

جامعة عمار ثليجي الاغواط
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة تخرج ضمن مقتضيات نيل شهادة الماستر
تخصص: قانون اعمال
و الموسومة ب:

الآليات القانونية لمكافحة الغش
و التهرب الضريبي

اشراف الدكتورة :

عائشة لكلل

اعداد الطالبتان:

بقوقة سعاد

بن العربي مباركة

اعضاء لجنة المناقشة

أ د/دمانة محمد	رئيسا
أ د/بلكعيبات مراد	مناقشا
د/عائشة لكلل	مشرفا

السنة الجامعية: 2024/2023



إهداء

أهدي ثمرة جهدي وما خطته اناملي:
إلى من وفقني إلى طريق الرشاد إلى الرحيم بالعباد خالقي ورازقي إلى خير الانام
حبيبنا المصطفى عليه الصلاة والسلام إلى الشمعة التي تنير دربي إلى أغلى هدية
أحياني بها ربي

إلى العزيزة على قلبي أُمي الغالية الحنونة.
إلى من كلله الله بالهبة والوقار وإلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل
اسمه بكل افتخار أبي العزيز.
إلى من أثاروا لي طريق النجاح من شاركوني الأفراح والأحزان وأخواتي وأخوتي
إلى زميلاتي وزملائي إلى كل من يعرفني من بعيد أو قريب إليكم.

بقوّة سعاد





إهداء

أهدي ثمرة جهدي وما خطته اناملي:
إلى من وفقني إلى طريق الرشاد إلى الرحيم بالعباد خالقي ورازقي إلى خير الانام
حبيبنا المصطفى عليه الصلاة والسلام إلى الشمعة التي تنير دربي إلى أغلى هدية
أحياني بها ربي
إلى العزيزة على قلبي أُمي الغالية الحنونة، كما لا أنسى أبي رحمه الله
إلى من أناروا لي طريق النجاح من شاركوني الأفراح والأحزان زوجي و أولادي كل
باسمه زميلاتي وزملائي إلى كل من يعرفني من بعيد أو قريب اليكم.

بن العربي مباركة



شكر وتقدير

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك والصلاة والسلام على سيد المرسلين وخاتم النبيين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أَتَقَدِّمُ بِأَسْمَى عِبَارَاتِ الشُّكْرِ وَالتَّقْدِيرِ لِأَسَاتِذَةِ الْمُحَرِّمِينَ عَلَى دَعْمِهِمْ وَتَوْجِيهِاتِهِمُ الْقِيَمَةَ فَجَزَاهُمْ اللَّهُ كُلَّ خَيْرٍ وَاخْصُ بِالذِّكْرِ الْأَسَاتِذَةَ الْمُشْرِفَةَ " لِكُلِّ عَائِشَةٍ " الَّتِي كَانَتْ مُوَجَّهًا لَنَا قَبْلَ أَنْ تَكُونَ أَسَاتِذَةً وَالشُّكْرَ مُوَصُولَ لِكُلِّ الْأَسَاتِذَةِ الْمُحَرِّمِينَ بِجَامِعَةِ عَمَّارِ ثَلَاثِي وَبِالْخُصُوصِ كَلِيَّةِ الْحُقُوقِ كُلِّ بِاسْمِهِ كَمَا أَتَقَدَّمُ بِالشُّكْرِ وَالْعُرْفَانِ إِلَى كُلِّ مَنْ سَانَدَنَا مِنْ قَرِيبٍ أَوْ بَعِيدٍ وَلَوْ حَتَّى بِالدَّعَاءِ لِإِنْجَازِ هَذَا الْعَمَلِ.



قَائِمَةٌ

المختصرات

قائمة المختصرات

ط: الطبعة

ص: صفحة

ق ض غ م : قانون الضرائب غير المباشرة

ض م رم : الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

ج ر : الجريدة الرسمية

ق : القانون

ق ت : القانون التجاري

ق إ ج: قانون الإجراءات الجبائية.

ق ض المباشرة و الرسوم المماثلة: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

د.ط: دون طبعة

ص ص : من الصفحةالى الصفحة.

مقدمة

تهدف معظم دول العالم إلى تطوير اقتصادها وتقويته وهذا عن طريق اتخاذ سياسات اقتصادية ملائمة وفعالة من شأنها حماية البنية الاقتصادية من الانهيار والتحطيم.

هذه الاستراتيجيات توضع أساسا من أجل رفع الإيرادات العامة للدولة وتجنبها من المخاطر والأزمات المالية والحل الأمثل الذي انتهجته معظم دول العالم والجزائر لتمويل خزائنها هو اللجوء للضرائب باعتبارها اهم مورد للخزينة العمومية.

اذ تمثل الضرائب في العصر الحديث من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة لكل دولة وعلى رأسها الجزائر تعمل كسياسة مالية للتأثير والتحكم في النشاط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي.

تعرف الإيرادات العامة عموما بكونها الأموال التي تحصل عليها من مختلف المصادر كالضرائب والرسوم وعائدات أملاك الدولة والقروض العامة، وتعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة لكونها من أهم الموارد المستقرة والدائمة لذا فإن الدولة تعتمد عليها لتحقيق مختلف أهدافها الاجتماعية والمالية والاقتصادية كما أن الضريبة تمثل تعبيراً عن سيادة الدولة وقوتها ، حيث تمتلك لتحصيلها كل الوسائل الجبرية.

تهدف معظم الدول وعلى رأسها الجزائر إلى تطوير اقتصادها و تقويته وهذا عن طريق اتخاذ سياسات اقتصادية ملائمة وفعالة من شأنها حماية البنية الاقتصادية من التحطم و الانهيار دفع الضريبة من واجبات المواطنة، على كل منها بغية المشاركة في الأعباء العامة، لا تحدث ضريبة الا بمقتضى القانون فكل المكلفين بالضريبة متساوون امام الضريبة.

فمنذ أن نشأ الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف بها ، عرف التملص منها والتحايل في أدائها، ومن أسباب اهمال هذا المورد هو الغش والتهرب الضريبي وجد منذ

أن وجدت الضريبة يعد التهرب الضريبي ظاهرة ، قديمة بحيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها.

فقد أدى توسع الدولة في فرض الضرائب إلى شعور المكلفين بالضريبة بالخطر على أموالهم فلجأوا إلى ممارسة الغش والتهرب من دفع الضريبة اعتقادا منهم بأن ذلك ليس الا نوعا من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة، يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي في تطبيق عقوبات جبائية جزائية.

فإن التهرب من دفعها كليا أو جزئيا أو التحايل بخصوصها بشكل جريمة ضد أموال الدولة، وهذا ما جعل السلطة التشريعية تسن عدة نصوص قانونية، وتنظم عدة أحكام لمواجهة هذه الجريمة، خاصة من حيث متابعتها وقمعها تطبيقا لنص المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020 إضافة إلى ما جاء به قانون المالية لسنة من اصلاحات جبائية تنطوي جريمة الغش والتهرب الضريبي على سلوك محرم يستوجب متابعتة وقمعه.

لذا اصبحت مسألة الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من أولويات الدول نظرا للانعكاسات السلبية التي تترتب عنها عرقلة دور الضريبة على جميع المستويات لذا تسعى الجزائر، وخاصة في الآونة الأخيرة مع جائحة كورونا التي شهدتها الجزائر وجل دول العالم الذي أدى إلى تدهور أوضاع البلاد عامة والأوضاع المالية والاقتصادية خاصة ، زيادة علي ذلك تراجع أسعار البترول في السوق الدولية الأمر الذي اثر على المداخيل المالية للدولة ومنذ نهاية السبعينيات ازدادت أهمية ظاهرة التهرب بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي ، هي ظاهرة ليست جديدة وليست خاصة بالجزائر فقط لوحدها، فمعظم الدول التي يعتمد نظامها الجبائي على التصريح بالمداخيل تعاني من مشكلة الغش والتهرب الضريبي.

