريعات من حيث اعتماده لنفس القواعد العامة في إنقضاء الدعوى العمومية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري إلا أنه نص على

[1] بشاغة سندس، المرجع السابق، ص 75.
[2] لخضر بوداش ومريم قبايلي، المرجع السابق، ص 56.
[3] عزوز سليمة، المرجع السابق، ص ص 278-279.

بعض الإستثناءات الخاصة بإنقضاء الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي التي تتميز بطابعها الإقتصادي و المالي لذا جاءت المصالحة كسبب خاص يؤدي لإنقضاء الدعوى العمومية الجبائية كونها تكون بعد سداد المكلف بالضريبة للمستحقات المفروضة عليه و تنفيذ إلتزاماته المالية نحو إدارة الضرائب تعد المصالحة إجراء تختص به إدارة الضرائب دون غيرها.[1]

و لقيام المصالحة لا بد من توفر جملة من الشروط أهمها:

1. إتفاق الطرفين على المصالحة حيث إذا تم الإتفاق على تسوية الأمور وديا فالإدارة الجبائية السلطة التقديرية في اللجوء إلى إجراء المصالحة من خلال جدولة المبالغ المستحقة على المكلف و ضبطها في رزنامة منحها المشرع للمكلف بالضريبة من أجل دفع ما عليه من ديون نظرا للصعوبات التي تعترضهم أثناء تسديد مستحقاتها بشرط دفع مسبق قيمة 50% من مبلغ الديون المستحقة تمنح الرزنامة الدفع للسيد وكيل الجمهورية من أجل طلب تأجيل الدعوى الجبائية أو أي قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم المختصة ليتعين بعدها على النيابة العامة وقف تحريك الدعوى العمومية.

- موافقة المدير العام للضرائب بدون موافقته فان اجراء المصالحة المتخذ هو اجراء باطل و غير صحيح كون موافقة المدير العام للضرائب جاءت على سبيل الوجوب و الإلزام.[2]

[1] شول بن شهرة وبن بادة عبد الحليم، المصالحة كإجراء استثنائي لانقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018، ص 176.

[2] المرجع نفسه، ص ص 184-186.

المطلب الثاني: الآليات العقابية لمكافحة التهرب الضريبي

تتضمن العقوبات الجبائية عادة عقوبة ردعية للأشخاص الذين يرتكبون جرائم التهرب الضريبي الذي يقع على عاتقهم جزاء.

سنناقش أولا الأشخاص الخاضعين له (فرع أول) ثم سنتناول العقوبات المقررة عليهم (فرع ثاني).

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء في جريمة التهرب الضريبي

أولا: المكلف بالضريبة

نقصد به كل مدين للخزينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم أو الحقوق والتي يتملص أو يحاول التملص منها كليا أو جزئيا و ذلك بتقديمه لمصلحة الضرائب بيانات ناقصة تجعلها تحدد الضريبة أقل مما يجب عليه قانونا.[1]

فهو أول من يخضع للمسائلة الجزائية سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا حيث يعتبر هو الفاعل الأصلي لإرتكاب جريمة التهرب الضريبي[2]، و يقصد بالفاعل الأصلي حسب نص المادة **41** من قانون العقوبات: "يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو اساءة إستعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الاجرامي".[3]

و لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية و يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالإلتزام

[1] رحال ناصر، المرجع السابق، ص 31.

[2] عية ايمان، التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماسنر، تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020، ص 91.

[3] المادة 41 من قانون العقوبات الجزائري.

بأداء دين الضريبة فهناك الفاعل الأصلي هو فاعل مادي كما قد يكون الفاعل معنويا و يمثل في هذه الحالة في صاحب الشركة ما إذا حصل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية و هذا من شأنه أن يساهم في التملص من الضريبة.[1]

ثانيا: الشريك

يعتبر الاشتراك شكل من أشكال المساهمة الجزائية و قد عرف المشرع الشريك في الجريمة من خلال نص المادة **42** من قانون العقوبات حيث نصت على أنه: "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا و لكنه يساعد بكل الطرق و عاون الفاعل أو الفاعلين على إرتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"[2] على هذا الأساس فإن الشريك يستمد اجرامه من إجرام الفعل الذي ساهم فيه و ليس من اجرام الفاعل نفسه.[3]

يتحمل الشريك نفس مسؤولية الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي حيث أكثر التشريعات مضت في إتباع القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات و تحميل الشريك ما يعني أنه يتحمل المسؤولية الكاملة كلما ارتبط فعله بفعل أصلي موصوف في جريمة التهرب الضريبي معاقب عليه[4] أحالت تعريف الشريك في الجرائم الضريبية في المواد **303** في قانون الضرائب المباشرة و المادة **120** من قانون التسجيل.[5]

إذا كان الفاعل الأصلي في جريمة التهرب هو المكلف بها الذي يقع عليه الإلتزامات الضريبية التي يفرضها القانون فإن الشريك هو من ساعد أو عاون في جريمة التهرب دون أن يكون ملتزما بها طبقا

[1] عية ايمان، المرجع السابق، ص 91.

[2] المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري.

[3] بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص قانون عام القانون الجزائي الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2019، ص 79.

[4] رزيقة تغريبت، المرجع السابق، ص 313.

[5] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 120 من قانون التسجيل.

