وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر ـ الوادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

جريمة التهرب الضريبي في القانون الجبائي الجزائري

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل. م. د في الحقوق

تخصص: قانون أعمال

إعداد الطلبة:

براح عمار

لبناقرية ريان

هبي ميار

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	المؤسسة	الصفة
د. بن خليفة إلهام	جامعة الشهيد حمه لخضر ـ الوادي	رئيسا
د. محدة عبد الباسط	جامعة الشهيد حمه لخضر ـ الوادي	مشرفا ومقررا
د. سعود أحمد	جامعة الشهيد حمه لخضر ـ الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر . الوادي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

مذكرة جريمة التهرب الضريبي في القانون الجبائي الجزائري

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل. م. د في الحقوق

تخصص: قانون أعمال

إعداد الطلبة:

براح عمار

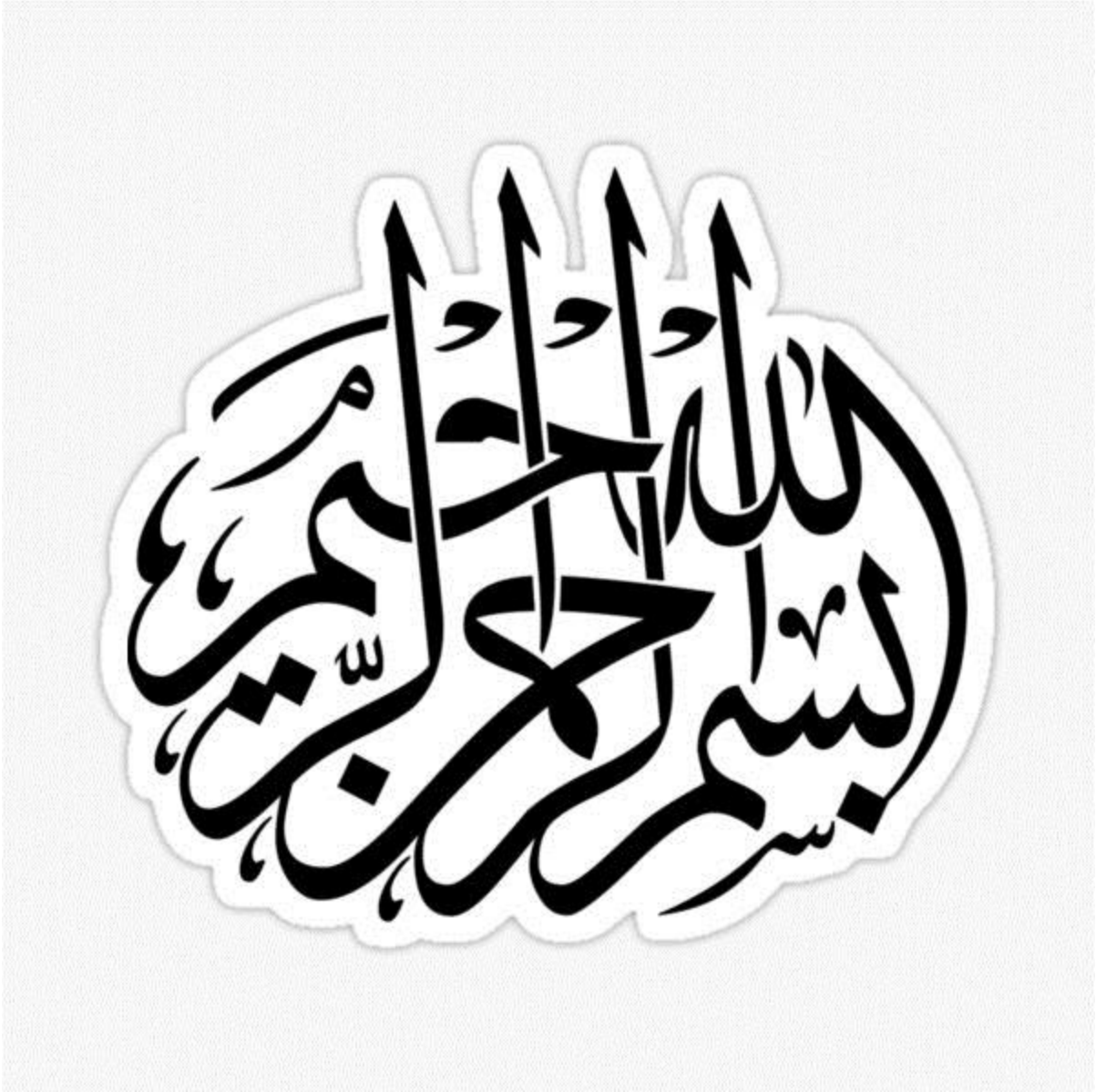
لبناقرية ريان

هبي ميار

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	المؤسسة	الصفة
د. بن خليفة إلهام	جامعة الشهيد حمه لخضر . الوادي	رئيسا
د. محدة عبد الباسط	جامعة الشهيد حمه لخضر . الوادي	مشرفا ومقررا
د. سعود أحمد	جامعة الشهيد حمه لخضر . الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

قوله تعالى: ﴿لَّيْسَ الْبِرَّ أَن تُوَلُّواْ وُجُوهَكُمْ قِبَلَ الْمَشْرِقِ وَالْمَغْرِبِ وَلَـكِنَّ الْـبِرَّ مَـنْ آمَـنَ بِاللـه وَالْيَـوْمِ الآخِـرِ وَالْمَلآئِكَةِ وَالْكِتَابِ وَالنَّبِيِّينَ وَآتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ ذَوِي الْقُـرْبَى وَالْيَتَـامَى وَالْمَسَـاكِينَ وَابْـنَ السَّـبِيلِ وَالسَّـائِلِينَ وَفِي الرِّقَـابِ وَأَقَامَ الصَّلاةَ وَآتَى الزَّكَاةَ﴾ {البقرة: 177}.

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين راجين من الله عزوجل أن يطيل في أعمرهم ويغفر لهم ويرحمهم ويرزقهم العافية

إلى أفراد عائلة وإلى كل الأهل والأحبة وجميع الأصدقاء، إلى الأستاذة الأكارم في كلية الحقوق والعلوم السياسية.

إلى كل الزملاء والزميلات، وإلى كل من علمنا حرفا في هذه الحياة

إلى كل من نعرفهم ويعرفوننا في هذه الحياة ولم تسع أقلامنا لذكرهم.

ونرجو من الله سبحانه وتعالى أن يتقبل منا ثمرة هذا الاجتهاد.

"اللهم انفعنا بما علمتنا وانفع غيرنا بعلمنا"

الطلبة

شكر وعرفان

نتقدم بالشكر لله أولا وأخيرا، ونحمد الله حمدا كثيرا وجليلا على توفيقه لإتمام هذا العمل وعلى كل النعم التي أنعم بها علينا، ونصلي ونسلم على الرسول الكريم عليه أفضل الصلاة وأزكى السلام.

يشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان والعرفان للأستاذ الفاضل: " محدة عبد الباسط" التي تكرم بقبول الإشراف على هذا العمل والتي ساعدنا بتوجيهاته ونصائحه، والتي نرى فيها صورة مجسمة للخير والفضل

كما لا يفوتني أن أتقدم بكل الشكر والتقدير لجميع الأساتذة بكلية الحقوق والعلوم السياسية بالجامعة والذين لم يبخلوا علينا بتوجيهاتهم ونصائحهم.

وفي الأخير نشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد.

ونرجو من الله عز وجل أن يكون هذا العمل خالصا لوجهه الكريم ولله الحمد والمنة، وصل اللهم وسلم

على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين..

الطلبة.

قائمة المختصرات

الرمز	الشرح
ق. ض. غ. م	قانون الضرائب غير المباشرة
ق. ض. م	قانون الضرائب المباشرة
ق. ر. ر. أ	قانون الرسم على رقم الأعمال
ق. ض. م. و. ر. م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ج ر ج ج	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
د س	دون سنة نشر
د ط	دون طبعة
ص	صفحة

المقدمة

من بين ما تعتمد عليه الدولة على الضريبة في تمويل نفقاتها وتعتبرها وسيلة فعالة تمكنها من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فان ديمومة اعتماد الدولة على الضريبة واستمرارها متوقف على مدى استجابة التزام المكلفين بالضريبة أو التهرب منها، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة حيث قام المشرع الجزائري بتعديلات واصلاحات جذرية للنظام الجبائي القديم وما كان يميزه من تعقيد وكثرة أنواع الضرائب ومتعدد الأوعية الضريبية الأمر الذي أدى إلى ظهور بوادر التهرب الضريبي بين أوساط المكلفين بها.

يعتمد المكلف الضريبي ملزم بدفع الضريبة كما نص الدستور الجزائري على غرار باقي دساتير الدول، والذي تثقل عاتقه بهذه الضرائب مختلف الوسائل والأساليب المتاحة، سواء كان ذلك بطريقة مشروعة أو غير المشروعة، وبالرغم من كون ظاهرة التهرب الضريبي قديمة إلا أنها قد تفشت وتعددت صورها عبر الزمن سواء من حيث الوسائل أو الأساليب المعتمدة لتشهد في الآونة الأخيرة أبعادا خطيرة، فهي لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولا على فترة زمنية معينة، بل أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب أينما وجدت هذه الأخيرة يوجد التهرب والجزائر كغيرها من البلدان شهدت فيها هذه الظاهرة انتشارا واسعا وكبيرا نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك.

وأصبح التهرب الضريبي أحد مظاهر انتشار الفساد المالي واستفحال الرشوة في المجتمع وبالتالي حرمان الفرد من الانتفاع بالمال العام، والعصف بكافة الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية وهو ما دفعنا إلى تناول هذا الموضوع حتى نبين أخطاره ونحد منها ومن ثم وجب التعريف بالضريبة والتهرب على حد سواء، ومنه فقد عرفت عدة تعاريف ومفاهيم لوحظ عليها أنها تنصب في معنى واحد وهو أن الضريبة اقتطاع نقدي تفرضه الدولة على المكلف بها بشكل نهائي والزامي وبدون مقابل، الهدف منها الحفاظ على المال العام وتحقيق الرفاهية للمجتمع .أما بخصوص التهرب فهو عموما استعمال المكلف طرق شرعية أو غير

شرعية من أجل التخلص من الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عباها لشخص أخر.

تسعى الإدارة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال البحث عن المادة الخاضعة للضريبة بهدف فرض الضريبة واخضاع جميع المكلفين بها، نطرح تساؤل الرئيسي للدراسة المتمثل في ماهي الآليات والإجراءات القانونية التي تتخذها الإدارة الجبائية للحد من جريمة التهرب الضريبي؟.

التساؤلات الفرعية

ولتبسيط الاجابة عن هذا التساؤل تم تقسيمه إلى أسئلة فرعية تمثلت في:

- ماهية جريمة التهرب الضريبي؟
- فيما تمثلت أبرز الأسباب التي أدت لانتشارها؟
- فيما تتمثل الأجهزة والآليات المستخدمة للحد من انتشار هذه الجريمة وردع ممارسيها؟.

أهمية الدراسة

تتجلى أهمية البحث في أنه رغم انتشار الظاهرة وتفرعها إلا أن هناك تقصير في تحديد أهم وانجع الآليات لمكافحتها لذلك جاءت الدراسة لدراسة الحالات التي لها صلة بهذه الظاهرة وتوضيح الأبعاد الحقيقية لهذه الظاهرة وتشخيص أسبابها، وطرح مختلف الآليات لمكافحتها والتصدي لها.

أهداف الدراسة

كما تتمثل أهداف الدراسة في التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي، والأسباب المؤدية لذلك، كما تهدف إلى التعرف على أنواع وأشكال هذه الجريمة لمعرفة التمييز بينها وبين مختلف الجرائم الأخرى التي تشترك معها في المجال، كما تهدف إلى معرفة الآليات والأجهزة ومختلف الأشخاص المسؤولين عن مكافحة هذه الجريمة.