وكأغلب أنظمة بلدان العالم فإن النظام الجبائي الجزائري مبني على حرية التصريح للمكلف بمداخليله وجاءت الرقابة الجبائية لتراقب و تتأكد من هذه التصريحات فهي احدى الأدوات التي أعطيت للمؤسسات ولمصالح الضرائب على حد سواء اذ تعتبر الأداة التي تخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والاعفاءات، وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل الملفين بالضريبة ولاكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يقوم بها المكلفون سواء المقصودة أو غير المقصودة المقصودة ،اذ منح المشرع الجزائري لإدارة الضرائب مجموعة من السلطات والامتيازات بهدف ضمان فرض وتحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم التي تشكل موردا هاما للخزينة العمومية تهدف دراستنا هاته الى معالجة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وتبيان خطرها على الدولة خاصة على المستويات الاقتصادية والاجتماعية والمالية الذي انتشر واضر بالاقتصاد الوطني وتأثره على المال العام للخزينة ومعرفة الاركان التي يقوم عليها الغش والتهرب الضريبي، وابرار الطبيعة القانونية لجريمة الغش والتهرب الضريبي ، والتعرف على الحقوق المخولة لإدارة الضرائب والضمانات الممنوحة للمكلف والتزامات المكلفين بالضريبة، وتوضيح الدور الفعال الذي تلعبه الآليات الوقائية والرقابية للتقليل من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي.

وتعود اسباب اختيارنا لموضوع بحثنا هذا إلى أسباب ذاتية تتمثل في اهتمامنا ورغبتنا الشخصية بالمجال الجبائي حيث يعتبر مجال متجدد و متغير وحب التعرف على هذه الجريمة باعتبارها أنها أخلت بالخزينة العمومية وقلة الدراسات في موضوع الغش والتهرب الضريبي هذا من الجانب الموضوعي ومعرفة كيفية التنظيم للمشرع الجزائري لهذا النوع من الجرائم والآليات التي استخدمها من أجل ردعها ومكافحتها.

غير أنه واجهتنا من خلال انجاز هذا البحث بعض الصعوبات في نقص في المراجع خاصة منها الكتب فلقد كانت معظم المراجع عبارة عن مجلات ورسائل الماجستير والدكتوراه تخصص اقتصاد و علوم التسيير وغيابها في مجال العلوم القانونية

و صعوبة ضبط المادة العلمية لهذا الموضوع بين الدراسية في المجال القانوني والدراسة في المجال الاقتصادي.

فمن بين الدراسات السابقة تم تناول هذا الموضوع الغش والتهرب الضريبي من طرف الباحثين مثل سيد امير محمد أطروحة دكتوراه في القانون الخاص تحت عنوان جريمة الغش الجبائي بالإضافة الى عزوز سليمة أطروحة دكتوراه في الحقوق بعنوان الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري ولعدم تطرقهم لبعض الجزئيات المعينة ارتينا الى أن نتطرق لها في بحثنا هذا.

ومن خلال ما سبق نطرح الاشكالية التالية:

كيف تصدى المشرع الجزائري لجريمة الغش والتهرب الضريبي؟

وللإجابة على هذه الاشكالية اتبعنا المنهج الوصفي والتحليلي وهذا من خلال طرح المفاهيم المتعلقة بموضوعنا ومن خلال التحليل لمختلف النصوص المتعلقة به، نقترح الخطة التالية :

*** الفصل الأول بعنوان آليات الوقائية لمكافحة جرميتي الغش والتهرب الضريبي**

***الفصل الثاني بعنوان الآليات الردعية لمكافحة جريمة الغش و التهرب الضريبي.**

الفصل الاول:
آليات الوقاية لمكافحة
جريمتي الغش والتهرب
الضريبي

عدم قناعة المكلف بالتشريعات الضريبية التي تم تشريعها من طرف المشرع الجزائري من نصوص ضريبية وعدم تقبله لهاته النصوص الضريبية لها، هو الدافع الاول و الاخير الذي دفعه الى اللجوء الى التهرب الضريبي و ممارسة الغش الضريبي لأنه في نظره تشكل الضريبة عبئ ثقيل عليه.

دون تحقيق زيادة في دخله وثروته لذلك فهو يتطرق الى استعمال شتى الطرق والاساليب للتخلص منها و التهرب منها و عليه فان المشرع الجزائري في مكافحة جريمة التهرب الضريبي و الغش الضريبي أحدث نظام الرقابة الجبائية

لهذا فسنحاول في هذا الفصل أن نعطي ونقدم أهم التعريفات و المفاهيم الخاصة بالغش والتهرب الضريبي و التمييز بينهما و الاركان التي تقوم عليها جرمتي الغش والتهرب الضريبي و للرقابة الجبائية كآلية لمكافحة هذين الجريمتين ، وعلى هذا الاساس نقسم هذا الفصل الى مبحثين و هما كالتالي:

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لجرمتي الغش و التهرب الضريبي .

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كآلية وقائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي .

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لجرمتي الغش والتهرب الضريبي

ان تطور القطاع الصناعي و التجاري و تعدد انشطته ادى الى تنوع الضرائب المفروضة و هذا ما ادى الى ظهور عدة انواع مختلفة للجرائم الضريبية و من بين اهم هاته الجرائم التي سنتطرق اليها في هذا المبحث الغش الضريبي و التهرب الضريبي.

ولقد قسمنا هذا المبحث الى مطلبين حيث تناولنا في المطلب الاول مفهوم كل من الغش و التهرب الضريبي.

اما المطلب الثاني فتطرقنا الى اركان جرمتي الغش و التهرب الضريبي

المطلب الاول : مفهوم كل من الغش و التهرب الضريبي

يتوقف على تحديد مفهوم الغش الجبائي على تحديد تعريفه من مختلف الفروع سواء فقهي او قانوني ، فالغش الجبائي ينطوي على تصرف صادر عن المكلف بالضريبة ناتج عن ارادته باستعمال طرق تدليسية واحتيالية من اجل التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية او جزئية، و التدليسية التي حددها المشرع على سبيل المثال لا الحصر الا انه و بالنظر الى التشريع الجبائي الجزائري فنجد انه ربط مفهوم الغش الجبائي بالطرق الاحتيالية.

و بالنظر الى الفقه فقد تعددت اوجه واسباب هذه الجريمة و تباينت نت فقيه الى آخر.

الفرع الاول : تعريف الغش الضريبي

ظهرت عدة تعريفات للغش الضريبي من ناحية الفقه والقانون.

اولا: التعريف الفقهي

لقد اختلف الباحثون والفقهاء في وضع مفهوم محدد لظاهرة الغش و التهرب الضريبي إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل و دقيق للغش الضريبي.

وبالنظر الى الفقه فقد تعددت اوجه اسباب الجريمة و تباينت من فقيه الى آخر على حسب وجهة نظر كل فقيه فقد تعددت آراء الفقهاء و الباحثين المختصين في مجال الجباية فقد عرفه حبيب عيادي Habib ayadi على انه « مخالفة مباشرة و جريمة سواءا كانت على وعي ام لا للقانون الجبائي و هو يمثل في مجموعة من الطرق القانونية و المحاسبية و هي مادية بتجنب دفع الضريبة»¹ و عرفه Andre(m) بقوله « نستطيع ان نقول هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة ، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف المغالطة و المخادعة»²

اما لاهاي توماس فقد اوجزه بصريح العبارة وبصفة عامة على ان « الغش الضريبي هو مخالفة القانون الجبائي»³، كما الفقيه كاميل روزي Cami rosier فقد عرفه بانه « الغش الجبائي يشمل كل الاعمال المادية و العمليات المحاسبية و كل التصرفات القانونية و كل الترتيبات التي يلجأ اليها، فهو يشمل كل الاعمال المادية و العمليات المحاسبية عن طريق

المستندات والتسجيلات الخاصة بالشركات الخاضعة للضريبة من طرف مساهمين، او بعد تقديم تصريحات للمصالح المعنية بفرض الضريبة».⁴

اما على حد تعبير جامع احمد علي فقد عرف الغش الجبائي « هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه باتباع طرق و اساليب مخالفة للقانون و تحمل طابع الغش و غيره»¹

¹-جامع احمد ، عالم المالية في المالية العامة، الجزء الاول ، ط2، 1975، دار النشر العربية القاهرة، مصر، ص244-245.