للقانون و بالتالي فهو يستمد إجرامه من إجرام الفعل الذي ساهم فيه و ليس من إجرام الفاعل نفسه لذلك لا يشترط لمعاقبة الشريك أن يقع الفعل المعاقب عليه و أن يقع بإحدى الطرق التي حددها القانون و أن يتوفر لدى الشريك قصد الإشتراك أو ما يعرف بالركن المعنوي للمساهمة الجزائية ويشترط لمعاقبة الشريك أن تقع الجريمة التي اشترط فيها مع المكلف بالضريبة و أن تكون تامة و لا تقف عند حد الشروع[1] .

حددت أحكام الفقرة **02** من المادة **303** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بعض الشركاء في جريمة التهرب الضريبي على سبيل المثال لا الحصر بنصها: "و يعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير" و هذا يعتبر شكل من أشكال المساعدة للتهرب من الضرائب الخاصة في مجال المداخيل و الأرباح من مداخيل القيم المنقولة أو عملية فتح حسابات بنكية في الخارج غير مصرح بها، بالمقابل نصت المادة **306** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على نوع آخر من الشركاء في جريمة التهرب الضريبي تتمثل في وكيل الأعمال أو الخبير أو المحاسبة حيث جاء فيها: "يعاقب على المشاركة في الاعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل الأعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية".[2]

ثالثا: الشخص المعنوي

جاء في نص المادة **51** مكرر من قانون العقوبات "بإستثناء الدولة و الجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته و ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك، إن المسؤولية

[1] بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص 80.
[2] المرجع نفسه، ص 82.

الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مسائلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو كشريك في نفس الأفعال".[1]

بالرغم من أن المشرع الجزائري أخذ بمبدأ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي إلا أنه حدد جملة من الشروط الواجب توفرها لإمكانية إثارة مسؤولية هذا الأخير بدأ بضرورة خضوع الشخص المعنوي للقانون الخاص أي استثناء جميع الأشخاص المعنوية العامة ثم إلزامية إرتكاب الجريمة من طرف أحد الأشخاص الطبيعيين الذين لهم حق التعبير عن إرادته و قد حددهم القانون الجزائري في أحد أجهزة أو ممثلين شرعيين و أخيرا لا تقام مسؤولية الشخص المعنوي إلا إذا كانت الجريمة المرتكبة تصب في صالحه.[2]

نلاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة و المجموعات المحلية و الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات العمومية الإقتصادية فإنها تكون محل مسائلة جزائية في حالة ارتكابها جريمة التهرب الضريبي[3] وتحديد الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص تعتبر من أهم المسائل القانونية الحساسة التي يجب أن يفصل فيها القاضي الجزائي قبل متابعة الشخص المعنوي من الناحية الجزائية لا سيما في ظل تنوع الأشخاص المعنوية العامة والخاصة وتعتبر الشركات التجارية من أهمهم خاضعة للقانون الخاص التي تسأل جزائيا في التشريع الجزائري في الوقت الراهن على غرار باقي التشريعات المقارنة ومن ضمنها المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تتخذ شكل الشركات التجارية، ومع ذلك فان المؤسسات العمومية الاقتصادية لا

[1] المادة 51 مكرر من قانون العقوبات.

[2] واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2017، ص 188.

[3] أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 427.

تخضع كليا الى القانون الخاص فحسب بل تخضع للقانون العام في جانبها الرقابي والى القانون الخاص من حيث التنظيم والتسيير.[1]

ومن شروط تحميل المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي نجد:

- أن يرتكب الجريمة الشخص المعنوي
- أن ترتكب الجريمة من طرف أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين.

يقصد بارتكاب الجريمة لصالح الشخص المعنوي أن تكون الجريمة قد ارتكبت بغرض تحقيق مصلحته المادية أو المعنوية عن الجرائم التي يرتكبها المسير لتحقيق مصالحه الخاصة الشخصية أثناء تأدية مهامه أو بمناسبتها.[2]

يقصد بالأجهزة المتعلقة بالشخص المعنوي الخاضع للقانون الخاص المسير، الرئيس، المدير، مجلس الادارة، مجلس المراقبة، الجمعية العامة والمكتب والمؤتمر.

أما الممثلون هم أشخاص طبيعية لهم سلطة التصرف بإسم الشخص المعنوي و يحوزون هذه السلطة بصفة قانونية أو الاتفاقية كالمسير، المدير، رئيس مجلس الإدارة، المدير العام و مصفي الشركة في حالة حلها و المسير الإداري المؤقت الذي تحصل على قرار قضائي لتمثيل الشخص المعنوي.[3]

الفرع الثاني: الآليات المقررة لجريمة التهرب الضريبي

أقر المشرع الجزائري الأفعال المجرمة المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بمخالفة التشريع و التنظيم الجبائي عقوبات وجب على الدولة إتباعها للحد من هذه الجريمة.

[1] شرفاوي نصر الدين، المرجع السابق، ص 122.
[2] المرجع نفسه ، ص 123.
[3] المرجع نفسه ، ص 124.

فلردع جريمة التهرب الضريبي تم تقرير عقوبات جزائية وأخرى جبائية (أولا) و كذا عقوبات مهنية و تهديدية (ثانيا).