منهج الدراسة

ونظرا لطبيعة الاشكال المطروح وتحقيقا للأهداف المسطرة فقد رأينا انه من الأنسب لهذه الدراسة هو الاعتماد على المنهج التحليلي بصفة أساسية، وهذا ما يتماشى مع اعطاء تحليل لكل من ظاهرة التهرب الضريبي، كذلك تحليل لمختلف القوانين والأوامر والتشريعات التي جاءت في هذا الصدد.

أسباب اختيار الموضوع

تنقسم أسباب اختيار الموضوع إلى:

أسباب موضوعية: وتمثلت في:

- تعلق الموضوع بالتخصص المدروس.
- الأهمية التي تكتسبها الضريبة في تحسين الاوضاع المختلفة، وبذلك وجب محاربة مختلف الجرائم التي تصيبها.
- الرغبة في إثراء المكتبة بدراسة جديدة في موضوع التهرب الضريبي وآليات مكافحته.

أسباب ذاتية: وتمثلت في:

- الرغبة في البحث في هذا الموضوع.
- الرغبة في التعرف على جريمة التهرب الضريبي.

الدراسات السابقة

- **الدراسة الاولى: دراسة** عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/ 2019.

حاولت الباحثة في هذه الرسالة معالجة الجريمة الضريبية بالتعرض إلى ماهية الضريبة بما أنها تشكل محل الاعتداء في الجريمة الضريبية وكذا ماهية الجريمة الضريبية والتعرف كذلك على أبرز الأسباب التي أدت إليها ومختلف الأساليب المستعملة من أجل التخلص من أداء الضريبة والآثار المترتبة عنها من جهة ومن جهة أخرى تناولت آليات مكافحة الجريمة

الضريبية من خلال معالجة أسبابها عن طريق وسائل وقائية ورقابية، كما تطرقت إلى الوسائل القمعية بالرجوع إلى السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري في كل من المواد الجزائية والجبائية من أجل إخضاع المكلفين بالضريبة التطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها. ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة أن المشرع الجزائري حرم كل الأصال التي يقوم بها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبي وذلك بتوافر أركان الجريمة (الشرعي المادي المعنوي)، ووضع عقوبات جزائية وأخرى جبائية تختلف باختلاف نوع الجريمة الضريبية، وكانت معظم الجرائم المرتكبة تكون لسبب عدم الالتزام بقواعد الضريبة، ومنها سنوية الضريبة وعدالتها.

– **الدراسة الثانية: دراسة** نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.

جاءت هذه الدراسة للبحث في جريمة التملص الضريبي، مثلها مثل باقي الجرائم ذات النوعية، نجد أنه ومتى اصطدم المشرع بعوائق تحول دون كفاية ونجاعة الآليات الوقائية، انتقل لزاما إلى الآليات القمعية من اجل المكافحة الفعالة للجريمة، وهو المسار الطبيعي الذي يجب انتهاجه، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال سن الآليات الموضوعية التي تتمحور حول سياسة التجريم وسياسة العقاب، إضافة إلى الآليات الإجرائية التي تتمحور حول محاور معاينة الجريمة واثباتها ثم آلية الشكوى التي تتميز بها هذه الجريمة، ثم ممارسة الدعوى العمومية والاختصاص القضائي وموقع إدارة الضرائب في الدعوى، وطبيعة الطلبات التي تقدمها هذه الأخيرة أمام المحاكم الجزائية، وتنفيذ الإحكام الصادرة وتقادم الدعوى العمومية، ذلك أن النص الموضوعي الذي يحدد أركان الجريمة وتعريفها وتفصيل عناصرها، لابد أن يرافقه نص إجرائي، يبين كيفية تحريك الدعوى العمومية وتفاصيل العمل القضائي الجزائي لمتابعة الجاني ومحاكمته ثم معاقبته وتحصيل حقوق الخزينة العمومية تبعا لذلك ، وبالتالي تتضح الصورة كاملة في آليات قمع الجريمة.وتوصلت الدراسة إلى أن الآليات المسخرة من قبل المشرع الجزائري، وان كانت تبدو

كافية على مستوى النصوص، فإنه إن لم يتم تفعيلها بجدارة ورشد ، سوف لن تؤتي أكلها، ولن تحقق الغاية المنشودة، ذلك أن عصر العولمة والتكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال يلزم جميع المتدخلين في العملية الضريبية بتحسين أداء الإدارة الضريبية والاستثمار الأمثل للمورد البشري على جميع المستويات الإدارية، للوقاية من هذه الجريمة النوعية، ذلك ما ينبغي ان ينعكس ويمتد إلى المتدخلين في الحقل القضائي من رجال الضبط القضائي وأسرة الدفاع ورجال القضاء الجزائي ورجال التنفيذ، أين تتجلى الحاجة الملحة إلى التخصص والتكوين المستمر، على أن يواكب كل ذلك سعي المشرع الدائم إلى تحيين وتحسين النصوص القانونية ذات الصلة، والتحكم في الزخم التشريعي.

– **الدراسة الثالثة: دراسة** جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/ 2019.

يعتبر التهرب الضريبي في الجزائر ظاهرة خطيرة تمس بالاقتصاد الوطني، مما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية والإنفاق العام، ويعود ذلك إلى عدة أسباب يمكن حصرها في ضعف النظام الجبائي الجزائري وعدم استقراره وكذا النقص في الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، ضف إلى ذلك نقص في الإمكانيات المادية والفنية للإدارة الجبائية. إن تهرب المكلفين من دفع الضريبة مرتبط باستخدامهم لطرق احتيالية وأساليب عديدة تساعدهم في التملص من دفعها ما يجعلها تتفاقم أكثر فأكثر وتؤثر مباشرة المساس في هذه على مختلف الجوانب التي تمس المشاريع العامة وأجهزة الدولة. وقد وضع المشرع الجزائري عدة آليات لمكافحة هذه الظاهرة من قوانين واجراءات جبائية تطبق على المكلفين المتملصين من دفع الضرائب والهدف من ذلك هو الحد من هذا النزيف المالي المعتبر.

تتشارك الدراسة الحالية والراسات السابقة في أنها تدرس الجوانب المختلفة لجريمة التهرب الضريبي وكذلك مختلف الأليات والطرق التي تسعى الدولة الجزائرية في تطبيقها وتحديثها ما يتماشى والتطورات الحاصلة للحد من هذه الظاهرة.

أما أوجه الاختلاف فهي تختلف من حيث الدرجة العلمية والحدود المكانية والحدود الزمانية وكذلك يكمن الاختلاف الجوهري في النتائج المتوصل لها حيث أن كل دراسة توصلت لنتائج تبعا للقوانين المطبقة في الفترة الزمنية المحددة في تلك الدراسة.

تقسيمات الدراسة

وعالجنا الاشكال المطروح في دراستنا هذه بالاعتماد على خطة متوازنة مقسمة إلى فصلين مسبوقين بمقدمة حول الموضوع المعالج والتي تعتبر كتمهيد له، حيث تضمن الفصل الأول مختلف المفاهيم والمعطيات والجوانب التي تتعلق بجريمة التهرب الضريبي، الطرق التي يعتمدها المكلف في ذلك كما تم التطرق إلى الآثار المختلفة التي تنتج عن هذه الظاهرة.

أما الفصل الثاني فقد تم التطرق فيه إلى الآليات المقررة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي من رقابة واثبات وغيرها كما تم التطرق إلى المسؤولية والجزاء الخاص بهذه الجريمة، لتختتم الدراسة بخاتمة عامة تضم مختلف النتائج التي تم التوصل لها من خلال هذه الدراسة كذلك حوصلة عامة للموضوع، تليها قائمة بأهم المراجع التي اعتمدنا عليها في اعداد هذه الدراسة.

الفصل الأول:

ماهية جريمة التهرب الضريبي

تمهيد

تعاني معظم الدول في العالم من العديد من الظواهر التي تسبب في أزمات وعراقيل لنظامها الاقتصادي ومن هذه الظواهر نجد ظاهرة التهرب الضريبي التي تتسبب في تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة، إضافة إلى العديد من الآثار السلبية الأخرى التي تلحق بها.

لذا سنحاول في هذا المجال الإحاطة بمختلف الجوانب الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي بدءا من تعريفها وأنواعها، وكغيرها من الجرائم وجب تحديد الأركان التي تقوم عليها الجريمة مختلف الطرق التي يلجأ إليها المتهربون لارتكابها (المبحث الأول)، ونختم بتبيان مختلف طرق التهرب الضريبي والآثار التي تترتب عن التهرب الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي

إن دراسة الجانب الموضوعي لجريمة التهرب الضريبي، تستلزم التوقف عند تعريف التهرب الضريبي من خلال المطلب الأول، ومن ثم التطرق إلى أنواع التهرب الضريبي في المطلب الثاني.

المطلب الاول: تعريف جريمة التهرب الضريبي

نتطرق إلى تعريف جريمة التهرب الضريبي من خلال الالمام بالجوانب المهمة والمتمثلة في تعريف التهرب (الفرع الأول)، تعريف الضريبة (الفرع الثاني)، أركان التهرب الضريبي (الفرع الثالث).

الفرع الاول: تعريف التهرب

يعرف التهرب الضريبي على أن يسعى الملزم بالضريبة للتخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيعمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها[1].

هو وسيلة التخلص من دفع الضريبة وهو لا ينطوي حتما على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه، ذلك لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى التحصيل الضريبي، كما يعتبر وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء ضريبي يفترض الوقوع على عاتقه.[2]

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن التهرب هو سلوك احتيالي يعتمد الأفراد للتخلص من الأعباء المختلفة التي على عاتقه مستخدما في ذلك شتى الطرق المساعدة على ذلك.

[1] علي زغذود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص 209.

[2] جرتلي نجيبة، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي دراسة حالة في مركز الضرائب– أم البواقي–، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017– 2018، ص 54.

الفرع الثاني: تعريف الضريبة

لا يمكننا تعريف الضريبة بدون الرجوع إلى النظريات القديمة التي اعتبرتها "ثمن خدمة مقدمة من طرف الدولة أو علاوة التأمين المقدمة من طرف الأشخاص من أجل ممارسة حقوقهم".

ونظرا للصعوبات الكثيرة التي واجهها الفقهاء وقصد تحديد مفهوم الضريبة، ظهرت تعاريف مختلفة حسب مذهب أصحابها والأسس المعتمدة عليها في التعريف gastanjerz عرفها بأنها "اقتطاع نقدي يلزم الأفراد بشكل إجباري ونهائي وبدون مقابل وذلك من أجل تغطية الأعباء العامة"[1].

أما الضريبة Impot فهي اقتطاع مالي يتحمله أشخاص طبيعيون ومعنويون حسب قدراتهم التساهمية، وبدون مقابل، بغية تغطية النفقات العمومية، وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، والضريبة هي أداة من أدوات الجباية وصورة من صورها، فهي تضع السياسة الجبائية موضع تطبيق وفقا لنظام ضريبي قائم يجسد حقيقة الوضع الاقتصادي والاجتماعي للدولة، والذي يصمم وفقا لمتطلبات هذا الواقع.[2]

الفرع الثالث: أركان التهرب الضريبي

لتتم عملية التهرب وتعد جريمة يعاقب عليها القانون يجب توفر أركانها والتي نتطرق لها من خلال هذا الفرع.

أولا: الركن الشرعي:

لقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 وجناية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا.

[1] خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، دامعة الاغواط، العدد 02، جوان 2015، ص 31.