²- علي مساعد، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، 2012، دار المهدي، عين مليلة ، الجزائر، ص93-94.

³- سيد آمر محمد، جريمة الغش الجبائي ، رسالة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة تلمسان، 2018/2017، ص17.

⁴-علي مساعد، مرجع سابق، ص94.

ثانيا : التعريف القانوني

تشريعيا لم يعرف المشرع الجزائي هذه الجريمة ولكنه حدد العناصر المكونة لركنها المادي استنادا لنص **المادة 36** من قانون الاجراءات الجبائية التي نصت على الآتي» استعمال طرق احتيالية للتملص او محاولة التملص كليا او جزئيا من وعاء الضريبة او من تصفية او من دفع الضرائب او الرسوم المفروضة «.

ومن خلال ذلك يتضح ان الغش الضريبي يقوم على اساس سلوك غير مشروع يسعى من خلاله المكلف بالضريبة و بإرادته الى عدم دفع ما بذمته من ضريبة مستحقة للدولة و ذلك بصورة كلية او جزئية و هذا ما يؤدي الى ارتكابه لفعل يعاقب عليه القانون إذا ما توفرت اركانه و ثم اثباته فبالوقوف على قانون الضرائب المباشرة من خلال **المادة 303** منه نجد ان المشرع عبر عن الغش الجبائي من خلال استعمال الطرق التدليسية من اجل التملص

او محاولة التملص من دفع الضريبة و هذا نجده في الفقرة الاولى من نص **المادة 303** التي تنص على انه « يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في اقرار وعاء اي ضريبة او حق او رسم خاضع له او تصفية كليا او جزئيا».²

فالمادة 532 م ق ض ع م نجد انها تنص على انه « يعاقب كل يستخدم طرقا احتيالية للتملص او محاولة التملص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة او التصفية او دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها»³

¹-جامع احمد ، مرجع سابق، ص245.

²-المادة 303 من الامر 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 متضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجريدة الرسمية عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم

³-المادة 532 من الامر 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير مباشرة المعدل و المتمم.

علاوة على ذلك فان المادة 1533¹ من ق ض غ م قد عدت الاعمال و النشاطات التي تعتبر او تمثل طرقا احتيالية فنلاحظ من خلال نص المادة ان المشرع حصر الاعمال التي تشكل اساليب تدليسية و هذا من خلال نصه على انه تعتبر طرقا احتيالية من اجل تطبيق احكام المادة المذكورة اعلاه :

1.الاخفاء او محاولة الاخفاء من قبل اي شخص لمبالغ او منتوجات تطبق عليها الضرائب او الرسوم التي هي مفروضة عليه.

2.تقديم الاوراق المزورة او غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي الى الحصول اما على تخفيف الضرائب او الرسوم او تخفيضها او الاعفاء منها او ارجاعها واما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات الكلفين بالضريبة.

3.استعمال الطوابع المنفصلة او الطوابع المميزة المزورة او التي قد تم استعمالها بعد، من اجل دفع جميع الضرائب و كذلك البيع او محاولة بيع الطوابع المذكورة او المنتوجات التي تعمل تلك الطوابع.

4.الاغفال عن قصد لنقل او العل على نقل الكتابة غير الصحيحة او الصورية في دفتر اليومية او في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من قانون التجارة او في الوثائق التي تقوم مقامه و لا يطبق هذا التدبير الا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختفت كتاباتها.

5. القيام باي وسيلة كانت لجعل الاعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية او التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير القادرين على تأدية مهامهم.

6. القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم اسعار ورفع العراقيل بطرق اخرى لتحصيل كل ضريبة او الرسم الذي هو مكلف به.

¹ -المادة 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة،، مرجع سابق.

نلاحظ ان الشرع الجزائري عاقب كل مكلف بالضريبة يستخدم طرق احتيالية من اجل التملص او محاولة التملص من دفع الضريبة هذه من جهة و من جهة اخرى عدد الافعال التي تعتبرها طرق احتيالية و هذا من خلال نص المادتين 532-533 من ق ض غ م .

حسب قانون التسجيل اشارت المادة 1/119 من قانون التسجيل على ان الغش الجبائي هو كل من تملص او حاول التملص كليا او جزئيا من وعاء الضريبة او تصنيفاتها او دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية و تعتبر على الخصوص عرقلة تحصيل اي نوع من الضرائب او الرسوم التي هو مدين بها»¹

من التعاريف السابقة يمكن القول بان الغش هو المخالفة الواضحة و الصريحة لنصوص القانون الجبائي، يتم الغش باستعمال وسائل محاسبية او مادية من اجل التحايل على الضريبة.²

كما يمكن القول ايضا من خلال هاته التعاريف نلاحظ انها تتفق حول النقاط الآتية: الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة و الصريحة للنصوص القانونية الجبائية، يتم الغش الضريبي باستعمال طرق احتيالية.³

كما يمكن ان نجيز التعاريف السابقة في التعريف التالي: « يعرف الغش الضريبي على انه كل مخالفة واضحة و صريحة لنصوص القانون الجبائي باستعمال طرق تدليسيه من اجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي او بشكل كلي من خلال الامتناع عن تقديم تصريحات ناقصة او كاذبة او اعداد تسجيلات محاسبية خاطئة، بالإضافة الى تقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب بغية الاستفادة من بعض الامتيازات و التخفيضات الجبائية».

¹ - المادة 1/119 قانون التسجيل ، الجمهورية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية الجزائرية ، المديرية العامة للضرائب 2022، ص21.

² - علي مساعد، مرجع سابق، ص94.

³ - عيسى سماعين، مقالة بعنوان ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، التشخيص والعلاج ، مخبر العولمة و انعكاساتها على اقتصاديات دول الشمال الافريقي ، تاريخ النشر 2019/09/12 ، جامعة الشلف، الجزائر، ص576.

ثالثا: انواع الغش الضريبي

اختلفت الاقوال في تصنيف الغش الضريبي فمنهم من يصفه حسب درجة التعقيد الى غش بسيط وغش مركب، ومنهم من قسمه من حيث شرعيته تجاه القانون الى غش قانوني و غير قانوني.

1. الغش الضريبي البسيط (العادي): يعتبر كل تصرف بحسن النية لأجل التخلص من الضريبة، فهو محاولة تضليل بغية تخفيض الضريبة الى اقل قدر ممكن من خلال تقديم تصريحات خاطئة عمدا ،التأخير اوعدم تقديمها و هذا النوع من الغش يشبه التهرب الضريبي.

2. الغش المركب: ان استعمال الطرق التدليسية ليس فقط عند الهروب من دفع الضريبة ، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل: تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة، تضخم الاعباء و تخفيض الإيرادات.

3. الغش حسب درجة التعقيد : ينقسم هذا النوع الى قسمين ، الغش البسيط و الغش المركب ، إن كليهما يضر بخزينة الدولة ، فيفرض على الاول عقوبات جنائية ، عقوبات جنائية.

4. الغش حسب المفهوم القانوني: ينقسم هذا النوع من الغش الى صنفين ، صنف لا يتم من خلاله خرق القانون فلا يترتب عليه عقوبات و يسمى بالغش القانوني ، وصنف يتم فيه تجاوز النصوص والقوانين الجنائية، هذا يترتب عليه عقوبات ويسمى بالغش غير القانوني.¹

¹-ابو مدين بكريتي ، دور المراجعة الجنائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، دراسة حالة على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم، مداخلة في الملتقى الوطني الرقابة الجنائية في الجزائر، 2016/2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، ص6

أ- الغش الضريبي القانوني: ان وجود ثغرات و غموض في القانون الجنائي يمكن المكلف بالضريبة من تجنب الاقطاعات المفروضة عليه، دون خرق للقانون فبذلك هو المرور ببطيء فوق القانون، فبمعرفة القوانين يدرك الثغرات و يغتتمها.