أولا: العقوبات الجزائية و الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

إن المشرع سن عقوبات جزائية وأخرى جبائية و ذلك لحماية الخزينة العمومية و المحافظة على السير الحسن للإقتصاد الوطني و المشاريع التنموية للدولة.

1/ العقوبات الجزائية لمكافحة التهرب الضريبي: و هي نوعان أصلية و أخرى تكميلية

أ- **العقوبات الأصلية:**

إن العقوبات الجزائية التي تطبق بمجرد ارتكاب جريمة التهرب الضريبي تختلف بإختلاف القوانين الجبائية المطبقة تبعا لطبيعة المبلغ المتملص منه، فالعقوبات الأصلية تنص عليها النصوص الجبائية صراحة و تتراوح بين الحبس و الغرامة

- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: المادة **303** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أكدت على أنه: "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا حسب ما يلي:[1]
- غرامة مالية **50.000** دينار جزائري الى **100.000** دينار جزائري عندما لا يفوق مبلغ التملص منها **100.000** دينار جزائري.
- الحبس من شهرين الى ستة (**06**) أشهر وغرامة مالية من **100.000** إلى **500.000** دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها **100.000**دينار جزائري.

[1] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الحبس من ستة (**06**) أشهر إلى سنتين و غرامة مالية من **500.000** إلى **2.000.000** دينار جزائري أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها **1.000.000** دينار جزائري و لا يتجاوز **5.000.000** دينار جزائري.
- الحبس من سنتين إلى (**5**) خمسة سنوات و غرامة مالية من **2.000.000** إلى **5.000.000** دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها **5.000.000** و لا يتجاوز **1.000.000** دينار جزائري.
- الحبس من خمس (**05**) سنوات إلى عشر (**10**) سنوات و غرامة 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.
- بالنسبة لقانون الضرائب الغير مباشرة: تضمنت المادة **532** المقررة على مرتكب جريمة التهرب الضريبي فيعاقب كل من إستخدم طرقا إحتيالية متملصا بذلك أو محاولا التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة مالية من **50.000** دينار جزائري إلى **200.000** دينار جزائري و بالحبس من سنة إلى خمس (**05**) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط و هذا الحكم لا يطبق في الإخفاء إلا إذا كان يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ **10.000** دينار جزائري. [1]
- بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال: حسب المادة **303** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها و دفعها.[2]
- بالنسبة لقانون التسجيل و قانون الطابع: المادة **119** في فقرتها الأولى نصت على أنه: يعاقب كل من تملص أو حاول التملص ... بغرامة جزائية تتراوح من**5.000** دينار جزائري

[1] المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

[2] المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

20.000 دينار جزائري والحبس من سنة الى خمس (**05**) سنوات أو احدى هاتين العقوبتين.[1]

وهو نفس ما نص عليه قانون الطابع في نص المادة **34**.[2]

كل هذه العقوبات بالنسبة للشخص الطبيعي أما بالنسبة للشخص المعنوي فقد أشارت النصوص الضريبية إلى أنه عندما ترتكب جريمة التملص الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص[3] فإن الشخص المعنوي يكون مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته و ممثليه الشرعيين مع الأخذ بإستثناء الأشخاص المعنوي العامة التابعة للدولة الخاضعة للقانون العام.[4]

كما تطبق على الشخص المعنوي الغرامة التي تساوي من مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة، كما يمكن أيضا أن تطبق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها أو الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمس (**05**) سنوات أو المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية و غيرها.[5]

و عليه نجد أن النصوص الضريبية تجمع على أن تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية المقررة جزاء للشخص الطبيعي الذي ارتكب الجريمة فضلا عن الجزاءات الجبائية.[6]

---

[1] المادة 119 من قانون التسجيل.

[2] المادة 34 من قانون الطابع.

[3] نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 163.

[4] المادة 15 مكرر من قانون العقوبات.

[5] المادة 18 مكرر من قانون العقوبات.

[6] أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 431.

ب- **العقوبات التكميلية:** تتفرع هذه العقوبات تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها و طبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية إجبارية و أخرى إختيارية فهي عقوبات تابعة للعقوبات الأصلية نصت عليها القوانين الجبائية من خلال قانون الضرائب المباشرة و قانون الضرائب الغير مباشرة و كذا قانون الرسم على الأعمال.[1]

2/ العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي

إن العقوبات الجبائية نوعان غرامة جبائية و مصادرة و جمع جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية و تختلف هذه العقوبات من نص لآخر مضمونا و مقدارا.

أ- **الغرامة الجبائية:** نصت على هذه العقوبة مختلف أحكام القانون الجبائي نذكر منها:

- في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قدرت الغرامة الجبائية بـ **30.000**دينار جزائري و ذلك في نص الفقرة الأولى من المادة **194** فتفرض على كل شخص مكلف بالضريبة لم يقدم تصريح بالوجود للنشاط الذي يمارسه.[2]
- بالنسبة لقانون الطابع فان الغرامة المترتبة عن التملص من الرسوم تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن **2000** دينار جزائري[3]، كما حددت المادة **37** من قانون الطابع الغرامة بين **10.000** دينار جزائري و **100.000** دينار جزائري عند عرقلة المكلف بالضريبة المراقبة الجبائية التي يمارسها أحد أعوان إدارة الضرائب.
- قانون الرسم على الأعمال حدد قيمة الغرامة الجبائية ما بين **500** دينار جزائري و **2.500** دينار جزائري في حال مخالفة الأحكام القانونية و النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم

[1] رزيقة تغريبت، المرجع السابق، ص 316.