[2] ذبيح ميلود، دروس في مقياس القانون الضريبي والمنازعات الضريبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019- 2020، ص 4.

لذلك يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توافر أحد أركان الجريمة وهو العنصر الشرعي أي عدم وجود النص القانوني فإن الجريمة تقوم بناءا على المادة الأولى (01) من ق. ع:" الجريمة والعقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"[1].

يتمثل الركن الشرعي في مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة، وأن هاته الجريمة معاقب عليها، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني، والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات.[2]

ثانيا: الركن المعنوي:

يعد الركن المعنوي روح الجريمة والوسيلة التي تحدد المسؤول عنها، فلا يسأل الشخص عن جريمة ارتكبها ما لم تقم علاقة بين مادياتها ونفسيته، والركن المعنوي ضمان للعدالة وشرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الإجتماعية[3].

"وتعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي، بشقيه العام والخاص، فقد استعمل المشرع الجبائي في جل النصوص الضريبية عبارة عن" قصد" أو "عمدا" فلا جريمة ما لم يثبت توافر القصد الجنائي"[4].

ثالثا: الركن المادي

إن تحليل النصوص التشريعية الجبائية المختلفة والتي تهدف إلى تجريم التهرب الضريبي، تفضي إلى استخلاص ثلاثة عناصر تشكل الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، العنصر الأول منها هو استعمال طرق احتيالية أو تدليسية، أما الثاني فهو التملص من الضريبة أو

---

[1] المادة 1 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08/ 07/ 1966 المتضمن ق. ع المعدل والمتمم للأمر رقم 97- 10 المؤرخ في 06/ 03/ 1997.

[2] الامر رقم 66- 156 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ الموافق لـ 8 يونيو 1966م، والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 49، سنة 1966م.

[3] علي حسين الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة، مطابع الرسالة، الكويت، 1982، ص 148.

[4] أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزئي الخاص (الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة)، ط17، ج 1، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 474.

الرسوم، وأخيرا العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من أداء الضريبة[1].

ويتكون الركن المادي من ثلاث عناصر تمثلت في:

1.استعمال طرق احتيالية أو تدليسية:

أورد المشرع ستة (06) أعمال اعتبرها طرق احتيالية، وذلك في نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، الأمر نفسه في المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي أوردت كذلك ستة (06) أعمال، فيما أوردت المادة 407 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عملين اعتبرتهما من هذا القبيل، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 34 في فقرتها الثالثة من قانون الطابع، وكذا المادة 119 في فقرتها الأولى من قانون التسجيل[2].

2.التملص من الضريبة أو الرسوم

إن الهدف أو الغاية المرجوة من استعمال مختلف المناورات الاحتيالية من طرف المكلف بالضريبة يرمي إلى تحقيق إحدى النتائج التالية[3]:

– إما التملص من كل أو بعض وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة، وذلك حينما يقوم المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها، أو حينما يقدم تصريحات ووثائق غير صحيحة، كأن يقوم المكلف بتخفيض سعر العقار المشترى، وذلك في التصريحات الضريبية، وذلك للتقليل من وعاء الضريبة.

[1] السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 73.

[2] عشي نور الدين، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015– 2016، ص 24.

[3] الفار محمد، طوبال وهيبة، جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم القانونية، تخصص قانون معمق، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2018/ 2019، ص 30.

– التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة، ويقصد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها والتخفيف من عبء الالتزام، كأن يقوم المكلف بتنظيم إعساره أو العمل باسم مستعار.

– التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويقصد به إعداد الجداول والإنذارات، وارسالها للجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

3.العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من الضريبة:

لقيام جريمة التهرب الضريبي، يتوجب وجود علاقة سببية بين التملص من كل أو بعض الالتزام الضريبي من حيث الأداء أو التصفية أو تحديد أساس الضريبة، وبين اللجوء واستعمال الطرق الاحتيالية والتدليسية، ومنه تنعدم علاقة السببية وتنعدم الجريمة كذلك إذا تملص المكلف من الضريبة أو الرسم نتيجة لخطأ من طرف إدارة الضرائب في ربط الضريبة، أو في تقرير الإعفاء، وبالمقابل تنشأ العلاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون إطلاع على الوثائق المزورة، التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تكون محلا للضريبة والاقتطاع[1].

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي

نقوم من خلال هذا المطلب بعرض أنواع التهرب الضريبي من خلال التطرق للتهرب المشروع والمتمثل في التجنب الضريبي في (الفرع الأول)، التهرب غير المشروع والمتمثل في الغش الضريبي في (الفرع الثاني).

الفرع الاول: التجنب الضريبي (التهرب المشروع)

أولا: تعريف التجنب الضريبي

ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي بالاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، وذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على

[1] أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 437.

إيرادات القيم المنقولة، وكذلك كإنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عليها في القانون، تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج، أو قد يحدث التهرب المشروع عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي[1].

وهو أيضا النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي والتي تهيء للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب كما بالنسبة للضريبة على أرباح شركات الأموال والتي تكون أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والأجور[2].

ثانيا: وسائل التجنب الضريبي

ومن خلال هذا يتضح أن المكلف بالضريبة باستطاعته تجنب قيام وأداء الضريبة من الأساس بوسيلتين[3]:

الأولى: التهرب الناشئ عن الثغرات القانونية، والتي يستغلها المكلف بغية عدم تحقق الضريبة في حقه.

الثانية: الامتناع عن قيام بأعمال ونشاطات سواء في مجال التجارة أو الصناعة لكي لا يحقق إنتاج يخضع للضريبة، فيمارس نشاطات أخرى لا تدخل في إعداد الأوعية الضريبة الخاضعة للتكليف الضريبي.

الفرع الثاني: الغش الضريبي (التهرب غير المشروع)

أولا: تعريف الغش الضريبي

وهو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة مرتكبا بذلك جريمة مالية يعاقب عليها القانون، وفي أغلب الاحيان تكون هذه المخالفة صريحة وموصوفة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة.[4]

---

[1] إسمة نصيرة وآخرون، كفاية آلية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017/2016، ص 4.

[2] فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، ط01، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 274.

[3] فوزي عطوي، المرجع السابق، ص 223، 224.

[4] فليح العلي عادل، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، 2007، ص 123.

يقصد بالغش الضريبي عدم احترام وانتهاك لروح القانون واردة المشرع، باستخدام طرق احتيالية من جانب المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة[1].

ويشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صورة التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة وتتجلى هذه الصورة في تزوير المستندات، وفي عدم دقة التصريحات، وفي المخالفات التي يرتكبها المكلف إزاء القوانين والأنظمة، التي تحكم شؤون الضرائب والرسوم في الدولة[2].

وخلال تتبع المشرع الجزائري من خلال القوانين والاوامر التي تنضم وتحكم الضرائب أنه لم يعرف الغش الضريبي بل اكتفى بذكر الأعمال المادية المكونة له، وذلك في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث عدد فيه الأفعال التي تدخل ضمن الغش الضريبي، وذلك من خلال نص المادة 193 وقد أوردها على سبيل الخصوص، وترك لأعوان الإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها[3].

ثانيا: أنواع الغش الضريبي

ويمكن تصنيف الغش الضريبي حسب معيار درجة التعقيد إلى نوعين[4]:

– **الغش البسيط:** هو الذي يتعلق بعدم انتظام، أو نسيان أو عدم دقة بحسن نية، أو من دون إرادة صريحة لمخالفة القانون، وهو شائع كنسيان بعض عناصر الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة.

– **الغش المصنف:** وهو السعي صراحة إلى تضليل الإدارة الضريبية، سواء بتقديم تصريح خادع ومغلوط أو الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي من الأساس.

---

[1] فوزي عطوي، المرجع السابق، ص 274.

[2] سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 216.

[3] الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 17 دي الحجة 1396هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976م، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 201، سنة 1976.

[4] عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط2، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 218.

ومن خلال ما سبق يتضح أن التهرب الضريبي يكون إما بطرق مشروعة أو طرق غير مشروعة فأما الحالة الأولى فهي التجنب الضريبي إذ تتوافر النية الإجرامية لدى المكلف، إلا أن السلوك المادي المنتهك للقانون منعدم، على عكس الحالة الثانية وهي التهرب بطرق غير مشروعة، والتي تعرف بالغش الضريبي فيعاقب عليه قانونا.

ثالثا: أركان جريمة الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة خطيرة اثرت سلبا على مالية الدولة واقتصادها، لذلك سعت الدول جاهدة لمحاربتها بمختلف الوسائل والطرق، وتعتبر آلية التشريع أهم وسيلة للردع هذه الظاهرة. وتمثلت في[1]:

– **الركن المادي في جريمة الغش الضريبي:** لقيام جريمة الغش الضريبي يجب توفر الركن المادي المتمثل في مخالفة الالتزام الضريبي الذي يفرضه القانون على المكلف بالضريبة بمقتضى علاقة تقوم بينه وبين الدولة ويعتبر الركن المادي عنصر أساسي في جريمة الغش الضريبي. وقد تمثلت عناصره في اساليب الاحتيال التي يقوم بها الجاني، التخلص من الضريبة المفروضة عليه، العلاقة السببية بين الاحتيال القائم به المكلف بالضريبة وأداء الضريبة.

– **الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي:** لا يكفي لقيام جريمة الغش الضريبي توافر الركن المادي وحده و انما يقتضي توافر الركن المعنوي الذي يتضمن بدوره عنصرين القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص. حيث يقصد بهما[2]:

●**القصد الجنائي العام في جريمة الغش الضريبي:** يتطلب لقيام القصد الجنائي العام في الجريمة الضريبية ان يكون المكلف بالضريبة عالما بالأعمال التدليسية التي يقوم بها من حيث عدم مشروعيتها ولا يعتد بتحججه عدم علمه بذلك طالما ان المنطلق في هذه الجرائم

[1] سليمة عزوز، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/ 2019، ص 120.

[2] سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 121.

الاقتصادية المالية افتراض علمه بعدم المشروعية فلا يعتد بمبرراته بعدم العلم طبقا لقاعدة " لا عذر بجهل القانون."

●**القصد الجنائي الخاص في جريمة الغش الضريبي:** يتمثل القصد الجنائي الخاص في جريمة الغش الجبائي تحقق الغاية التي يقصدها المكلف بالضريبة من ارتكابه لجريمة الغش وهي الإثراء، من خلال اتجاه إرادته الى التخلص من الضريبة ولو بحرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقوقها المالية. ويستخلص الركن المعنوي في هذه الجريمة أساسا من الركن المادي كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب، فهذا السلوك يشكل عنصر سوء النية من طرف المكلف بالضريبة عند رفضه الإدلاء بالتصريح الجبائي.

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وآثارها

نعرض من خلال هذا المبحث طرق التهرب الضريبي وآثاره من خلال التطرق إلى طرق التهرب الضريبي في (المطلب الأول)، وآثار التهرب الضريبي في (المطلب الثاني).

المطلب الاول: طرق التهرب الضريبي

تعددت الطرق التي يستخدمها المكلف بالضريبية لتجنب أو امتناعه عن دفع الضريبة نتعرف عليها من خلال هذا المطلب من خلال ذكر التلاعب المادي في (الفرع الأول)، التلاعب المحاسبي في (الفرع الثاني)، التلاعب القانوني في (الفرع الثالث).

الفرع الأول: التلاعب المادي

يكون الإخفاء ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، ويقوم أساسا على إخفاء المكلف أمواله التي تخضع للضريبة إخفاء كليا أو جزئيا، فتنشأ بذلك وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية[1].

1- الإخفاء الكلي: يكون الإخفاء كليا عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائيا، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء[2].