ب- الغش الضريبي غير القانوني: هو الخرق المباشر للقوانين و التشريعات الجبائية ، إذ يكلف هذا الاخير فرض عقوبات جبائية بوجود نص صحيح يدل على عدم شرعية هذا العمل الذي قام به المكلف بنية سيئة.¹

5. غش ضريبي من حيث الحيز الجغرافي:

أ- غش ضريبي وطني: يجري هذا النوع من الغش الضريبي داخل حدود بلد معين و المكلف يبقى في مواجهة السلطات الجبائية لبلده و يسعى الى ذلك التجار والشركات التي ليست لها وجود في الاسواق الخارجية و تبقى مقراتها و فروعها في الوطن مع التزامهم بتقديم التصريحات المتعلقة بأرباحهم.²

ب- غش ضريبي دولي: هو غش اقتصادي بمعنى انه ذو تأثير اقتصادي يتمثل في ضياع مورد من الموارد الاساسية والحيوية للدولة في الظروف العادية يستوي في ذلك ان تكون وسيلة التهرب مشروعة او غير مشروعة يمكن بذلك القول ان التهرب الضريبي الدولي ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد و المجتمع وهو صورة من صور الغش الضريبي

¹-ابومدين بكريتي، مرجع سابق، ص7.

²-ياقوت اوهيب بن سلامة الغش الضريبي ، مذكرة ماستر تخصص القانون الجنائي و العلوم الجنائية ، 2003،جامعة الجزائر ص 12.

بصفة عامة وان ما يميزه انه ذو صفة دولية فهو يحدث عبر حدود اقليم الدولة ، يستوفي ذلك ان يحدث بين دولتين اجنبيتين او اكثر.¹

رابعاً: صور الغش الضريبي

من صور الغش الضريبي عدم تقديم التصريح تعمد الكذب في مضمون التصريحات ، تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي يقوم الغش الجبائي على الاخفاء القانوني و المحاسبي.

1. **الاخفاء القانوني:** الغش عن طريق العمليات القانونية يتمثل فيما يسعى بالتصنع ، أي استخدام وضعية قانونية مرئية هذا الغش اكثر استعمال حيث يتمثل في اعداد مؤسسة تجارية لفواتير وهمية التطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب مؤسسة اخرى و بذلك تتمكن هذه الاخيرة من حسم مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمية من مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها مما يؤدي الى تخفيض الرسم الواجب الدفع.²

2. **الاخفاء المحاسبي:** الغش عن طريق العمليات المحاسبية يتطلب بلوغ مستوى من المؤهلات في مجال تقنية المحاسبة هذا الشكل من الغش يكون بزيادة الاعباء، التسجيل المحاسبي على النفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة، الزيادة في مختلف العوائد المعنوية، وقد يكون الغش تخفيض النواتج لجوء للبيع نقداً، التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل العودة الوهمية للبضائع و المنتوجات وعدم التسجيل المحاسبي للوائح الانشائية المحققة على التنازل عن عناصر الاصول.³

¹-سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و اثارها على اقتصاديات الدول النامية ، دار المطبوعات الجامعية ، 1999، الاسكندرية ، ص12.

- فلاح محمد ، السياسة الجنائية الادوات والاهداف مع الاشارة الى حالة الجزائر ، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، 2006/2005، جامعة الجزائر، ص55.

³-عطية عبد الوهاب ، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة ، 2000، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص810.

خامسا: اسباب الغش الضريبي¹

اسباب الغش الضريبي في الجزائر متعددة و التي يمكن ان تلخصها فيما يلي:

1. اسباب تقنية: تكمن في تعقد النظام الضريبي الجزائري و صعوبة تقدير المادة الخاضعة للضريبة ، فضلا عن العدد الكبير من النصوص التشريعية في هذا الصدد دعت الكثير من الوكالات الدولية الى تبسيط و تحقيق و الاستقرار في القاعدة الضريبية في الجزائر و الملاحظ في الكثير من الدراسات التي تناولت فعالية النظام الضريبي الجزائري ان مشكلة التهرب الضريبي في الجزائر قد ساهم فيها تعدد المعدلات الضريبية في الماضي و شهد القانون الضريبي تعديلات كثيرة بعد قانون المالية لسنة 2007، بقيام المشرع بتخفيض عدد الضرائب عن طريق تخفيض معدلات الضريبة ، ومن بين هذه التعديلات تطبيق الضريبة الوحيدة الجزافية على الاشخاص الطبيعة عندما لا يتجاوز رقم اعمالهم 5000.000 سنويا.

2. اسباب سياسية: تكمن في استخدام الايرادات الضريبية في تمويل الخدمات العامة التي تعمل على استقرار السياسي في الجزائر هذه الحقيقة يجب الوقوف عندها من خلال الحوافز الجبائية الممنوحة بضغط من طرف اصحاب المصالح ، التي قد يتم تحويلها من طرف هؤلاء مما يشكل احتيالا ضارا على مصداقية الاستثمار في الجزائر الذي اقتصر على المحروقات دون القطاعات الاخرى.

3. اسباب اقتصادية: ان برنامج التعديل الهيكلي الذي عرفته الجزائر في التسعينات خلق بعض السلوك الضريبي الرافض للضريبة و الذي يحث على الغش الضريبي كما ان ارتفاع اسعار الضريبة ساهم في انتشار ظاهرة الغش الضريبي ، اضافة الى ذلك

¹-ناصر شارفي، سامي مباركي، الغش الضريبي في الجزائر وسبل مكافحته، مجلة العلوم الانسانية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 48 سبتمبر 2017، ص282-283.

التكلفة التي يتحملها المكلفون بالضريبة و الناشئة عن تعقد عمليات سداد الضريبة التي تؤثر على سلوك المكلفين.

الفرع الثاني : مفهوم التهرب الضريبي

اولا: تعريف التهرب الضريبي

ان التهرب الضريبي يعني تخلص المكلف عن دفع ما عليه من ضرائب كلياً او جزئياً دون ان يعكس عبئها على الغير وهذا ما يسمى « براءة» التي يستند اليها المكلف للتخلص من الضريبة المفروضة.

1-التعريف الفقهي: فحسب تعريف الفقهاء فقد عرفة الفقيه Andreilm إنه الاستعمال الإداري للوضع غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والادارية¹، اما عن J.Cnantinez فقد عرفه بأنه « هو فن تقادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي» أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة النصوص القانونية² ، اما Dola Raya Thomas فيعرف التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، وإنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك³ ، ويقول Cartoulous بأنه مجموع العمليات التي يقوم بها المكلف من اجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه احسن و اكثر الامتيازات سواء في داخل الدولة او خارجها.⁴

¹ - علي مساعد مرجع سابق، ص98.

² - بوزيد سفيان، ملخص ، التهرب الضريبي :مفهوم وقياس ، العدد رقم 15 ، جوان 2016، جامعة مستغانم ، ص14.

³ -نصر رحال ، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، رسالة ماجستير في علوم التسيير 2007، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، ص77.

⁴ -نصر رحال ، سهام موفق، الضغط الضريبي ، كحافز للتهرب و الغش الضريبي ، مجلة العلوم الادارية و المالية ،2018، العدد 01،جامعة الوادي، ص03.

و قد عرفه الفقيه العربي محمد عرفات بأنه التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تخفيف الضريبة بعدم أدائها للخرينة¹، و عرفه محمد أبو نصار و آخرون : " بأنه قيام المكلف ببعض الأعمال والأفعال المخالفة للقانون والتي من شأنها تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه.²

2-التعريف القانوني : قد يبدو من الوهلة الاولى أن مصطلح التهرب الضريبي هو عبارة يسهل فهم معناها غير أن هذا الاعتقاد من يتلأشى لما نجد التشريعات الضريبة لم تعرف التهرب الضريبي تاركة ذلك للفقه مقتصرة على بيان الأفعال التي تشكل جريمة التهرب الضريبي، بل أنها لا تستعمل لفظة واحدة للدلالة على امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة، ففي البيان يستعمل لفظ التملص وفي كل من مصر والعراق تستعمل كلمة التخلص.³ أما المشرع الجزائري فنجد استعمل عدة ألفاظ هي التملص التخفيض الانقاض في المقابل وأمام سكوت التشريعات عن تعريف التهرب الضريبي نجد أن الفقه قد اختلف في تحديد المقصود منه ،ولذا تباينت المصطلحات المستعملة للتعبير عنه فنجد من يعرف التهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن يثقل عبئها إلى شخص آخر.⁴

¹-سالم محمد الشوابكة، التهرب الضريبي في المملكة الاردنية الهاشمية ، مجلة الحقوق ،مجلس النشر العلمي ، العدد 04 ، 27 ديسمبر 2003، ص263.