[2] المادة 194 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[3] المادة 35 من قانون الطابع.

على القيمة المضافة، و ما بين **1.000**دينار جزائري و **5.000** دينار جزائري في حال استعمال الطرق التدليسية.[1]

- أما في حال جعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم فيعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين **1.000** دينار جزائري و **10.000** دينار جزائري.[2]

ب- **الزيادات:** هي مبالغ مالية يدفعها المتملص من دفع الضريبة زيادة عن العقوبات المالية السابقة الذكر تعويضا للضرر الذي لحق بالخزينة العامة جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي فتفرض تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة أو في حال عدم التقديم في الآجال المحدد و التأخير[3] أو في حال التصريح الناقص أو غير الصحيح.[4]

ج- **المصادرة:** يعرفها البعض من الفقه على أنها حكم بإنتقال أشياء معينة من شخص إلى بيت المال أو أخذ سلطان مال الغير جبرا بغير عوض[5]، أما المشرع الجزائري فقد عرفها في قانون العقوبات على أنها: الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء.[6]

وأقر بالمصادرة في المادة **525** من قانون الضرائب الغير مباشرة بشأن المخالفات التي نص عليها في المادتين **523** و **524** من نفس القانون مع الاحالة إلى أحكام قانون العقوبات.

---

[1] المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[2] المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[3] المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[4] المادة 193 من نفس القانون.

[5] رزيقة تغريبت، المرجع السابق، ص 316.

[6] المادة 15 من قانون العقوبات.

ثانيا: العقوبات المهنية والتهديدية لمكافحة التهرب الضريبي

لقد أقر المشرع الجبائي إلى جانب العقوبات الجزائية و الجبائية من أجل ردع الجرائم الضريبية عقوبات مهنية و أخرى تهديدية، حيث تعرف العقوبات المهنية على أنها عقوبات تمس بنشاط المكلف بالضريبة، أما العقوبات التهديدية فهي عقوبة مالية تلجأ لها الادارة من أجل الضغط على المكلفين بالضريبة للحث على الإلتزام بالواجبات الضريبية و تعرف أيضا بتسمية التلجئة المالية.[1]

1/ العقوبات المهنية لمكافحة التهرب الضريبي

إلى جانب العقوبات الجزائية و الجبائية التي سنها المشرع الجزائري على مرتكبي التهرب الضريبي ولحماية حقوق الخزينة العمومية جاء كذلك المشرع ببعض الأساليب لتعزيز الجهاز الردعي و كذا تعزيز نظام محاربة التهرب الضريبي بعقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة.

- **الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف:** تلجأ إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية بتحصيل الضريبة لهذه العقوبة و ذلك لإجبار المكلف بالتسديد فيكون المكلف أمام التسديد أو الغلق المؤقت[2]، و قد نصت على هذا الإجراء المادة **146** من قانون الإجراءات الجبائية إذ أن مدة الغلق لا تتجاوز ستة (**06**) أشهر و يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.[3]
- **تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقية معلوماتية:** و هي عبارة عن بطاقة بنك المعلومات تتعلق بالمتهربين ضريبيا تحتوي كافة المعلومات التي تتعلق بالمتهرب من اسم

[1] طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 180.
[2] عزوز سليمة، المرجع السابق، ص ص 290 – 291.
[3] المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية.

لقب و عنوان المتهرب و رقم التسجيل الجبائي و نوع المخالفة تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية .. و يقوم بذلك المديرية العامة للضرائب.[1]

- **المنع من مزاولة النشاط التجاري:** في حال العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاولة المهنة لكل من رجال الأعمال الخبير الجبائي أو المحاسب و لكل من له الصفة أو حتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم و عند الإقتضاء غلق المؤسسة و هذا ما جاء في قانون الضرائب الغير مباشرة.[2]
- **إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:** يقصى بشكل مؤقت ونهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية و كذا المسجلون في البطاقية الوطنية لمرتكبي الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية و الجمارك و التجارة.[3]

2/ العقوبات التهديدية لمكافحة التهرب الضريبي:

جاءت العقوبات التهديدية تحت اسم التلجئة المالية وهي أداة تستخدمها الإدارة الجبائية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة و حصره على السرعة في تنفيذ التزاماته فهي مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء إلتزاماته الضريبية.[4]

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أنه يعاقب كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق بتلجئة مالية قدرها **100** دينار جزائري كحد أدنى عن

[1] طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 186.

[2] المادة 544 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

[3] المادة 75 من المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المتعلق بقانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام الصادر في 16 سبتمبر 2015، عن الجريدة الرسمية، عدد 50، 20 سبتمبر 2015.

[4] طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 181.