2- الإخفاء الجزئي: إن الإخفاء الجزئي هو اتجاه نية المكلف بالضريبة نحو التخفيض من عبئ الضريبة دون التخلص منها كليا، ويتم بتصريحه بقيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة تهربا من دفعها جزئيا كما يمارس نشاطات ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلا إلى جانب

[1] خيدال أحمد، كيسي زهرة، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، مجلد 14، العدد 1، جامعة غرداية، 2021، ص 1056.

[2] بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالي، جامعة لونيسي علي، البليدة، 2007، ص 30.

النشاط الرئيسي للمؤسسة بالإضافة إلى قيامه بإخفاء جزء من مخزوناته من سلع وبضائع التي تكون خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في الاسواق الموازية والسوداء[1].

الفرع الثاني: التلاعب المحاسبي

يلزم القانون المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات واقرارات عن أعماله ومداخيله في كل سنة مالية مع تقديمه لمختلف الوثائق كالفواتير، والسجلات المحاسبية، والإدارة الضريبية من خلال هذه السندات المقدمة تحدد المستحقات الضريبية للمكلف، في حين أن المكلف يعمل على تشكيل الحسابات على الصورة التي تخلصه من الجزء الأكبر من الضريبة[2].

حيث يتم التلاعب المحاسبي أو ما يسمى بالتحايل في ضبط الحسابات بطريقتين، إما بتضخيم التكاليف والنفقات أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا.

أولا: تضخيم الأعباء والنفقات

يعطي المشرع الجبائي عادة للمكلف بالضريبة الحق في خصم الأعباء التي يتحملها حقيقة وذلك ضمن شروط محددة، إلا أن بعض المكلفين قد يستغلون هذا الحق من أجل التخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة، وذلك بالمبالغة في تقدير التكاليف باستعمال عدة طرق منها خلق مناصب شغل وهمية وبمبالغ مبالغ فيها، وكذا التسجيل الخاطئ لحساب الإهتلاكات، ومصاريف اخرى غري مبررة أي ليس لها علاقة بالنشاط الممارس من قبل المكلف[3].

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة، من اجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية، وأن تكون في السقف المحدد جبائيا لبعض

[1] مقراني إيمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015- 2016، ص 16.

[2] منصور رحماني، القانون الجنائي للمال والأعمال، د ط، ج 1، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2012، ص 148-149.

[3] خيدال أحمد، كيسي زهرة، المرجع السابق، ص 1055.

التكاليف حتى لا يبالغ فيها، وقد حدد القانون الجبائي شروط معينة للتكاليف القابلة للخصم وهي[1]:

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة وبسيرها العادي.
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

ويتم تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية بإحدى الطرق التالية:

أ. إضافة مستخدمين وهميين ووظائف وهمية: يقوم المكلف من خلالها بتسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الواقع، كذلك قيام المؤسسة بتسجيل رواتب لصالح أشخاص حقيقيين لكنهم لا يقومون بأية أعمال، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتبات لأشخاص فعليين داخل المؤسسة، لكنهم يقومون بأعمال ثانوية فقط[2].

ب. التكاليف العامة غير المبررة: بحث يقوم المكلف باستغلال سماحة المشرع بخصمه لبعض الأعباء المرتبطة بالمؤسسة، وتسجيل نفقاته الخاصة على حساب أعباء المؤسسة، كصيانة سيارة خاصة به والمصاريف تكون باسم المؤسسة[3].

وقد نصت المادة 169 من ق.ض.م.ر.ج في فقرتها الثانية على بعض التكاليف القابلة للخصم جبائيا وهي[4]:

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضة وترقية مبادرات الشباب.

---

[1] مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر (دراسة ميدانية مع اقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجبائية)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية.تخصص مناجمنت المؤسسة، المركز الجامعي العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2007/2006، ص 22.

[2] حميد بوزيدة، جبائية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم والقيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 46.

[3] حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 46.

[4] أنظر المادة 169 فقرة 2 قانون ض. م. ر .م المعدل والمتمم.

- النشاطات الثقافية والتي تهدف إلى: ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات التقليدية والمحلية.
- المهرجانات الثقافية للمؤسسة، أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي.

ت. تقنية الاهتلاك: الاهتلاك هو عبارة عن التدني التدريجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة العينية بفعل الزمن، ونتيجة لاستخدامها في العمل والإنتاج وتعتبر أعباء قابلة للخصم، والإهتلاك ثلاثة أنواع :خطي، تنازلي وتصاعدي[1].

تحسب الإهتلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات من مباني وآلات ومعدات وتجهيزات، ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبطة بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع، ويحسب على أساس المبلغ لكل الرسوم إذا كان الرسم على القيمة المضافة غير قابل للاسترجاع[2].

وقد بينت المادة 174 من قانون ض. م. ر. م في فقرتيها الثانية والثالثة الشروط الواجب توافرها لتكون هذه الاهتلاكات قابلة للخصم، وهي كما يلي[3]:

- أن يصنف الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة، والتي تتقادم مع مرور الزمن.
- ألا تتعدى الإهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتلك.
- أن تكون هذه الأصول محل استغلال مسجلة في سجلات المحاسبة.

[1] عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص220 .

[2] المادة 141- 03، والمادة 174 من قانون ض. م. ر. م. المعدل والمتمم.

[3] المادة 174 من قانون ض.م.ر.م المعدل والمتمم.

ثانيا: تخفيض الإيرادات

وتعتبر الصورة الأكثر شيوعا، إذ يلجأ المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، وهي طريقة تقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء أكان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو اختياري بمحض إرادتهم، فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون[1]:

– ثمن صفقات بيع سلع أو مبلغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين المورد والزبون مما لا يترك أي أثر لوجودها في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات ويسجلها الزبون على أنها نفقات.

– تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات (رقم الأعمال) وذلك لعدم تقييدها حسابيا (البيع دون فاتورة) لمسح آثار العمليات المحققة.

والجدير بالذكر هنا أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كعتبة، تلزم من تجاوزها بمسك جل الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة التي تعتبر الوسيلة الوحيدة لرصد مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف ومن هنا تبرز قدرات المكلف انطلاقا من الإقرارات الضريبية، والتي يسعى جاهدا أن تكون مطابقة لسجلاته المحاسبية، مستعملا كل الطرق والأساليب للتصريح بمبالغ بسيطة بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقية للربح[2].

الفرع الثالث: التلاعب القانوني

وتتمثل هذه الطريقة في استغلال القانون أو الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة، وهذا ما ينتج وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويأخذ التحايل القانوني مظهر

[1] واعيل عبد القادر، عشيط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2007/2008، ص 40.

[2] رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة) حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2007/2006، ص 64.

التلاعب في تكييف الحالات القانونية أي تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، ومثال ذلك أن يصرح المكلف بأن المال انتقل إلى شخص آخر (عادة من أهله) بموجب عقد بيع، غير أنه في حقيقة الأمر انتقل اليه بموجب عقد هبة، وذلك من اجل تجنب دفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات[1].

وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على إثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة. فيكون الممول قد تهرب بناءا على تقديم محاسبة بفواتير وهمية وبوثائق شرعية قانونية بعيدا عن أي رقابة محتملة. أو كأن يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا كأن يقوم بتكييف البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل[2].

هذا وقد يأخذ التحايل القانوني مظهر انشاء عمليات وهمية تهدف إلى التملص من الضريبة، ومثال ذلك أن يحصل المكلف على فواتري مزيفة لعمليات شراء وهمية يتحصل من خلالها على خصم الرسم الذي ميس مشترياته من الرسم على رقم الأعمال، كما يدخل ضمن هذه الصورة استغلال الخصومات والتخفيضات التي تؤثر على الوعاء الضريبي وتجعل دين الضريبة على المكلف أقل، كمبالغ التبرعات والهبات التي تقرر بعض التشريعات خصمها من الوعاء أو اعفاءها من الضريبة[3].

أخيرا تجدر الإشارة أن المشرع دائما ما يحاول سد هذه الثغرات أمام المكلفين بأداء الضريبة عن طريق ضبط نصوص القوانين الجبائية بما يحقق مجابهة الأساليب المستحدثة من قبلهم للتملص من أداء الضريبة، ولعل هذا أحد الأسباب المفسرة لكثرة التعديلات التي تمس هذه القوانين.

---

[1] أحمد خيدل، زهيرة كيسي، المرجع السابق، ص 1057.

[2] طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/ 2015، ص 12.

[3] أحمد خيدل، زهيرة كيسي، المرجع السابق، ص 1057.

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي

نقوم من خلال هذا المطلب بالتعرف على الآثار المختلفة التي تنتج عن التهرب الضريبي بأساليبه المختلفة فنتطرق للآثار المالية في (الفرع الاول)، الآثار الاقتصادية في (الفرع الثاني)، الآثار الاجتماعية في (الفرع الثالث).

الفرع الاول: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي[1].

وتتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية. وتؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنويا وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية إضافة إلى عدم التزام الأعوان الاقتصاديين من إجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر.[2]

[1] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط 4، الجزائر، سنة 2007، ص319.

[2] قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، ص 46.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

تتمثل آثار التهرب الاقتصادية بما ينطوي عليه التهرب من انتهاك وخرق للأسس الاقتصادية التي تقوم عليها نظرية الضريبة، حيث نجد أن التهرب الضريبي يخل بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة للمجتمع أو الأفضل تجهيزا أو الأحسن تنظيما على ما يقضي به منطق الإنتاجية بل العكس فإنه يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب[1].

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الإجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقية بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدي المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.[2]

[1] خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، ط 1، دار إثراء، عمان، 2010، ص 453، 454.

[2] حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، د ط، الجزائر، سنة،2007، ص 54.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم التوصل إلى أن التهرب الضريبي ظاهرة يقوم بها المكلف بالضريبية وهي تعني الامتناع عن دفع الضرائب التي على عاتقه، وتم التعرف على أنواعه وأسبابه وأن المشرع أولى عناية خاصة بالضريبة باعتبارها من أهم موارد الخزينة العامة، والتي يحاول بعض المكلفين بها التهرب من تحديدها أو أدائها بمختلف الطرق المشروعة وغير المشروعة (التجنب والغش الضريبي).

وتقوم جريمة التهرب الضريبي على الأركان الثلاثة الكلاسيكية للجريمة وهي الركن الشرعي والذي يجد سنده في مواد التشريعات الجبائية، الركن المادي والمتكون من ثلاثة عناصر وهي استعمال طرق ووسائل احتيالية باعتبار أن الوسائل المشروعة للتهرب غير معاقب عليها، إضافة إلى فعل التملص من الضريبة أو الرسم والعلاقة السببية بينهما، الركن المعنوي والذي يتطلب توافر القصد الجنائي بشقيه العام و الخاص، باعتبار التهرب الضريبي من الجرائم العمدية.

كما تم حصر الأساليب المعتمدة في التهرب من الضريبة من خلال أربعة تصنيفات حسب طبيعة كل أسلوب، كما حاولنا أيضا تبيان مختلف الآثار السلبية الناتجة عن هذه الظاهرة والتي تمس الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للدولة إضافة إلى تأثيرها على فعالية النظام الجبائي.

الفصل الثاني:

الآليات المقررة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

تمهيد

يهدد التهرب الضريبي اقتصاديات الدول، لذلك تسعى كل واحدة منها بما فيها الجزائر إلى البحث عن إجراءات وقائية للحد أو التقليل منها قبل مكافحتها باعتبار هذه الأخيرة مكلفة، كما أن سد الطريق أمامها هو إجراء وقائي بالدرجة الأولى لابد منه قبل تطبيق العقوبات واللجوء إلى عملية المتابعة القضائية.