²-علي مساعد ، مرجع سابق، ص98.

³-احمد جيدل، زهيرة عيسى ، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات ، المجلد 18، العدد 01، 2021،جامعة غرداية، ص1052-1053.

⁴-قصاص سليم ، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري ، اطروحة دكتوراه في علوم القانون الخاص ، كلية الحقوق ، 2018، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة1.

ومن خلال هاته التعاريف نستنتج أن التهرب الضريبي يعني اذن التخلص من عبئ الضريبة كلياً او جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار ان حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونا دستورياً.¹

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي

من أهم أسباب التهرب الضريبي هو احساس المواطن بعدم وجود خدمات مقابل الضرائب التي يدفعها وأنها تذهب إلى جيوب النافذين في الدولة حتى ان التهرب اصبح في نظر مثل هذه المجتمعات شطارة يمكن إظهارها في الأسباب المباشرة والاسباب الغير مباشرة.

1- الأسباب المباشرة

أ- الأسباب التشريعية : لقد زادت التشريعات للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضرائب او الإعفاءات او التخفيضات.

ب- من حيث الكفاءة: من أخطر الوسائل التي يلجأ اليها الموظف هي الرشوة التي تظهر اساس الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.

ج- الامكانيات المادية : نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على اي اصلاح كونه يزاول عمله في المنشآت الموروثة من قبل الاستعمار.

د- الإجراءات الإدارية : تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يماثلها من أجهزة.²

¹-علي مساعد مرجع سابق، ص98.

²-خضراوي الهادي ، سعيداني محمد السعيد، الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي ، مجلة الدراسات القانونية و السياسية ، العدد 02 جوان 2017، ص44.

وأعوان الإداريين فلهذا يبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الاجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتمثل هذه الاجراءات فيما يلي :

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي
- عدم المساواة في تطبيق الاجراءات
- تعقد الاجراءات الخاصة بالتحصيل الضريبي.¹

2- الأسباب غير مباشرة :

أ- الأسباب الاجتماعية والاخلاقية: ان نظرة المجتمع في بعض المجتمعات العربية الى المتهرب نظرة اعجاب و تقدير على اعتبار ان سرقة الخزنة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي ليست سرقة.

ب- الأسباب السياسية: ان عدم الاستقرار و الاستقلال السياسي للبلاد وسياسية الإنفاق العام في الدولة تلعب دورا أساسيا في التعرب الضريبي فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة.²

ج- الأسباب الاقتصادية : إن مستوى المعيشة والوضع الاقتصادي الجيد ووفرة رؤوس الأموال تؤدي إلى عدم التهرب والعكس صحيح فحينها تكون الحالة الاقتصادية للبلاد في حالة رفاهية فتكون معدلات الضريبة منخفضة أما حينما تكون الحالة الاقتصادية في البلاد حالة أزمة فإنها تحاول رفع معدلات الضريبة.³

¹-خضراوي، سعيداني، مرجع سابق، ص44.

²-خالد عيادة، التهرب الضريبي و اشكاله و طرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 9 ، سبتمبر 2013، جامعة إريد ، الاردن ،ص20.

³-بساس احمد، اثر المراقبة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل الاصلاحات الاقتصادية في الجزائر، اطروحة دكتوراه تخصص علوم التسيير .

ثالثا : أنواع التهرب الضريبي

يتجلى التهرب الضريبي في:

1- **التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي:** يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من باستيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو الحد من استهلاكها مثل السلع العمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة فمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (AUDI) الوكالة الوطنية لترقية الشباب AUSEJ.

2- **التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي:** يتمثل هذا النوع غير المقصود من التهرب في الاستغلال المكلف ثغرات القانون، من أجل عدم دفع الضريبة وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع، وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينهك القانون أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الاعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة باسطة معينة.¹

3- **التهرب الدولي:** تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات والي ضغط جبائي منخفض، وهذا يطلق عليه تسمية التهرب الضريبي الدولي المشروع الذي يتم عادة باستغلال التسهيلات والاعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق المعبر عنها بتسمية الجبايات الضريبية أو الملاذات الضريبية أو النظم الجبائية التفضيلية التي تتميز اساسا بالسرية المطلقة و غياب الرقابة على غير المقيمين.

¹ - عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، دون طبعة، مكتبة بن موسى السعيد ، الوادي 2011، ص11-12.

4-التهرب المحلي: تهرب مرتبط بحدود إقليم الدولة فلا يتعدى إلى دولة أخرى وهو أكثر أنواع التهرب انتشارا اما باستغلال التغيرات الموجودة في النظام الجبائي أو عن طريق امتناع الأفراد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة.¹

رابعاً: آثار التهرب الضريبي²

يمكن للنظام الجبائي أن يتعايش مع أحد معين من الغش الجبائي وهو حال كل الأنظمة الجبائية في باقي دول العالم لكن لا يجب تجاوز هذا الحد والا كان له من الآثار ما يهدد وجود الدولة، فأهمية التهرب الضريبي والآثار الناتجة عنها هي في الحقيقة مؤشرات يجب الأخذ بها لإصلاح الأوضاع في جميع المستويات وتتمثل آثار التهرب الضريبي في:

1- الآثار الاجتماعية : يظهر أثر التهرب الضريبي بشكل جلي في إضعاف أخلاق الجماعة وإضعاف علاقة التضامن بين أفراد المجتمع الواحد ويخل بقاعدة توزيع الدخل والثروة وتكتل الثروات بأيدي القلة من أفراد المجتمع وكذا يعمل على إضعاف قدرة الدولة على تطوير المجتمع من خلال دعم بعض القطاعات.

2-الآثار المالية: تعتبر الضريبة إحدى أدوات التمويل الأساسية لتغطية نفقات الميزانية بشقيها التسييري والتجهيزي ، فهي مورد يمول الخزينة العامة للدولة وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بها بحيث يفوق عليها جزءا هاما من الموارد المالية و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام. على الوجه الاكمل.

3-الآثار الاقتصادية: يؤدي التهرب الضريبي إلى إن انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني إذ أنه تقلل من الايرادات وبالتالي من الانفاق العام وهذا بدوره يؤدي إلى الاقلال من الاستثمار وزيادة الإنتاج ثم إلى كساد الاقتصاد.

ويمكن تلخيص آثار التهرب الضريبي في الجدول الآتي:

¹-بن بعلاش خاليدة ، مرجع سابق ،ص33-34.

²-بساس احمد، مرجع سابق، ص82.

جدول 01 آثار التهرب الضريبي

آثار التهرب الضريبي	
آثار التهرب الضريبي المباشر	آثار التهرب الضريبي المباشر
* التأثير على تمويل التنمية عن طريق تجميد مشاريع الدول. * التأثير على إدارة المشروعات حيث يؤدي إلى عدم نزاهة وصحة البيانات المالية مما ينتج عنه انخفاض في تحفيز اصحاب العمل و الاستثمارات.	* انخفاض في مقدار الايرادات التي تجذبها الدولة للمكلفين. *زيادة تضمن الضريبة المفروضة والقيام بفرض ضريبة جديدة لتعويض العجز الناشئ بسبب التهرب. * اضطراب الحكومة إلى الحصول على قروض داخلية وخارجية لتغطية العجز الحاصل عن التهرب مما يوقعها في مشكلة تسديد القروض ودفع الفوائد المترتبة عن عدم تحقيق العدالة الضريبية.