كل يوم تأخير، و يتم النطق بالتلجئة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة اقليميا التي تبث في القضايا الاستعجالية.[1]

[1] المادة 63 من قانون الاجراءات الجبائية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق له في هذا الفصل نجد أن المشرع الجزائري أقر بجملة من الآليات لأجل الحد من جرائم التهرب الضريبي، منها آليات وقائية حيث تكون على مستوى التشريع من خلال تبسيط النظام الضريبي و إرساء نظام ضريبي عادل و كذا على مستوى الإدارة الضريبية عن طريق تحسين الإمكانيات البشرية و المادية و تنظيم الإدارة الضريبية، و أخيرا على مستوى المكلف بالضريبة من خلال توعيته و إزالة التوتر بينه و بين الإدارة الضريبية، إلى جانب ذلك نجد الآليات الرقابية حيث حاولنا التعرف على الرقابة الجبائية و ذكر أهدافها و أشكالها التي تعد فحص التصريحات الضريبية و الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ثم انتقلنا إلى التحقيق الجبائي حيث تناولنا فيه التحقيق في المحاسبة و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية العامة و التحقيق المصوب.

ونظرا لجسامة جريمة التهرب الضريبي و عجز الآليات السالفة الذكر عن وضع حد لهذه الجريمة عملت التشريعات الضريبية على وضع آليات إجرائية تقوم على إثبات جريمة التهرب الضريبي و معرفة الأشخاص المؤهلين لإثباتها و التركيز على المحاضر الضريبية كوسيلة للإثبات، كذلك تناولنا المتابعة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق تحريك الدعوى العمومية الجبائية و أسباب إنقضائها، إلى جانب الآليات الإجرائية اتخذ المشرع آليات عقابية لقمع هذه الجريمة حيث ركزنا على الأشخاص الخاضعين للجزاء و هم المكلف بالضريبة و الشريك و الشخص المعنوي و ذكر العقوبات المقررة التي تتمثل في عقوبات جبائية و جزائية و عقوبات مهنية و تهديدية.

الخاتمة

الخاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا هذه حاولنا تسليط الضوء على جريمة التهرب الضريبي و ذلك لخطورتها على الاقتصاد الوطني، حيث قمنا بتحديد تعريف للضريبة إنتقالا إلى مفهوم جريمة التهرب الضريبي وأنواعها فإستخلصنا نوعين و هما التجنب الضريبي و الغش الضريبي و الأصل أن قيام جريمة التهرب الضريبي يستلزم توفر ثلاثة أركان و هي الركن الشرعي و المادي و المعنوي.

كما حاولنا الإلمام بمختلف الطرق التدليسية التي يلجأ لها المكلفون للإخلال بالتزاماتهم الجبائية و هو ما ينعكس سلبا على كيان الدولة سواء من الناحية المالية الإقتصادية الإجتماعية والسياسية.

و نظرا لأن مواجهة الجريمة الضريبية ليس بالأمر الهين عمل المشرع الجزائري على وضع العديد من الآليات لمكافحة جريمة التهرب الضريبي و تجنب آثاره و ذلك من خلال الوقاية عن طريق تعزيز العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية كذلك بالإعتماد على آليات رقابية بأشكالها، كما أقر المشرع الجزائري جملة من الآليات الإجرائية و العقابية من أجل قمع و ردع جريمة التهرب الضريبي.

وفي توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن التهرب الضريبي ظاهرة عالمية لا تقتصر على الوطن فقط.
- تحسين العلاقة بين الادارة والضريبة والمكلفين بالضريبة من أهم الاجراءات التي تساهم في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي.
- عدم فعالية النظام الضريبي من أسباب التهرب الضريبي فالقضاء على هذه الظاهرة يكن بتفعيل النظام الضريبي.
- نقص فعالية الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي.

- طريقة التحقيق المحاسبي محدودة الفعالية مما أدى الى دعمها بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.
- سن اليات عقوبية لردع ظاهرة التهرب الضريبي من قبل المشرع الجزائري.

التوصيات والاقتراحات:

-تنظيم حملات توعوية لتعريف المواطنين بأهمية دفع الضرائب ودورها الفعال في التنمية.

-التركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى الأفراد.

-القضاء على النشاطات التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي كالمنافسة غير المشروعة.

-اعداد برنامج وطني لمكافحة الفساد والرشوة داخل الادارة الضريبية ومختلف الادارات العمومية.

-تعزيز الاطار التشريعي من خلال تحديث القوانين وفق ما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية.

-رفع كفاءة موظفي الجهات الضريبية من خلال برامج تدريبية.

-استخدام وسائل الاعلام لنشر ثقافة الالتزام الضريبي.

-العمل على تشجيع التعاون مع المؤسسات المالية والشركات لتسهيل تطبيق القوانين الضريبية.

-تشديد العقوبات على المتهربين ضريبيا ووضع قوانين واضحة خالية من الغموض يسهل فهمها من قبل المكلفين بالضريبة باختلاف مستوياتهم العلمية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

المصادر

أولا: القوانين

1. الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ج.ر العدد 49، 1966.

2. الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر العدد 201، سنة 1976.

3. الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، ج.ر العدد 103، سنة 1976.

4. الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج.ر العدد 51، سنة 1976.

5. الأمر رقم 107/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، ج.ر العدد 106، سنة 1976.

6. الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج.ر العدد 39، سنة 1976.

7. قانون الاجراءات الجبائية المستحدث بموجب المادة 40 من الأمر رقم 21/01 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الصادر في 23 ديسمبر 2001، ج.ر العدد 79، سنة 2001.

8. المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المتعلق بقانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام الصادر في 16 سبتمبر 2015، ج.ر العدد 50، 20 سبتمبر 2015.

ثانيا: الكتب

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، دار هومة، الطبعة 20، الجزائر، 2018.

2. أحمد عبد السميع علام ، المالية العامة المفاهيم والتحليل الاقتصادي والتطبيق ، مكتبة الوفاء القانونية ، ط 1، الاسكندرية ، 2012.

3. سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، النفقات العامة ، الايرادات العامة ، الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2009.

4. علي زغدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط 4، الجزائر ، 2011.

5. محمد طاقة و هدى العزاوي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ط 1 ، عمان ، 2007.

6. منصور رحماني ، القانون الجنائي للمال والأعمال ، الجزء الأول ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2012.

ثالثا: المجلات والمقالات

1. لدرم أحمد ، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في المجتمع الجزائري ، **مجلة التنمية وادارة الموارد البشرية** ، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف ، العدد 8 ، ب ت.

2. أحمد خيدل و زهرة عيسى ، جريمة التهرب الضريبي ، **مجلة الواحات للبحوث والدراسات** ، المجلد 14 ، العدد 1 ، 2021.

3. أولاد سالم عبد الرؤوف و قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، **مجلة دفاتر السياسة والقانون**، المجلد 14، العدد 01، 2022.

4. أيوب نجار و سلمة شيخي، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، **المجلة الجزائرية للمالية العامة**، المجلد 12، العدد 01، الجزائر 2022.

5. بن شيخ نور الدين و دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، **مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية**، المجلد 02، العدد 03، 2021.

6. بن صالح المزدادة و قرطبي سهيلة، آليات قمع جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، **مجلة استراتيجيات ضمان الجودة**، المجلد 03، العدد 01، 2022.

7. بوحالة الطيب ، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي ، **مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية** ، المجلد 5 ، العدد 2 ، 2022.

8. بوشيخي عائشة وبوشيخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، **مجلة دراسات جبائية**، المجلد 3، العدد 1، 2014/06/14.

9. خالد عيادة عليمات ، التهرب الضريبي أسبابه أشكاله وطرق الحد منه ، **مجلة الاقتصاد الجديد** ، العدد 9 ، 2013.

10. رزيقة تغريبت ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، **مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية** ، المجلد 5 ، العدد 3 ، جامعة بجاية ، الجزائر ، 2023.

11. سالمي محمد و مولود فتحي ، طرق الكشف على التهرب و الغش الضريبي من خلال استعمال آليات مكافحتها ، **مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة** ، المجلد 6 ، العدد 2 ، 2023.

12. شول بن شهرة و بن بادة عبد الحليم، المصالحة كإجراء استثنائي لإنقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي، **مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الإقتصادية**، المجلد 07، العدد 06، 2018.

13. طاطا ايمان، دراسة تأثير معدل الضغط الضريبي على حجم التهرب الضريبي في السياق الجزائري بدلالة نتائج الرقابة الجبائية خلال الفترة 2010-2017، **مجلة الباحث**، المجلد 22، ديسمبر 2022.

14. عبد الغني حسونة، الشكوى كضابط لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية، **المجلة الدولية للبحوث القانونية و السياسية**، المجلد 04، العدد 03، 2020.

15. عبود ميلو و علي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائر الاطار العام الأهداف و الطرق و العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، **مجلة المقار للدراسات الاقتصادية**، المركز الجامعي تندوف، العدد 02، جوان 2018.

16. عزيزة تابتي، الآليات القضائية للمتابعة بجريمة الغش الضريبي، **مجلة البيبان للدراسات القانونية والسياسية**، المجلد 04، العدد 02، 2019.

17. قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، **مجلة العلوم الانسانية**، المجلد أ ، العدد 48، 2017.

18. مباركي روميساء و معمر داود ، جريمة التهرب الضريبي قراءة سوسيو تحليلية في الآثار و المسببات ، **مجلة دراسات في سيكولوجية الانحراف** ، المجلد 7 ، العدد 3 ، 2022.

19. مقدم عبيدات، التهرب الضريبي: أسبابه آثاره و طرق مكافحته، **مجلة علوم اللإقتصاد والتسيير و التجارة**، المجلد 12، العدد 1، 2008/01/20.

20. منصور شريفة و آخرون ، النظام الضريبي في الجزائر في ظل الاصلاحات الضريبية ، **مجلة الإقتصاد و التنمية**، المجلد 8 ، العدد 2 ، 2020.

21. ناصر مراد ، أسباب التهرب الضريبي و آثاره على الإقتصاد الوطني ، **مجلة دراسات إقتصادية** ، المجلد 10 ، العدد 1 ، 2010.

22. ناصر مراد ، اشكالية التهرب الضريبي ، **مجلة الحقيقة** ، المجلد 09 ، العدد 02 ، 2010.

23. ناصر مراد، إجراءات مكافحة التهرب الضريبي، **مجلة الأبحاث الإقتصادية**، مجلد 04، العدد 03، 2009.

24. نجوى سدرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي، **مجلة الحقوق والعلوم السياسية**، العدد 11، جانفي 2019.

25. يعقوب عبد الكريم ، الاطار المفاهيمي للضريبة و النزاع الضريبي ، **مجلة الميدان للدراسات الرياضية و الإجتماعية و الإنسانية** ، المجلد 2 ، العدد 4 ، 2019.