وتبدوا الآليات المقدرة قانونا كافية بيد أن التطبيق العملي يثبت خلاف ذلك، بدليل وجود مواد مالية تتعرض للنهب بسبب التهرب الضريبي، ولسد هذه النقائص يجب ضمان كفاءة وتطور الإدارة الضريبية حتى تتلاءم مع التطور التكنولوجي، وتحلي موظفيها بروح المسؤولية وهو ما يجب أن تمتد إلى الجانب القضائي من أجل ضمان تفعيل النصوص الجبائية و حماية مصالح الخزينة العمومية .

نقوم من خلال هذا الفصل بالتعرف على آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي من خلال الرقابة والإثبات والمعاينة في جريمة التهرب الضريبي (المبحث الاول)، المسؤولية الجزائية لجريمة التهرب الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول: اجراءات تحديد جريمة التهرب الضريبي

تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل الوقائية من خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة التي من خلالها الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي التي تزداد من يوم لآخر لاسيما في ظل تطور الوسائل والطرق المستعملة في عملية ارتكابها. نقوم من خلال هذا البحث بالتطرق إلى الرقابة والاثبات في جريمة التهرب الضريبي من خلال المطلب الأول (الرقابة الجبائية في جريمة التهرب الضريبي)، المطلب الثاني (الإثبات والمعاينة في جريمة التهرب الضريبي).

المطلب الأول: الرقابة الجبائية في جريمة التهرب الضريبي

تعتبر الآليات الرقابية التي وضعتها الإدارة الجبائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي من أهم الآليات الوقائية لأنها تراقب مدى صحة المعلومات والأرقام المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبعيين أو معنويين، قصد مقارنتها مع ما هو مصرح به وبالمعلومات المتحصل عليها، وفق برنامج مسطر من طرف مصلحة الرقابة الجبائية وعلى المحققين اتباعه، نقوم بالتعرف على هذه الألية من خلال التطرق إلى تعريف الرقابة الجبائية وأشكالها (الفرع الاول)، أهداف الرقابة الجبائية (الفرع الثاني)، أجهزة الرقابة الجبائية والأعوان المكلفون بها (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأشكالها

تعددت تعاريف الرقابة الجبائية حسب الآراء التي بحثت فيها، كما ظهرت لها أشكال عدة نتعرف عليها من خلال هذا الفرع، من خلال التطرق للتعرف (أولا)، وأشكالها (ثانيا).

أولا: تعريف الرقابة الجبائية

تعددت تعاريف الرقابة الجبائية بتعدد أراء الباحثين في هذا المجال نذكر من هذه التعريفات ما يلي:

حسب رأي CLAUDE LAURENT، هي الوسيلة التي يتم من خلالها تصحيح الأخطاء والتأكد من أداء المكلف لواجباته الضريبية[1].

وقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها سلطة مخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة من اجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة.

وفي نظر الدكتور كوسة فضيل الرقابة هي " جميع العمليات التي من شأنها التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية[2].

الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة من العمليات الشكلية والمادية، المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات، والتصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة طبيعيين كانوا أو معنويين[3].

يستنتج من خلال هذه التعاريف أن الرقابة الجبائية ما هي إلا مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية لتتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة انطلاقا من افتراض التهرب الضريبي الوارد من المكلف.

ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية

تأخذ الرقابة الجبائية أشكالا مختلفة بحسب التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة إذ تلجأ إليها الإدارة لتباشر مراقبتها وتتأكد من صحة التصريحات وتتمثل هذه الأشكال فيما يلي[4]:

---

[1] عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الوادي، 2010 ، ص1

[2] فوضيل كوسة، الدعوة الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص156.

[3] حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، ط01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010 ، ص 12.

[4] صلاح الدين بوساحة، علي بومرداس، آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، في الحقوق قانون جنائي وعلوم جنائية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2022/2021، ص 30.

1. الرقابة الشكلية: من خلال هذا النوع من الرقابة يتم الفحص الشكلي لكافة التصريحات التي تقدم من طرف المكلف بالضريبة والتصحيح للأخطاء المادية المرتكبة دون إجراء أي تقرير أو مقارنة بين التصريحات التي أدلى بها أمامها والمعلومات التي تملكها إدارة الضرائب . مما يلاحظ أن الرقابة الشكلية لا تهدف إلى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة بقدر ما تنظر إلى الشكل الذي جاءت به هذه التصريحات، ولقد نصت المادة 18 في الفقرة 01 على هذا النوع من الرقابة.

2. الرقابة بعين المكان :تقوم بهذا النوع من الرقابة الإدارة الجبائية نفسها بحيث تخرج إلى الميدان وتقارن ما هو مصرح به بما يملكه المكلف من ثروات، كما تشمل هذه الرقابة جميع الضرائب والرسوم فهذه العملية أكثر دقة وفعالية لأنها تحدد جميع العمليات المسجلة في المحاسبة وبدون أخطاء .تتضمن هذه الرقابة التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية 3 ضمن المادتين 20 فقرة1 ، والمادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

3.الرقابة على الوثائق :هي عملية فحص كافة الأعمال التي تتم على مستوى المكتب وهذه العملية مخولة لمصلحة التحقيق حيث تقوم هذه الأخيرة بفحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك بإجراء مقارنة بين ما صرح به المكلف وبين الوثائق التي تحوزها إدارة الضرائب والتي تثبت الوضعية الحقيقية لكل مكلف، إذن فدور الإدارة الجبائية هنا يتمثل في دراسة ترابط المعلومات المقدمة ومدى تطور الذمة المالية لكل مكلف، ولتحقيق ذلك تطلب الإدارة الضريبية معلومات أو تبريرات وتوضيحات تتعلق بمبالغ الرسوم المخصومة أي الرسم على القيمة المضافة وكذا التأكد من المعدلات المطبقة على كل عملية.

وفيما يلي سوف يتم التطرق إلى تلك المعلومات والتوضيحات والتبريرات التي تطلبها الإدارة الضريبية[1]:

[1] فوضيل كوسة، مرجع سابق، ص 168.

– **طلب المعلومات:** الغرض من ذلك هو إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك بطلب تقديم معلومات إضافية سواء كان هذا الطلب كتابي أو شفهي بخصوص النقاط أو المسائل التي تحددها مصلحة الضرائب عن طريق مراسلة تجريها هذه الأخيرة بهدف تقديم تبريرات.

– **طلب توضيحات وتبريرات:** أعطى المشرع للمكلف مهلة ثلاثين يوما لتقديم توضيحات بخصوص تصريحاته واذا انقضت المدة تفوض الإدارة الجبائية ضريبة تلقائية على المكلف مع فرض عقوبة الوعاء. ولقد نصت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية على الرقابة على هذه الوثائق.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية عنصرا مهما في نظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، فهي تسعى إلى تحقيق أهداف متعددة تتمثل في كل من الهدف القانوني (اولا) والإداري (ثانيا) والاقتصادي والمالي (ثالثا) والاجتماعي (رابعا).

أولا: الهدف القانوني: تعتبر الرقابة الجبائية أنجع وسيلة تملكها الإدارة للتحقق من مدى احترام ومطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للتشريع الضريبي، بهدف دفعهم إلى التصريح الصحيح وتجنب طرق التدليس لارتكاب المخالفات، كما تهدف إلى اكتشاف المتهربين واحالتهم أمام الجهات القضائية لمعاقبتهم[1].

ثانيا: الهدف الإداري: تساهم الرقابة الجبائية بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء في الجهاز الإداري ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية[2]:

[1] المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة 02 من قانون المالية لسنة 2013، جريدة رسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2012.

[2] كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ضل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية لفترة (2000–2010)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2012، ص85.

– تساعد الرقابة الجبائية على كشف الثغرات والنقائص القانونية مما يمكن الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات لتفادي ذلك النقص وايجاد الحلول له.

– تحديد أوجه الانحراف وكشف الأخطاء بما يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها مرة أخرى.

– تسمح الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير الغش والتهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.

ثالثا: الهدف الاقتصادي والمالي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب ،والسرقة، ومن كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للاتفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ذلك أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية[1].

رابعا: الهدف الاجتماعي: تسعى الرقابة الجبائية إلى التخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية من خلال تطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقا عادلا بين الأفراد وتوزيع العبء الضريبي، وتجنب تحويله إلى بعض المكلفين الذين يحترمون التزاماتهم الضريبية[2].

الفرع الثالث: أجهزة الرقابة الجبائية والأعوان المكلفون بها

تقوم الإدارة الجبائية بمهمة الرقابة التي تعتبر ضرورة ملحة أقرها الواقع المعاش لمكافحة كل أشكال التهرب التي يلجأ إليها المكلف من أجل التخلص من المستحقات الضريبية، ولتحقيق هذا الهدف كان لزاما على الإدارة الجبائية إعداد هياكل وأجهزة محكمة تعتمد عليها أثناء تأدية مهامها. نقوم بالتعرف بها في أولا، إضافة للتعرف على الأعوان المكلفون بها في ثانيا.

[1] كحلة عبد الغني، المرجع السابق، ص 85.

[2] كحلة عبد الغني، المرجع السابق، ص 86.

أولا: أجهزة الرقابة الجبائية

وتمثلت أجهزة الرقابة الجبائية في مختلف المديريات والادارات ومراكز الضرائب التي تسعى لحماية اقتصاد الوطن وتمثلت في:

1- **مديرية الأبحاث والمراجعات**[1]: تعتبر مديرية البحث والمراجعات أعلى هيئات الرقابة الجبائية على المستوى الوطني حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد وتنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني . أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98/ 228 الصادر في 13/7/1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها، كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق الانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله، كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات DRV مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال الأربع السنوات الأخيرة محل التدقيق، على أن يتجاوز 4. 000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال 10.000.000 دج سنويا بالنسبة للمؤسسات الأخرى، واعتمادا عن صلاحيات المكلفة بها هذه المديرية تعمل من خلال مصالحها على:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة؛
- جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى؛

[1] بن التومي محمد، لعلاوي أكرم، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019-2020، ص 20- 21.

- إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى وتسعى مديرية البحث والمراجعات إلى مكافحة التهرب الضريبي كهدف رئيسي، وذالك من خلال عدة استراتيجيات تتمثل في:

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

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

– التوجيه والتعاون مع وتقييم نشاطات مصالح المراجعات المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي؛

- الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليص حجم المنازعات الجبائية.

2- **مديرية كبريات المؤسسات:** بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02/303 المؤرخ في12 رجب 1423 الموافق لـ17سبتمبر 2002، والذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، ولكن الملاحظ هو أنه حتى في وقتنا الحالي لم تدخل هذه المديرية الميدان العملي[1].

ومن أهم المهام المسندة لمديرية كبريات المؤسسات ما يلي[2]:

- مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛

- البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛

[1] قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة ضمن متطلبات شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/ 2014، ص 73.

[2] المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة في: 09/24/ 2006، مرجع سبق ذكره، ص 7، 8.

- إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج؛

- التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

3- **مركز الضرائب:** هي مديرية متواجدة على المستوى المحلي وتقوم بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والتي لا يفوق رقم أعمالها 000 000 100 دج والمهن الحرة، مع تكليفه بتحديد وعاء الضريبة على التحصيل بالإضافة إلى المنازعات الجبائية في حدود صلاحياته.

ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها[1]:

- التسيير والتكفل الحسن الملفات المكلفين ومراقبتها باستمرار للتخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي؛

- في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير؛

- القيام بالبحث عن المعلومات الجبائية والمادة الخاضعة للضريبة لجمعها واستغلالها بشكل أمثل؛

- إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة؛

- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تحت سلطتها.

[1] الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 30.