المصدر: عوادية خديجة دور الحكومة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مجلة المؤسسة، العدد 1، 2021، جامعة شريف مساعدية ، سوق اهراس، ص147.

الفرع الثالث: الفرق بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي

من خلال ما سبق نجد ان ظاهرة الغش و التهرب الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي و هو ما يعد عملا غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلى المفهومين خصوصا أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية ، حيث أن التهرب الضريبي تيم بطرق ووسائل قانونية ، أما الغش فيتم عن طريق وسائل غير قانونية لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية واحدة وهي تجنب الضريبة ويظهر في هذا الاطار فريقان:

1- الفريق الأول : يري أنه يوجد فرق بين التهرب الغش الضريبي وهم المنظرين القانونين الذين يرون ان الغش الضريبي غير مشروع لأنه يشكل مخالفة صريحة للقانون الجنائي وعدم الامتثال له في حين أن التهرب الضريبي التجنب الضريبي مشروع وذلك نتيجة لاستغلال الثغرات وبالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسؤول لان المسؤول على وجود هذه الثغرة القانونية هو المشرع الجنائي الذي يسمح بوجودها.

3-الفريق الثاني: وهم المنظرين الاقتصاديين الذين لا يجدون فرق بين الغش أو التهرب الضريبي وذلك لان لهما نفس الآثار الاقتصادية والمالية على الحصيلة الجنائية وبالتالي على خزينة الدولة وفي هذا الصدد نجد أن الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، أما الفريق الثاني اي الاقتصاديين فإنهم يؤكدون على أثره على الحصيلة الجنائية لذلك فان الفريق الاول يميز بين الغش والتهرب الضريبي بينما الفريق الثاني لا يميز بينهما لان لهما نفس الآثار.

جدول رقم 02: اوجه التشابه والاختلاف ما بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

اوجه الاختلاف	اوجه التشابه	
*يعد التهرب الضريبي خطأ مرتكب بحسن نية في سبيل اختيار طريقة اقل اخضاعا للضريبة، اما الغش الضريبي فيضم التعقد و النية السيئة في مخالفة القانون الضريبي. *فان التهرب الضريبي يحتوي على العنصر المعنوي فقط (النية) اما الغش الضريبي يحتوي على كل من العنصر المادي و المعنوي لنية اضافة الى طرق و وسائل احتيال، وهذا جعله جريمة كاملة.	*يعتبران آفة وسلوك غير حميد سواء كان طوعيا أولا يجب على الدولة مكافحته والسعي للقضاء عليهما بكل الوسائل. *كل منهما يدلان على غياب الوعي الضريبي و انعدام العنصر الاخلاقي المكلف *كلاهما يعد انتهاك لمبدأ العدالة الضريبية.	من حيث المواقف السلوكية
*التهرب الضريبي هو مجموع السلوكيات التي تؤدي بالمكلف الى تخفيض العبء الضريبي باستخدام التقنيات و المهارات القانونية "استغلال الثغرات القانونية" في حين يعتمد الغش الضريبي على تقنيات غير قانونية (مخالفات صريحة للقانون). *التهرب الضريبي يترتب عليه اتخاذ اجراءات ادارية تقوم بها المصالح الضريبية في حين ان الغش يعد جريمة قانونية ينتج عنها اجراءات ادارية اضافة الى اجراءات قضائية التي تكون على شكل عقوبات.	*كلاهما يؤديان بالمكلف الى نتيجة واحدة و المتمثلة في تخفيض مقدار الضرائب المفروض دفعها عادة خسارة للخرينة العمومية . *في ظل المشرع الجزائري فانه لم يشترط للقيام بالتهرب الضريبي وجود جريمة تامة أي حصول النتيجة ، بل..المحاولة وحدها تؤدي لوقف فعل الغش الضريبي فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة و محاولة ارتكابها وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية	من حيث الموقف القانوني
*التهرب الضريبي يستغل الثغرات القانونية الموجودة في القانون و التي تساهم على تجنب الضريبة في حين ان الغش يعتبر جريمة مالية تؤدي الى ضياع حقوق الخزينة العامة للدولة.¹	*كل منهما يسعى الى تخفيض العبء الضريبي على المكلفين وذلك من خلال مقاومته و ازالته بكل الطرق. *كلهما يؤديان الى حرمان الخزينة العمومية من جزء كبير من ايرادات ضرورية لمواجهة النفقات العامة.	من حيث الموقف الضريبي

¹-رجال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي ، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس ، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، 2014/2013، جامعة الحاج لخضر ، قالمة، ص83-84.

المطلب الثاني: اركان جريمة الغش والتهرب الضريبي

تتضح جريمة الغش والتهرب الضريبي من خلال النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع و التسجيل و الرسم على رقم الاعمال والقوانين الاخرى المرتبطة التي تهدف إلى الوقاية من الغش والتهرب الضريبي ومنه يمكن القول أن هذه الجريمة تقوم على ثلاثة أركان أساسية المتمثلة في الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي.

الفرع الأول: الركن الشرعي

عملاً بالمادة 50 من الدستور التي تنص على « لا ادانة الا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم » ، و كذا المادة الأولى من قانون العقوبات التي تتضمن « لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير امن بغير قانون ».

فإن المشرع الجزائري أقر تجريم ظاهرة الغش الجبائي من خلال عدة نصوص تضمنتها قوانين جبائية.¹

فقانون العقوبات عموماً مناسبة وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص التجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك إلى حماية حق أو مصلحة وفي مجال الضرائب يهدف من وراء ذلك الى حماية في المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش والتهرب الضريبي إلى مصلحة الدولة.²

ففي التشريعات الجبائية الجزائرية أن المشرع الجبائي كثيراً ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الافعال التي تمس النظام الاقتصادي.

¹-احمد خيدل ، زهيرة كيسي ، جريمة التهرب الضريبي مجلة الواحات للبحوث والدراسات المجلد 14 العدد 01،

2021المركز الجامعي لمتنغاست امين العقال الحاج موسى أ ق اخموك، ص1058.

²-احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، جزء الاول، ط17، دار هومة للنشر الجزائر، ص430.

نجد المادة 408 من قانون ص م ر م على سبيل المثال تنص على « يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان سواء بتنظيم او محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع انواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطن ».¹

حيث تنص المادة 418 الملغاة من قانون العقوبات على «يعد مرتكبا لجريمة التخريب الاقتصادي و يعاقب بالسجن المؤقت من عشر إلى عشرين سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث معتمدا شعبا شأنه أن يعرقل بالأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني، أو من التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني، يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية»² تنص المادة 303 من ق ض و للرسوم المماثلة على « أنه فضلا عن كل العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تخلص أو حاول التخلص باللجوء إلى أعمال تدليسية في اقرار أي وعاء ضريبية أو حق او رسم خاضع له او تصفيته كليا او جزئيا بما يأتي....»³

كما نص قانون الضرائب الغير مباشرة المادة 532 على أنه « يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتخلص أو محاولة التخلص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة او التصفية أو دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها»⁴

بالإضافة الى قانون الرسوم على الاعمال تنص المادة 117 على ما يلي: « يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تخلص أو حاول

¹-المادة 408 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة، مرجع سابق.

²- المادة 418 من قانون العقوبات الجبائية المطلقة من الامر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات ح ر ح ج عدد 19.

³-المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مرجع سابق

⁴-المادة 532 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة،، مرجع سابق.

التخلص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال الطرق التدليسية من اساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها»¹.