رابعا: الملتقيات والمداخلات

1. سامية العايب، الاطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط اثباتها، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، يومي 28 و29 أكتوبر 2015.

خامسا: الرسائل ومذكرات التخرج

1/ أطروحات الدكتوراه:

1. بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص قانون عام القانون الجزائي الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2019.

2. شرفاوي نصر الدين، خصوصية الجريمة الضريبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدوكتوراه، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2020-2021.

3. عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف الميلة، 2019.

4. واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2017.

2/ رسائل الماجستير:

1. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الواد)، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ،كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2007.

2. طورش بتاتة ، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون خاص ، جامعة قسنطينة 1 ، 2011-2012.

3. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التحقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.

4. نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، علوم جنائية ، جامعة الحاج لخضر باتنة، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، 2013.

3/ مذكرات الماستر:

1. أحمد نوي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019.

2. بشاغة سندس، الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي و علوم جنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تبسة الجزائر، 2021.

3. بن كردة رشيدة ، أثر التهرب الضريبي على التنمية الإقتصادية ، دراسة حالة مركز الضرائب ، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر ، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، 2017.

4. بوناب بشرى ، التهرب الضريبي و طرق مكافحتها في التشريع العقابي الجزائري ، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر ، تخصص قانون جنائي و علوم جنائية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم ، الجزائر ، 2022.

5. جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي و آليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019.

6. خاف ربي جهينة و رحماني بسمة ، التهرب الضريبي و آليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، 2022-2023.

7. سهيلة راحلي و ريمة قرينح، التهرب الضريبي: دوافعه و آليات مكافحته ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون ، تخصص قانون عام ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة ، 2014-2015.

8. شناح حنان، جريمة التهرب الضريبي و آليات مكافحتها، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون أعمال، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، 2021-2022.

9. طرشي ابراهيم، التهرب الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

10. محمد بلول ، التهرب الضريبي و آليات مكافحته ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص قانون أعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، الجزائر ، 2017.

11. عية ايمان، التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون الأعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020.

12. لخضر بوداش و مريم قبايلي، المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج، 2022.

13. محمد الفار و وهيبة طوبال ، جرائم التهرب الضريبي الأساليب و آليات مكافحتها ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، قانون معمق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة 08 ماي 1945 قالمة ، 2019.

14. معاشو مليكة، آليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي و علوم جنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد الطاهر مولاي سعيدة، 2016.

15. مقراني ايمان و منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تسيير مؤسسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أحمد دراية أدرار، 2015-2016.

16. نور الدين عشي ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر ، تخصص قانون جنائي الأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، الجزائر ، 2016.

17. يوسف طلال بن بلخير و ياسين بلميهوب، جريمة التهرب الضريبي في قانون الأعمال، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريريج، 2023.

فهرس الموضوعات

فهرس الموضوعات

العنوان	الصفحة
الشكر	
الإهداء	
مقدمة	5-1
الفصل الأول: الأسس الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي	42-7
المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي و أركانها	25-8
المطلب الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي	8
الفرع الأول: تعريف الضريبة و خصائصها	11-8
أولا: تعريف الضريبة	9-8
ثانيا : خصائص الضريبة	11-10
الفرع الثاني: تعريف جريمة التهرب الضريبي و أنواعها	17-11
أولا : تعريف جريمة التهرب الضريبي	13-11
ثانيا : أنواع جريمة التهرب الضريبي	17-13
1/ التجنب الضريبي	14
2/ الغش الضريبي (التهرب غير المشروع)	17-15
المطلب الثاني : أركان جريمة التهرب الضريبي	25-17
الفرع الأول: الركن الشرعي	19-17
الفرع الثاني: الركن المادي	25-19
أولا: السلوك الاجرامي	22-20
ثانيا: النتيجة الجرمية	24-23
ثالثا: علاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية و التملص من الضريبة	25-24
الفرع الثالث: الركن المعنوي	26-25
أولا: القصد الجنائي العام	26

ثانيا: القصد الجنائي الخاص	26
المبحث الثاني: طرق و آثار التهرب الضريبي	27-
المطلب الأول: طرق التهرب الضريبي	35-27
الفرع الأول: التهرب عن طريق عمليات محاسبية (التلاعب المحاسبي)	32-27
أولا: التخفيض من قيمة الايرادات	29-28
ثانيا: تضخيم النفقات	32-30
الفرع الثاني: التهرب عن طريق وسائل قانونية و مادية	31-
أولا: التهرب عن طريق الوسائل القانونية	33-32
1/ التلاعب عن طريق عمليات وهمية	33
2/ التلاعب في تصنيف الحالات القانونية	33
ثانيا: التهرب عن طريق الوسائل المادية	34-33
1/ الاخفاء المادي الجزئي	34-33
2/ الاخفاء المادي الكلي	34
ثالثا: طرق أخرى للتهرب الضريبي	35-34
المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي	35-
الفرع الأول: الآثار المالية و الإقتصادية للتهرب الضريبي	38-35
أولا: الآثار المالية للتهرب الضريبي	36-35
ثانيا: الآثار الإقتصادية للتهرب الضريبي	38-37
الفرع الثاني: الآثار الإجتماعية و السياسية للتهرب الضريبي	38-
أولا: الآثار الإجتماعية للتهرب الضريبي	40-39
ثانيا: الآثار السياسية للتهرب الضريبي	41
ثالثا: الآثار على فعالية النظام الضريبي	41
خلاصة الفصل	42
الفصل الثاني: آليات ردع المشرع الجزائري لجريمة التهرب الضريبي	92-43