4- **المركز الجواري للضرائب**[1]: يقوم المركز الجواري للضرائب على نفس المبادئ مركز الضرائب، ويضم كل الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، ويمارسون نشاطهم داخل إقليم مركز الجواري للضرائب التابعين له ومزعة هذه المراكز عبر إقليم الولاية، وينظم المركز الجواري للضرائب في ثلاثة مصالح رئيسية وقباضة للضرائب ومصلحتين.

يتطلب إعداد البرامج السنوية للرقابة من طرف المصالح العليا وجود هيكل ميداني يقوم بتطبيقها، إن المصالح الخارجية القريبة من المكلفين هي القاعدة الأساسية المنوطة بمكافحة التهرب الضريبي وتعتبر مراكز الضرائب الهياكل القاعدية لكل المراقبات ومركز مكافحة المتهربين من الضرائب بسبب:

- استقبالها لكل تصريحات المكلفين؛
- علاقتها المباشرة مع المكلفين؛
- تسييرها لملف جبائي وحيد يحتوي على مجموعة من الضرائب والرسوم.

ثانيا: الأعوان المكلفون الرقابة الجبائية

ولقيام هذه المصالح بهذه المهمة فإنه توكل مهمة ذلك إلى مجموعة من الأعوان المحققين الذين يتألفون من[2]:

- **نائب المدير:** هو المسؤول عن الإعداد لبرامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال فرق التحقيق الجبائي.
- **رئيس فرقة التحقيق:** إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن 06 سنوات كمحقق جبائي.

[1] بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة: حالة الجزائر 2001- 2011، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 232.

[2] عبة إيمان، التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العمومية، مذكرة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019- 2020، ص 89- 90.

- **المحققون:** هم الذين تسند لهم مهام التدخل وهم وحدهم المكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج وحسابها مع إرسال التقويمات ومعالجة الملاحظات الاحتمالية للمكلف بالضريبة المحقق معه.

المطلب الثاني: الإثبات والمعاينة في جريمة التهرب الضريبي

تتميز إجراءات إثبات جريمة التهرب الضريبي بتعقيدها وصعوبة الإلمام بها سواء بالنسبة للقاضي أو للمتقاضي، حيث يتم إثباتها وفقا الإجراءات المنصوص عليها في القواعد العامة وتلك المحددة في التشريعي الضريبي، نتعرف على اثبات ومعاينة التهرب الضريبي في هذا المطلب من خلال التطرق للإثبات في جريمة التهرب الضريبي (الفرع الأول)، المعاينة في جريمة التهرب الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإثبات في جريمة التهرب الضريبي

يعد الاثبات في جريمة التهرب الضريبي الضروريات التي يقوم بها الأعوان لإثبات وقوع المكلف في جريمة التهرب الضريبي نتعرف عليها من خلال هذا الفرع.

أولا: الأعوان المكلفون بإثبات جريمة الغش الضريبي:

تتميز القوانين الجبائية باختلاف في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية حيث جاء في المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة بأن الأشخاص المؤهلين لإثبات التهرب الضريبي هم جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب[1].

[1] عبة إيمان، المرجع السابق، ص 40.

ثانيا: وسائل الإثبات:

يتم إثبات الجرائم الضريبية عن طريق:

أ- **المحاضر الضريبية:**

- **محضر المعاينة:** استنادا للأحكام قانون الإجراءات الجبائية وفي نص المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية أنه بعد اجراء المعاينة، يجب تحرير محضر تسرد فيه مجريات المعاينة وتعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ اليه الإدارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على اختراق للقانون الضريبي بهدف التملص من الضريبة، ويترتب على هذا الإجراء تحرير محضر المعاينة[1].
- **محضر الحجز:** منحت القوانين الضريبية لأعوان الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية وأجاز لهم حجز وجرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة فيحرر العون محضرا للحجز، يذكر فيه بالإضافة إلى البيانات التي تذكر في المحاضر بصفة عامة، التصريح بالحجز الذي قدم في هذا الشأن إلى المخالف كما يجب ذكر نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة أو تقديراتها التقريبية وحضور المخالفين أثناء إعداد البيان الوصفي أو الإخطار الرسمي المقدم له للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس[2].

ب- التحقيق الجبائي: يتم التحقيق الجبائي من خلال إظهار الفرق بين المداخيل المصرح بها ويكون التحقيق الجبائي على ثلاث أشكال[3].

[1] عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 245.

[2] عزوز سليمة، المرجع السابق، ص247.

[3] عبة إيمان، المرجع السابق، ص 44.

الفرع الثاني: المعاينة في جريمة التهرب الضريبي

المعاينة في جريمة التهرب الضريبي في معاينة مختلف الاجراءات والدعاوى القضائية في هذا الأمر ونتعرف عليها من خلال هذا الفرع.

وقبل التطرق للدعوى الخاصة بجريمة التهرب الضريبي نتطرق للتعرف على الدعوى الموضوعية والدعوى الاجرائية. وتمثلت في[1]:

- **الدعوى الموضوعية:** هي دعاوى هي القواعد القانونية التي تتضمن بيان بالحقوق التي يتمتع بها الافراد و الواجبات المفروضة عليهم . مثل قواعد القانون المدني وقواعد قانون العقوبات وقانون العمل والقانون التجاري والقانون الاداري، وهي تشتمل علي نوعين من الاحكام:

* الاحكام التي تترتب علي التصرفات الارادية للشخص كالعقد و الهبة و الوصية.

* الاحكام التي يقررها المشرع ابتداءا دون الرجوع الي ارادة الشخص وتنحصر في الجزاءات التي يتضمنها القانون.

- **الدعوى الاجرائية:** وهي التي تحدد الاشكال والضوابط التي يجب مراعاتها عند اقتضاء حق أو أداء التزام ، فهى قواعد اجرائية لا تقرر حق ولا تفرض جزاء. بمعنى هي قواعد وضعت من اجل حماية الحق الموضوعي الذي نصت عليه القواعد الموضوعية، وبالتالي فإن كل قاعدة موضوعية لا بد لها من قواعد اجرائية تبين لنا كيفية تطبيقها وكيفية حمايتها في حالة الاعتداء عليها، مثل قانون الاجراءات المدنية والادارية وقانون الاجراءات الجزائية.

1- **تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية:** الأصل أن تختص النيابة العامة دون غيرها برفع الدعوى العمومية ومباشرتها بصفتها نائبة عن المجتمع وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، وبذلك تكون النيابة العامة هي وحدها المنوطة بتحريك الدعوى الجنائية ومباشرتها.

[1] عثمان التكروري، أنواع القواعد القانونية، تاريخ النشر 2020/04/11، على الموقع الإلكتروني: http://www.othman.ps/، تاريخ التصفح 2023/07/04، 19:20.

إن حرية النيابة العامة في الواقع ليست على الدوام مطلقة، بل هي احيانا مقيدة في جرائم محددة يتولى القانون بيانها، فلا يكون لها ممارسة حريتها في أمر تحريك الدعوى العمومية إلا بتقديم شكوى، فنجد في التشريع الجزائري، فيتم تحريك الدعاوي الضريبية أمام الجهات الجزائية بناء على شكوى من الشخص المختص على مستوى الإدارة الجبائية وهو المدير الولائي للضرائب، وتنجم عن الجرائم الضريبية دعوتان:

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية.
- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

يمنع على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية أي لا يجوز لها اتخاذ أي اجراء أو مباشرة الدعوى أو فتح تحقيق قضائي قبل تقديم شكوى من الإدارة الجبائية[1].

2- شروط تحريك الدعوة العمومية في جريمة التهرب الضريبي: تنص المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية على أن رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بمقتضى القانون لهم صالحية تحريك ومباشرة الدعوى العمومية لتطبيق العقوبات، كما نصت المادة 29 من نفس القانون: "تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية ويحضر ممثلها المرافعات أمام الجهة القضائية المختصة بالحكم"[2].

3- انقضاء الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي: ان الدعوى العمومية هي وسيلة المدعي للمطالبة بحقوقه أمام القضاء وهي وسيلة الدولة ممثلة في النيابة العامة للمطالبة بحقها في انزال العقوبة على مرتكب الافعال الإجرامية وهي كذلك وسيلة اقتضاء الحق أمام القضاء، والدعوى لا تنقضي إلا بتحقق الغاية منها بصدور حكم نهائي فيه[3].

---

[1] بشاغة سندس، الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2020- 2021، ص 64.

[2] المادة 1 والمادة 29 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] ثروت جلال، سليمان عبد المنعم، أصول المحاكمات الجزائية الدعوى الجنائية، ط 1، المؤسسة العربية للدراسات للنشر والتوزيع، بيروت، 1996، ص 223.

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

" تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم وبالتقادم والعفو الشامل وبإلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقتضى فيه..."[1].

4.الأسباب الخاصة: نصت المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية على الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى وهي:

أ-سحب الشكوى: نصت المادة 06/3 من قانون الإجراءات الجبائية:" على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة". كما هو الحال في الجرائم الضريبية غير أن القوانين الضريبية لم تنص على جواز التنازل عن الشكوى ولا على النتائج المترتبة عنها[2].

ب-المصالحة: عرفتها المادة 459 من القانون المدني بأنه "عقد ينهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه"[3].

ومن خلال هذا النص نجد أن المصالحة تعني العقد الذي يبرم بين الطرفين لإثبات انتهاء الخلاف القائم بين الطرفين، وذلك من خلال اجراء العديد من التنازلات أو العفو عن الحق أو غيرها من الاجراءات التي ساعدت في هذه المصالحة.

ومن خلال المواد 540 و555 من قانون الضرائب غير المباشرة يمكن استخلاص شروط المصالحة فيما يلي[4]:

- يجب ان تتعلق المصالحة بالمخالفات الجبائية الجزائية.

[1] المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.

[2] بوخليفة أميرة، زلماط ماريا، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس،2020/ 2021، ص 60.

[3] المادة 459 من القانون المدني.

[4] انظر المواد: 540 و555 من قانون الضرائب غير المباشرة.

- يجب ان تكون المصالحة باتفاق الطرفين وهما المكلف والادارة الجبائية، دون ان تكون هذه الأخيرة ملزمة بقبول طلب المكلف بالمصالحة لأنه من حقها الرفض ومواصلة السير في الدعوى العمومية الجبائية.

- يجب أن تصدر المصالحة من المدير الولائي أو المدير الجهوي الضرائب، فوفقا للمادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة لقولها "... وبصورة استثنائية يجوز ان تسقط كل هذه العقوبة أو جزءا منها من قبل الإدارة من خلال اجراء المصالحة، المدير الولائي للنظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 250000 دج. المدير الجهوي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق مبلغ 250000دج".

- يجب ان تصادق السلطة المختصة على المصالحة وذلك تطبيقا للمادة 555 السابقة الذكر في فقرتها الثانية والتي تقضي بأن المصالحات التي تتم بين الإدارة والمخالفين لا تصير نهائية إلا بعد المصادقة عليها.

- يجب الا تكون من آثار المصالحة تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء ولو طبقت أحكام المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة وفقا لما نصت عليه الفقرة 3 من نفس المادة السابقة.

- المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية لجريمة التهرب الضريبي

المسؤولية في جريمة التهرب الضريبي (المطلب الأول)، الجزاء في جريمة التهرب الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المسؤولية في جريمة التهرب الضريبي

الاعتراف بمسؤولية الشخص تجاه جريمته، وموقف المشرع الجزائري والقضاء من ذلك ثم تحديد المعنى الدقيق لها، وان كان هناك شريك في العمل أولا، نتعرف على ذلك من خلال هذا المطلب بعرض الفاعل الأصلي (الفرع الاول)، الشريك (الفرع الثاني)، مسؤولية الغير (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الفاعل الأصلي

مسؤولية الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي يكون الفاعل الأصلي في الجريمة الجنائية فاعلا ماديا أو معنويا سواء كان شخصا طبيعيا او معنويا، وذلك أن الضريبة تفرض على كل من الشخص المعنوي أو الطبيعي كالشركات والمؤسسات التابعة للقطاع الخاص وقد نصت المادة 51 من قانون العقوبات على المسالة الجزائية للشخص المعنوي على أنه: "باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك[1].