علاوة على نص المادة 119 من قانون التسجيل على أنه: « فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة

الفرع الثاني: الركن المادي²

و ترتب كالاتي:

اولا : الركن المادي

ان تحليل النصوص التشريعية الجبائية المختلفة والتي تهدف إلى تجريم التهرب الضريبي الى استخلاص ثلاثة عناصر تشكل الركن المادي : طرق احتيالية أو تدليسية ، ثاني عنصر فهو التملص من الضريبة أو الرسم والعنصر الأخير العلاقة السببية

1- إستعمال الطرق الاحتيالية :

ان قيام جريمة الغش الضريبي يقتضي بيان الطرق الاحتيالية التدليسية التي انتهجها المكلف بالضريبة من أجل تجنب قيامه بالتزاماته الضريبية وما تؤكد المحكمة العليا في قرارها رقم 36 5436 الصادر في 2008/07/23 حيث جاء في احدي حيثياته « وحيث أن القرار

المطعون فيه لم يتطرق إلى الطرق التدليسية والتي تشكل الركن المادي والذي يكون قد استعملها المتهم بقصد التملص من تحمل أعباء الضريبة مما يعد قصورا في التسبب بل و انعداماً وهو ما يعرض القرار المطعون فيه للنقص..»

¹ - المادة 117 ، 76-102 المؤرخ في 6 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الاعمال ح ر ، عدد

103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم.

² - احمد خيدل، زهيرة كيسي، مرجع سابق ، ص1061.

مع ذلك فإن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تعريف الطرق الاحتيالية أو التدليسية بل اكتفى بتبيان بعض هذه الطرق في مختلف التشريعات الجبائية وذلك على سبيل المثال لا الحصر.

فالا فعال و الاعمال التي أوردتها القوانين الجبائية الجزائرية والتي اعتبرت من قبيل الطرق الاحتيالية في التهرب من الضريبة فهي كما يلي:

أ- قانون الضرائب غير المباشرة : و هي حسب المادة 533 م ق ض غ م تتمثل في:

➤ إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ او منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه

➤ تقديم الاوراق المزورة او غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول اما على تحقيق الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الاعفاء منها أو إرجاعها وإما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

➤ استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها من أجل دفع جميع الضرائب وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

➤ الاغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من ق التجاري أو في الوثائق التي تقوم مقامه

➤ القيام بأية وسيلة لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات الأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

➤ قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره، أو العمل بطرق أخرى على وضع عراقيل لتحصيل الضرائب أو الرسوم المتكلف بها.

ب- في قانون الرسوم على رقم الاعمال : وهي حسب المادة 18 منه :

➤ إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين به ، ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة

➤ تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول اما على تخفيض أو تخفيف أو مخالفة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة واما على الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

➤ الاغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة او وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادة 09 و 10 من ق ت.

➤ الاغفال عن التصريح بمداخل المنقولات او رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

➤ سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به وذلك بواسطة طرق أخرى.

➤ كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا إرادة واضحة التملص من دفع كل مبالغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة.

ج- في قانون التسجيل: تنص المادة 119 في فقرتها الثالثة على مناوره تدليسية واحدة وهي قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها.¹

¹-احمد ، زهيرة، مرجع سابق، ص162-163.

د- في قانون الطابع: نصت المادة 34 من قانون الطابع على نفس الأحكام التي تنصها المادة 119 من قانون التسجيل أي فيما يخص المناورة التدليسية الوحيدة المذكورة .

هـ- في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها: ان تتبع هذا القانون يجعلنا نقف على المادة 193 منه و التي عدت مجموعة من الافعال التي تعد طرقا تدليسية وهي شبيهة بتلك الواردة في المادتين 553 م ق ض غ م و المادة 118 من م ق ر . ر . أ بيدان المحكمة العليا في قرارها رقم 21 6952 وفي الحيثية المذكورة سابقا قد قررت أن المادة 193 م ق ض ع م تخص أعمال الغش التي تفرض على أساسها إدارة الضرائب غرامة جبائية على مرتكبي التهرب الضريبي دون متابعتهم جزائيا.

2- التملص من أداء الضريبة او الرسم: (والتملص الكلي أو ان التملص أو الإفلات من دفع الضريبة باستعمال الجزئي) الطرق الاحتيالية يعتبر العنصر الثاني في العنصر المادي والذي لا يكتمل إلا إذا ترتب على تحايل، فالإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة الغش والتهرب الضريبي ومن الضروري أن نرجع هذه النتيجة إلى الإخفاء الممثل في استعمال المكلف الطرق الاحتيالية و وصول المكلف إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة

والتخلص من أداء الضريبة يكون إما عن طريق ربط الضريبة ربطنا خاطئا أو عن طريق الأداء الفعلي للضريبة كلها أو بعضها طبقا لتصريح المزور الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية.¹

ففي نص المادة 303 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة « يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرف تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق او رسم خاضع له أو تصفيته كليا او جزئيا».¹

¹ -رحال نصر ، سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي ، دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب وتونس، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، 2013/2014، جامعة الحاج لخضر ، باتنة، ص88-89.

استعمل المشرع الجزائري نفس العبارة في العادة 117 من القانون الرسوم على رقم الاعمال والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، ليس هذا تكرار منه دون قصد أو دون معنى بل هو الحاح وتأكيد منه على أن المحاولة في التملص من دفع الضريبة تأخذ نفس حكم من قام بالفعل وحقق النتيجة الاجرامية .

لم يحدد المشرع الجزائري اصدار الركن المادي لقيام الجريمة في الشخص الطبيعي فحسب، بل يساءل حتى الشخص المعنوي كالشركات التجارية حيث نص على أحكام لمساءلتها في نصوص متفرقة نذكر منها من بينها الفقرة التاسعة في المادة 553-554 من قانون الضرائب غير المسامرة والفقرة الرابعة من المادة 119 و 121 وغيرها.²

4- **العلاقة السببية**: استقر الرأي الراجح في الفقه على أن السببية الجنائية تكون متوافرة في الجرائم العمدية متى كان الفعل الجاني هو أحد العوامل التي ساهمت في إحداث النتيجة وأنه كان قد توقعها فعلاً

وجريمة التهرب الضريبي سواء كانت ارتكبت بعمل إيجابي أو سلبي فهي من الجرائم السلوكية التي تتحقق بامتناع الممول أو المكلف عن اثبات العمل الذي أمره به القانون حيث تكتمل أركانها بمباشرة السلوك الإجرامي في انتظار تحقيق نتيجة، أما بالنسبة للضريبة الايجابية فهي من الجرائم العمدية ذات النتائج وبالتالي فإنه يجب أن تتوافر فيها علاقة السببية بين الطرق الاحتمالية والتدليسية التي يستعملها المكلف في ارتكاب الجريمة و بين النتيجة الإجرامية التي تحققت .³

¹-المادة 303 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.،مرجع سابق

²-رزيقة تغريت، جريمة التهرب الضريبي في القانوني الجزائري، مجلة الدراسات القانونية و الاقتصادية، 2023، المجلد 05، العدد03، ص310.

³-قصاص سليم،جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، كلية الحقوق ، مجلة العلوم الانسانية جامع الاخوة منتوري، قسنطينة. العدد 48، 2017، المجلد:أ ص ص، ص286.

ثانيا: الركن المعنوي

ان ارتكاب عمل مادي ينص ويعاقب عليه القانون لا يكفي وحده لقيام الجريمة بل لابد من أن يصدر هذا العمل عن إرادة من الجاني أو عن خطأ أو اهمال وعدم احتياط منه، وهو ما يعبر عنه بالركن المعنوي للجريمة، هذا و تعتبر جريمة الغش الضريبي حسب غالبية الفقهاء من الجرائم العمدية التي تتطلب توافرها بالإضافة الى القصد الجنائي العام قصدا جنائيا خاصا.¹

1- القصد الجنائي العام : يعني القصد الجنائي العام توجه ارادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة وهو على علم بارتكابها و منه فانه لقيام القصد الجنائي العام لدى الجاني يستلزم توفر عنصرين المتمثلان في العلم والارادة.

أ- العلم : يجب أن يكون الشخص المكلف بدفع الضريبة على علم بكافة أركان الجريمة وعناصرها القانونية وهذا ما هو متعارف عليه في القانون الجنائي بالنسبة للجرائم العمدية بصفة عامة، بمعنى لتوفر عنصر العلم يجب أن يستوعب المكلف بالضريبة بأن سلوكه الإيجابي أو السلبي يعني احتيالا وخرقا للقوانين الجبائية .