المبحث الأول : الآليات الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي	63-45
المطلب الأول : الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي	55-45
الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي	52-45
أولا: على مستوى التشريع الضريبي	48-45
1/ تبسيط النظام الضريبي	47-46
2/ إرساء نظام ضريبي عادل	48-47
ثانيا : على مستوى الإدارة الضريبية	52-48
1/ تحسين الإمكانيات البشرية	50-49
2/ تحسين الإمكانيات المادية	51-50
3/ تنظيم الإدارة الضريبية	52-51
الفرع الثاني: على مستوى المكلف بالضريبة	54-53
أولا : نشر الوعي الضريبي	54-53
ثانيا : إزالة التوتر بين الإدارة و المكلف	55-54
المطلب الثاني : الآليات الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي	63-55
الفرع الأول : الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي	60-55
أولا : تعريف الرقابة الجبائية	57-56
ثانيا : أهداف الرقابة الجبائية	58-57
1/ الهدف القانوني 2/ الهدف الاداري3/ الهدف الإقتصادي4/ الهدف الإجتماعي	58-57
ثالثا : أشكال الرقابة الجبائية	60-58
1الرقابة الشكلية	59-58
2 الرقابة على الوثائق	60-59
3 الرقابة بعين المكان	60
الفرع الثاني : التحقيق الجبائي لمكافحة التهرب الضريبي	63-60

أولا : التحقيق المحاسبي	61
ثانيا : التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	63-61
ثالثا : التحقيق المصوب في المحاسبة	63
المبحث الثاني: الآليات الإجرائية و العقابية لمكافحة التهرب الضريبي	91-63
المطلب الأول: الآليات الإجرائية لمكافحة التهرب الضريبي	78-64
الفرع الأول: إثبات جريمة التهرب الضريبي	67-64
أولا: الأشخاص المؤهلون لإثبات الجريمة الضريبية	65-64
ثانيا: المحاضر الضريبية كوسائل للإثبات	67-65
1/ تعريف المحضر الضريبي	66-65
2/ أنواع المحاضر الضريبية	67-66
الفرع الثاني: المتابعة في جريمة التهرب الضريبي	78-67
أولا: تحريك الدعوى العمومية الجبائية	71-67
1/ شروط صحة الدعوى	70-69
2/ مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى	71-70
أ/ مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى	70
ب/ مصير الدعوى في حالة سحب الشكوى	72
ثانيا: الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجريمة الضريبية	74-71
1/ الإختصاص النوعي	73-71
2/ الإختصاص المحلي	74
ثالثا: إنقضاء الدعوى العمومية الجبائية	78-74
1/ الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية	77-75
2/ الأسباب الخاصة لإنقضاء الدعوى العمومية	78-77
المطلب الثاني: الآليات العقابية لمكافحة التهرب الضريبي	91-79
الفرع الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء في جريمة التهرب الضريبي	83-79

أولا: المكلف بالضريبة	80-79
ثانيا: الشريك	81-80
ثالثا: الشخص المعنوي	83-81
الفرع الثاني: الآليات المقررة لجريمة التهرب الضريبي	91-83
أولا: العقوبات الجزائية و الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي	88-84
1/ العقوبات الجزائية لمكافحة التهرب الضريبي	87-87
2/ العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي	88-87
ثانيا: العقوبات المهنية و التهديدية لمكافحة التهرب الضريبي	91-89
1/ العقوبات المهنية لمكافحة التهرب الضريبي	90-89
2/ العقوبات التهديدية لمكافحة التهرب الضريبي	91-90
خلاصة الفصل	92
خاتمة	95-94
قائمة المراجع	105-97
فهرس المحتويات	111-107
ملخص الدراسة	

ملخص الدراسة:

تعتبر الضرائب ممولا أساسيا للخزينة العمومية إلا أن المكلفين بها يسعون بشتى الطرق لتفاديها و هو ما يعرف بالتهرب الضريبي، حيث إنتشرت هذه الظاهرة في دول العالم عامة و بما في ذلك الجزائر خاصة و أضحت هاجسا يهدد إستقرار الإقتصاد الوطني إذ حاول المشرع إرساء أنجع الوسائل و الأكثر فعالية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي بواسطة فرض عقوبات جبائية و جزائية و تجريم المكلفين بها.

الكلمات المفتاحية:

الضرائب ، جريمة التهرب الضريبي ، عقوبات ، مكافحة ، المكلف بالضريبة.

Abstract:

Taxes are considered an essential fund for the public treasury but those charged with them seek in various ways to avoid them, which is known as tax evasion as this phenomenon has spread in countries of the world in general including Algeria in particular and has become an obsession that threatens the stability of the national economy, as the legislator has tried to establish the most effective and effective means to combat the crime of tax evasion, by imposing tax and penal penalties and criminalizing those charged with them.

Key words:

Taxes , crime tax evasion , penalties , combating , tax payer.