الفرع الثاني: الشريك

عرفت المادة 42 من قانون العقوبات الشريك بقولها: "يعتبر الشريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على إرتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك[2].

[1] بوخليفة أميرة، زلماط ماريا، المرجع السابق، ص64.

[2] نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015/ 2016، ص 65.

الفرع الثالث: مسؤولية الغير

نص قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 529 منه على مسؤولية الغير، وحدد الأشخاص المسؤولين عن المخالفات الضريبية ومنها جريمة التهرب الضريبي، وحدد مسؤوليتهم فيما يخص أداء ودفع الرسوم والغرامات المالية والمصاريف، وحدد أربع (04) فئات وهم كالتالي[1]:

أ- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.

ب- الأب أو الأم أو الوصي، فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكنين عندهم.

ت- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون، فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم وبساتينهم المسورة وجنائنهم والأماكن الأخرى .

ث- الناقلون، فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير القانونية.

بالنسبة للورثة فتقع عليهم مسؤولية رد المصاريف وتسديد المبالغ المالية من تركة المتوفى باعتبارها ديونا على التركة.

[1] فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، د ط، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 251.

المطلب الثاني: الجزاء في جريمة التهرب الضريبي

لكل جريمة جزاء ولكل خطأ تصويب، وجريمة التهرب الضريبي لها جزاء بحسب الفاعل الأصلي والمشارك وغيرها، نتعرف عليها خطوة بخطوة من خلال هذا المطلب ونتطرق للأشخاص الخاضعين للجزاء (الفرع الأول)، العقوبات الجزائية (الفرع الثاني)، العقوبات الجبائية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء

يتعدد الأشخاص الخاضعين لجزاء جريمة التهرب الضريبي بمدى مساهمتهم في هذه الجريمة، ومقدار الخطأ المرتكب فيها، نتعرف على هؤلاء الأشخاص من خلال (أولا) الفاعل الأصلي (ثانيا) الشريك، (ثالثا) الشخص المعنوي.

أولا: الفاعل الأصلي

بالرجوع إلى قانون العقوبات فإنه عرف الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي، ولهذا فالفاعل الأصلي إما أن يكون فاعل ماديا أو فاعل معنويا، ولا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية فمثلا جريمة عدم تقديم الإقرار، ويتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة، فهنا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي، كما قد يكون الفاعل معنويا في جريمة التملص الضريبي ويتمثل هذا في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية وهذا من شأنه أن يساهم في تملصه من الضريبة[1].

[1] نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص 151.

ثانيا: الشريك

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

ثالثا: الشخص المعنوي

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجبائية على ما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون الجبائي، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائيا، والأشخاص المعنوية نوعان[2]:

- أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية.
- كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية.

ولقد نصت 303- 9 من ق. ض. م. و. ر. م على:" عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة. ويصدر حكم بالغرامات الجزائية المستحقة ..."[3].

ونصت المادة 554 من ق. ض. غ. م :"عندما... فإن عقوبات الحبس وكذلك العقوبات اللاحقة تقرر على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة "[4].

[1] محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016/ 2017، ص 55.

[2] الشورباجي البشرى، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ط 8، الإسكندرية، 1972، ص 72.

[3] أنظر المادة: 9-303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2017.

[4] أنظر المادة: 554 من قانون الضرائب الغير مباشرة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، سنة 2017.

ونصت المادة 138 من ق. ر. ع. ر. ع :" ... والعقوبات القانونية التابعة لها...".[1].

ونصت المادة 4-36 من ق. ط :" ... وكذلك العقوبات التبعية ..."[2].

ونصت المادة 4-121 من ق. ت :" ... وكذلك العقوبات التبعية، يحكم بها ..."[3].

والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر، حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعد بذلك الدولة والجماعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري[4].

الفرع الثاني: العقوبات الجزائية

نعرف من خلال هذا الفرع العقوبات الأصلية (أولا)، والعقوبات التكميلية (ثانيا)، وذلك كل حسب درجة ارتكا الجريمة.

أولا: العقوبات الأصلية

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على ما يلي:

-عقوبة الحبس في الجنح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5000 إلى20000 دج فيما يتعلق المواد 303 ق. ض. م و532 ق. ض. غ. م و119 ق. ت و117 ق. ر. ر. أ

و34 ق. ط وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة وقد أجمعت كل المواد باستثناء المادة 117 ق. ر. ر. أ أنه لتطبيق الحكم لابد أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز 10/ 1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج.

[1] المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017

[2] أنظر المادة: ،4-36 من قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، سنة 2017

[3] أنظر المادة: 4-121 من قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، الجزائر،2017.

[4] عوادي مصطفى، رحال نصر، المرجع السابق، ص 32.

إلا أن القانون رقم02-11 المؤرخ في 24/ 12/ 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وبموجب المادة 28 منه عدل المادة 303 ق. ض. م وأصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعائي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا[1]:

1- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

2- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 50.000 إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

3- الحبس من سنتين إلى عشر سنوات أو بغرامة من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000.00 دج.

4- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000.00 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

5- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

في حين أن هذا التعديل لم يطرأ على المواد 53 ق. ض. غ. م و118 ق. ر. ر. أ و34 ق. ط و119 ق. ت.

ثانيا: العقوبات التكميلية

نجد ان القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية الى جانب العقوبات الأصلية وذلك من خلال المادة 303-3 من قانون الضرائب المباشرة التي تضمنت ما يلي:" ان العود في اجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية أو جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة

[1] القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/ 12/ 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

المنصوص عليها في نصوص اخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...الخ)[1].

كما نصت المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال على:" يترتب وجوبا عن العود، كما هو محدد في المادة 131 ادناه، مضاعفة العقوبات الجبائية منها و الجزائية، المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الابتدائية، وهذا دون الإخلال بالعقوبة الخاصة المنصوص عليها في نصوص اخرى.

غير انه، تكون الغرامة المستحقة، في حالة العقوبات الجبائية القابلة للتطبيق على الحقوق المهربة، مساوية دائما لثالث مرات مبلغ هذه الحقوق، دون ان تقل عن 5.000 دج. وفي حالة العود، يعاقب على المخالفات، المنصوص عليها في المادتين 114 و116 بالحبس لمدة تتراوح بين ستة ايام وستة اشهر. وتضاعف عقوبات الحبس المنصوص عليها، بالنسبة للمخالفة الابتدائية.

يؤمر بتعليق الحكم ونشره، وفق الشروط المحددة في المادة 134 من هذا القانون، في جميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة[2].

بالإضافة الى نص المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة الذي ينص:" ان العود المحدد في المادة 547 ادناه، تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة الغرامات الجبائية والجزافية

المقررة بالنسبة للمخالفة الأولى وذلك الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في اماكن اخرى (مثل الحبس، الغزل من الوظيفة، المنع من مزاولة المهنة، غلق المؤسسة...الخ).

غير انه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي ثلاث اضعاف هذه الرسوم من دون ان تكون اقل من 5.000 دج، وتضاعف عقوبات الحبس التي من المحتمل إقرارها بالنسبة للمخالفة الأولى.

[1] المادة 303 في فقرتها 3 من قانون الضرائب المباشرة.

[2] المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وان لصق اعلان الحكم او نشره يؤمر بهما في جميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة، ضمن الشروط المحددة في المادة 155[1].

الفرع الثالث: العقوبات الجبائية

إضافة للعقوبات الجزائية، هناك عقوبات جبائية أخرى تسلط على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي، نتعرف عليها بغرامات جبائية (أولا)، المصادرة (ثانيا).

أولا: غرامات جبائية

تختلف الغرامات الجبائية حسب انواع القوانين الجبائية:

-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاث أضعاف تلك الحقوق دون أن تقل عن 5.000 دج.

-قانون الضرائب غير المباشرة يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية.

- **غرامة ثابتة:** نصت المادة 523 من ق. ض. غ. م، يعاقب على جميع المخالفات بغرامة جبائية تتراوح قيمتها بين 5.000 دج و 25.000 دج .
- **وأخرى نسبية:** نصت المادة 524- أ- 1 من ق. ض. غ. م، يعاقب على جميع المخالفات في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة بغرامة جبائية دون أن تقل عن 25.000 دج، ونصت 524- أ- 2 في حالة استعمال الطرق الاحتيالية، يضاعف الحقوق موضوع الغش على ألا تقل عن 50.000 دج، وتنص المادة 525، تؤدي في جميع الحالات إلى عقوبة المصادرة الأشياء ووسائل التزوير...الخ[2].

في حالة استعمال طرق تدليسية تقدر غرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج واذا كان بمقدور القضاة التخفيض من الغرامات الجزائية فإن القانون يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المادة 303-4 من ق. ض. م. و. ر. م، والمادة 548 من ق. ض. غ. م،

[1] المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة.

[2] قانون الرسم على رقم الأعمال، نصت المادة 114.

والمادة 120- 4 من ق ت، والمادة 132 من ق. ر. ع. ر. أ، والمادة 35- 04 من ق. ط، وأجمعوا على "لا تطبق في أي حال من الأحوال، لأحكام المادة 53 من العقوبات"[1].

ثانيا: المصادرة

فقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تمليك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل.

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

فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار.

لقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة في نص المادة 525 ق ض غ م بقولها أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء وسائل التزوير المحددة قانونا، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا للأحكام المادتين 64 و66 من هذا القانون.

وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآلات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة[2].

[1] محمد بلول، المرجع السابق، ص ص 62، 63.

[2] جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/ 2019، ص77.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكن القول أن للنظام الضريبي دور أساسي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، كما كان للتشريع الجبائي دور في مكافحته كذلك حيث يتوفر النظام الضريبي الجزائري على آفاق من شأنها أن تحد من ظاهرة التهرب الضريبي بشكل عام، ولكي تتمكن الإدارة الجبائية من ممارسة مهامها فان قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حدد لها مجموعة من الحقوق القانونية والإدارية، كما أنه حدد الأعوان المكلفين بالرقابة على أن يكونوا واعين بمهامهم ومسؤولياتهم، وحرصا منه فقد فرض عقوبات وجزاءات لمنع استعمال أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون.

الخاتمة

في هذه الدراسة تم عرض أهم الظواهر السلبية المصاحبة للتطور العلمي والتكنولوجي والانفتاح الاقتصادي وخصوصا الجانب المالي منها، والمتمثلة في ظاهرة التهرب الضريبي التي تغلغلت في جميع القطاعات وبدرجات متفاوتة أين ساهمت بشكل كبير في الإضرار بالخزينة العامة للدولة من خلال عرقلة المصادر التمويلية اللازمة لتحقيق التنمية الاقتصادية والتي أهمها على الإطلاق الضريبة أو الجباية، فمكافحة مثل هذه الظاهرة ليس بالأمر الهين وذلك راجع إلى استخدام المكلف بالضريبة طرقا احتيالية يصعب على الإدارة الجبائية كشفها بسهولة، إضافة إلى اختلاف أشكال التهرب الضريبي، فهناك شكلان الأول تهرب ضريبي مشروع لا يعاقب عليه القانون، أما الثاني فهو تهرب ضريبي غير مشروع يمنعه القانون.

ولعل أبرز الأسباب التي أدت إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ترجع إلى المكلف نفسه وطبيعة الإدارة الضريبية والى النظام الضريبي المطبق، علاوة على ذلك الظروف الاقتصادية والسياسية السائدة.

واستخلاصا من هذه الدراسة وصلنا لجملة من النتائج تتمثل فيما يلي:

– إن الضريبة أداة تمويل و ضبط للاقتصاد الوطني، نظرا لارتباطها بجميع الأنشطة والقطاعات الاقتصادية.

– يشكل التهرب الضريبي أحد أهم العوائق التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية نظرا لآثاره السليبة المتعددة.

– كثرة التغيرات في التشريع الضريبي وعدم وضوحه أدى زعزعة شعور المكلفين وعجز القائمين على تسيير الجهاز الضريبي على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ارتفاع الغش والتهرب الضريبي وعدم تحقيق الأهداف المرجوة منه.

– إن الرقابة للجبائية مجموعة من الاجراءات تضبط تدخل الإدارة، وتحمي المكلفين بالضريبة، ويؤدي عدم الالتزام بها بطلان الرقابة الجبائية.

– إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

– إن طبيعة التهرب الضريبي ترتبط بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع الضريبة، سواء بالطريقة الشرعية وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو غير الشرعية والمتمثلة في الغش الضريبي، وكلا الطريقتين لها العديد من الأسباب المؤدية إليها، إذ أن الوضعية الاقتصادية الصعبة للمكلف و التي لها أثر كبير في قوة الباعث النفسي على التهرب، إضافة إلى النقائص والتعقيدات التي يتميز بها النظام الضريبي وعدم استقراره، لها دور هام في عملية التهرب الضريبي.

– القضاء على التهرب الضريبي لا يعد أمرا اختياريا لإدارة الجبائية بل حتمية أملتها هذه الأسباب، ومن هنا توجب عليها تجنيد كل الوسائل والطاقات التي تملكها إذا ما أرادت التحكم في الظاهرة المذكورة والقضاء عليها و التي تزداد استفحالا يوما بعد يوم واذا كانت الرقابة الجبائية التي تعتبر نتيجة طبيعية للنظام التصريحي من أنجع الوسائل الردعية والوقائية لمحاربة الغش والتهرب الضريبيين إلا أنها تبقى قاصرة عن تأدية الدور المنوط بها نظرا للنقص الفادح في الوسائل المادية والبشرية لذا وجب تعزيزها بهذه الوسائل بما يكفل للإدارة التمكن من مراقبة كل المكلفين، بحيث يجب التركيز خاصة على الوسائل البشرية ذات الكفاءة والتكوين العالي في الميدان المحاسبي والقانوني.

التوصيات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها ارتأينا أن نقدم بعض الاقتراحات و التوصيات التي من شانها أن تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتعمل على الرفع من فعالية الرقابة الجبائية وهي تتمثل فيما يلي:

– توسيع قنوات التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلفين باستغلال كل الوسائل المتاحة وهو ما يدعم إرساء ثقافة ضريبية تسهل تطبيق كل التدابير والإجراءات الجبائية، الأمر الذي

سيعمل لا محالة على خلق جو من الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية من جهة واعطاء شفافية أكثر للنظام الضريبي تساعد على الرفع من فعاليته.

– محاربة كل أشكال الفساد وفي جميع مستوياته حتى تضمن الدولة حقها في الضرائب ويضمن المكلف العدالة أمام الضريبة، وذلك من خلال تطهير الإدارة الضريبية من السلوكات غير الأخلاقية كالرشوة والمحسوبية والبيروقراطية من جهة ووضع الاقتصاد الموازي، وتكون هذه الخطوة أداة فعالة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي التي تفشت كثيرا.

– مراجعة سلم الضريبة على الدخل الإجمالي بحيث يكون أداة فعالة لإعادة توزيع الدخل ويخدم الطبقات الضعيفة، ويمكن أن يتأتى هذا من خلال الرفع من قيمة الحد الأدنى المعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي بما يضمن حد الكفاف للفئات ذوي الدخل المحدود وتوسيع مجال الشريحة الأولى خاصة وتضييقه بالتدرج للشرائح الأعلى.

آفاق الدراسة

لقد تطرقنا من خلال هذا البحث إلى دراسة ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل مكافحته بحيث اعترضتنا بعض العوائق كعدم فهم السياسة الضريبية المطبقة نظرا لكثرة التغييرات في القوانين الضريبية المطبقة لذا رأينا انه يمكن أن تكون هذه العناوين فاتحة لبحوث أخرى:

- الإصلاحات الضريبية.
- دور المنضمات الدولية في عولمة السياسات الضريبية.
- مدى فعالية الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي.

قائمة المراجع والمصادر

أولا: المصادر

– الامر رقم 66- 156 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ الموافق لـ 8 يونيو 1966م، والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 49، سنة 1966م.

– الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 17 دي الحجة 1396هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976م، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 201، سنة 1976.

– الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08/ 07/ 1966 المتضمن ق. ع المعدل والمتمم للأمر رقم 97- 10 المؤرخ في 06/ 03/ 1997.

– المرسوم التنفيذي رقم 06-327، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة في: 09/24/ 2006.

ثانيا: المراجع

1. الكتب

– أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزئي الخاص (الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة)، ط17، ج 1، دار هومة، الجزائر، 2014.

– ثروت جلال، سليمان عبد المنعم، أصول المحاكمات الجزائية الدعوى الجنائية، ط 1، المؤسسة العربية للدراسات للنشر والتوزيع، بيروت، 1996.

– حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، ط01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010 .

– حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، د ط، الجزائر، سنة،2007.

– حميد بوزيدة، جبائية المؤسسات (دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم والقيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

– خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، ط 1، دار إثراء، عمان، 2010.

– السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2011.

– سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.

– الشورباجي البشرى، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ط 8، الإسكندرية، 1972.

– عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط2، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

– علي حسين الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة، مطابع الرسالة، الكويت، 1982.

– علي زغذود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص 209.

– عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، مطبعة صخري، الوادي، . 2010

– فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، د ط، دار هومة، الجزائر، 2008

– فليح العلي عادل، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، 2007.

– فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، ط01، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.

– فوضيل كوسة، الدعوة الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

– محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط 4، الجزائر، سنة 2007.

– منصور رحماني، القانون الجنائي للمال والأعمال، دط، ج 1، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2012.

2. الرسائل الجامعية

رسائل الدكتوراه

– بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة واستراتيجية المكافحة: حالة الجزائر 2001– 2011، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

– عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/ 2019.

رسائل الماجستير

– بن فارس حسينة، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالي، جامعة لونيسي علي، البليدة، 2007.

– رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2007/2006.

– كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ضل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية لفترة (2000–2010)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية، 2012.

– مصطفى عوادي، ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر (دراسة ميدانية مع اقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجبائية)، مذكرة تدخل

ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية.تخصص مناجمنت المؤسسة، المركز الجامعي العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2007/2006.

– نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.

– الياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

مذكرات الماستر

– إسمة نصيرة وآخرون، كفاية آلية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017/2016.

– بشاغة سندس، الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2020– 2021.

– بن التومي محمد، لعلاوي أكرم، الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019– 2020.

– بوخليفة أميرة، زلماط ماريا، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس،2020/ 2021.

– جرتلي نجيبة، فعالية الرقابة الجبائية على التحصيل الضريبي دراسة حالة في مركز الضرائب– أم البواقي–، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017– 2018.

– جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/ 2019.

– صلاح الدين بوساحة، علي بومرداس، آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، في الحقوق قانون جنائي وعلوم جنائية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2022/2021.

– طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/ 2015.

– عبة إيمان، التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العمومية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص قانون أعمال، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019– 2020.

– عشي نور الدين، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015– 2016.

– الفار محمد، طوبال وهيبة، جرائم التهرب الضريبي الأساليب وآليات مكافحتها، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم القانونية، تخصص قانون معمق، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2018/ 2019.

– قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.

– محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2016/ 2017

– مقراني إيمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015– 2016.

– نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015/ 2016

– واعيل عبد القادر، عشيط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ليسانس في العلوم التجارية، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2007/2008.

3. المقالات والملتقيات

– أحمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 14، العدد 01، جامعة غرداية، 2021.

– خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، دامعة الاغواط، العدد 02، جوان 2015.

– ذبيح ميلود، دروس في مقياس القانون الضريبي والمنازعات الضريبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019– 2020.

4. المواقع الالكترونية:

– عثمان التكروري، أنواع القواعد القانونية، تاريخ النشر 2020/04/11، على الموقع الإلكتروني: http://www.othman.ps/.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الإهداء.....

شكر وعرفان.....

مقدمة. .....أ

الفصل الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي

تمهيد..... 8

المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي..... 9

المطلب الاول: تعريف جريمة التهرب الضريبي 9

المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي.....13

المبحث الثاني: طرق التهرب الضريبي وآثارها 18

المطلب الاول: طرق التهرب الضريبي.....18

المطلب الثاني: آثار التهرب الضريبي 24

خلاصة الفصل.....26

الفصل الثاني: الآليات المقررة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

تمهيد.....28

المبحث الأول: الرقابة والإثبات والمعاينة في جريمة التهرب الضريبي 29

المطلب الأول: الرقابة الجبائية في جريمة التهرب الضريبي.....29

المطلب الثاني: الإثبات والمعاينة في جريمة التهرب الضريبي.....38

المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية لجريمة التهرب الضريبي.....44

المطلب الأول: المسؤولية في جريمة التهرب الضريبي.....44

المطلب الثاني: الجزاء في جريمة التهرب الضريبي.....46

خلاصة الفصل.....53

الخاتمة.....55

قائمة المصادروالمراجع.....59

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات 66

الملخص.....68

الملخص

هدف هذا البحث للتطرق إلى جريمة التهرب الضريبي والآليات القانونية لمكافحة التهرب الضريبي، مستخدمين في ذلك المنهج الوصفي لوصف مختلف الجوانب التي تتعلق بالدراسة، حيث توصلت من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التهرب الضريبي ظاهرة مستفحلة بكثرة في أوساط المكلفين بالضريبة مما أصبح يشكل خطرا كبيرا على اقتصاد الدول من جهة كما أنه بات يهدد الاستقرار السياسي والاجتماعي من جهة أخرى وذلك نظرا لتفاقم آثاره السلبية و تنوع أشكاله و طرقه مما جعل الإدارة الضريبية تجد صعوبات كبيرة في تتبعه وقياس حجمه إلا أنها سعت ومازالت تسعى من أجل مكافحة هذا الداء والعمل على الحد من انتشاره لحماية مداخيل الخزينة العامة للدولة و ذلك من خلال اتباع سياسة جبائية والمتمثلة في الرقابة الجبائية التي تعد آلية قانونية ناجعة لمحاربة هذه الآفة وذلك في حالة تطبيق إجراءاتها بصرامة.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، جريمة التهرب الضريبي، آليات مكافحة التهرب الضريبي.

Summary

The aim of this research is to address the crime of tax evasion and the legal mechanisms to combat tax evasion, using the descriptive approach to describe the various aspects related to the study. It has a great impact on the economy of countries on the one hand, and it is now threatening political and social stability on the other hand, due to the exacerbation of its negative effects and the diversity of its forms and methods, which made the tax administration find great difficulties in tracking it and measuring its size, but it has sought and is still seeking to combat this disease and work to reduce it. From its spread to protect the revenues of the public treasury of the state, by following a fiscal policy of fiscal control, which is an effective legal mechanism to combat this scourge, if its procedures are strictly applied.

Keywords: tax, tax evasion crime, mechanisms to combat tax evasion.