ب- الارادة : يعني كون الإرادة الشخص تتجه إلى الخروج عن الأحكام المنصوص عليها في القانون ووجوب اتجاه ارادة الجاني الى ارتكاب النشاط الاجرامي للمكون الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي مهما كانت صورته بهدف التملص من الضريبة.²

2- القصد الجنائي الخاص: يتمثل القصد الجنائي الخاص في الغاية التي يسعى على إرادته الواعية مخالفة للقانون الجزائري فجل النصوص الجنائية المحرمة لأفعال الغش الجنائي تتفق حول وجوب اتجاه قصد الحاني أي المكلف بالضريبة إلى التخلص من

¹-احمد، زهيرة، مرجع سابق، ص1065.

²-رزيقة تغريت، مرجع سابق، ص312، 311.

الضريبة بواسطة استعمال الطرق الاحتمالية فالطرق الاحتمالية هي السبيل لتحديد مدى توفر القصد الجنائي من عدمه.¹

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كآلية وقائية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي

تعد الآليات الرقابية التي وضعتها الإدارة الجبائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي من أهم الآليات الوقائية باعتبارها تراقب مدى صحة المعلومات والأرقام المصرح بها من قبل المكلفين بالضريبة سواء كان اشخاص طبيعيين أو معنويين قصد مقارنتها مع ما هو مصرح به من المعلومات المتحصل عليها ونظرا لأهمية هذه الرقابة فلا بد من ضبط مفهومها (المطلب الأول)، والاطار القانوني لها في (المطلب الثاني).

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الضريبة أداة هامة تمكن الدولة من تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية ومن أجل المحافظة عليهما من الغش والتهرب الضريبي منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطة الرقابة الجبائية وهذا ما يخولنا إلى تعريفهما في (الفرع الأول) و تحديد أهدافها في (الفرع الثاني)، والأسباب التي أدت وفرضت إلى وجودها في (الفرع الثالث)، والمبادئ في (الفرع الرابع).

الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية ومبادئها

لقد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية وبالرغم من هذا التعدد إلا أن مغزاها ينحصر في كونها تلك الاجراءات التي تقدم بها الإدارة الجبائية بغرض التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وقبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية يجب التطرق الى تعريف الرقابة والجبائية والضريبة والرسم.

¹ -G.GEDEELLI-DELAGE ,droit penal des affaires , 5eéd DALLOZ.PRIS.2003.P157.

فتعتبر الرقابة احدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي في حدود السياسة العامة لها، كما تعمل الرقابة على الكشف عن السلوكيات اللاأخلاقية و اللاقانونية مثل الرشوة والسرقة في المؤسسات الادارية.

حيث يعرف henry fayd الرقابة بأنها « مجموعة من العمليات التي ترمي الى التحقيق ما اذا كان كل شئ يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة و موضوعها يتعلق بتبيان نواحي الضعف والخطأ من اجل تقويمها ومنع تكرارها.

وتعرف الجباية بأنها « هي مجموع الاقتطاعات الاجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب الرسوم والأتاوات والمساهمات الاجتماعية».¹

أما مفهوم الضريبة « يعني اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة».² كما يعرف الرسم « مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحمل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل»³

اولا: تعريف الرقابة الجبائية

لقد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية من ابرزها تعريف "claudelaurent حيث عرفها «الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في اداء واجباتهم الجبائية» اما عن تعريف A. Hamini فيقول ان: «الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الاثبات والتصريحات المقدمة»⁴

¹ - محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية ، 2004، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، ص40.

² - محمد الصغير بعللي، يسري ابو العلا، المالية العامة، 2003، دار العلوم ، الجزائر، ص57.

³ - محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة ، ط4، 2010، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، ص132.

⁴ - عوادي مصطفى وآخرون ، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، المجلد 02، العدد 01، 2019، جامعة حمة لخضر ، الوادي. ص75.

اما الاستاذ عبد المجيد دراز فعرفها بانها: «التحقيق من شمول الوعاء الضريبي المعمول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة و من صحة القيم المالية لهذه العناصر، والتأكد من حصيلة المركز المالي للمعمول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها»¹، وعرفها الاستاذ " Philipecolin على أنها : « الفحص أو التحقيق المحاسبي المطبق من طرف الادارة الجبائية وهي عبارة عن مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية»² بالإضافة إلى تعريف آخري للرقابة الجبائية فنجد في التعريف التالي : «الرقابة الجبائية هي فحص للتصريحات و السجلات و الوثائق والمستندات التي بحوزة المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا اشخاص طبيعيين او معنويين وذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحويها ملفاتهم الجبائية»³

كما جاء في تعريف آخر: « ان الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الاثباتات و التصريحات المقيدة»⁴.

وقد عرفت على انها: « هي مجمل العمليات التي تهدف الى التحقيق في المكان على جميع دفاتر المحاسبية لمكلف ما و مقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال عليها اي ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة الى كتابات محاسبية.

التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.⁵

¹-بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، 2000/1999، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، 2011، جامعة محمد خبضر ، بسكرة ، ص 18.

²- Philipecolin .Lavérification .edition economica.Paris.1985.P38

³-سليمان غيرة، دور الرقابة الجبائية في تحسب جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، 2012، جامعة بسكرة، ص 70.

⁴-Ahmed hmani, l'audit comptable et financier ,edition berti,Algerie, 2001,p172.

⁵- يونس احمد الطرق، مقدمة في النظم الضريبية ، المكتب المصري الحديث للطباعة و النشر، 1977، مصر، ص 76.

هناك تعريف آخر : « الرقابة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة وتعزيز الامن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى و ذلك بالتحكيم في الامكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية»¹

هناك من خبراء المحاسبة من عرفها على انها : « مجموعة من الاجراءات و التقنيات المقررة من طرف المشرع تمارسها الادارة الضريبية للتأكد من مدى احترام المكلف بالضريبة لكل التزاماته للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية».²

حيث نصت المادة 20 الفقرة 1 « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. ان المشرع الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ولكنه حدد ضوابطها ، وخول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك من مفتشية الضرائب المختصة اقليميا الى نيابة المديرية المكلفة بالرقابة الجبائية ثم مصالح البحث والتحري، ولقد تضمنت المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية مهمة الادارة الجبائية ، التصريحات و المستندات المستعملة لتحديد كل ضريبة او حق او رسم او اتاوة.

كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع اجورا و اتعابا او مرتبات مهما كانت طبيعتها و بالرجوع للفقرة الثانية من هذه المادة نجد ان المشرع يعطينا و لو بصورة موجزة اجراءات القيام بهذه المهمة بنصه تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات و المنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها،

¹-اسماعيل فريجات

²-محمد فلي، فهيمة بلول ، الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة ، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية . مجلد : 07، العدد: 2018، 06، ص181.

اما بنصه: « يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية ان تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها ، الدفاتر للرقابة».¹

*يعنى التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة .

* أما الفقرة الثانية من نفس المادة « لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل».

*أما الفقرة الثالثة من نفس المادة« تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات».

إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومة والمعطيات والمعالجات التي ساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

يلزم المكلفون بالضريبة المحقق في محاسبتهم عند مسكهم المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي بوضع بطاقات الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين بناء على طلب خطي يقدمه المحققون.

يمكن أن تتم عملية التحقيق في عين المكان باستعمال تجهيزات الاعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة أو على مستوى المصلحة ، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة، كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 20-1 اعلاه في هذه الحالة يجب على المكلف

¹-سامية العايب، الاطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابطها ، 2016/2015، جامعة 8 ماي 1945، جامعة قالمه،

بالضريبة أن يضع تحت تصرف الادارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الاعلام الآلي.¹

وعلية نستخلص أن : « الرقابة الجبائية هي عبارة مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة والتأكد من صحة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة».

فالتشريع الضريبي لا يكفي وحدة لمكافحة الغش و التهرب الضريبي اذا لم يتم بتكييفه بجهاز اداري يتمتع بالكفاءة والخبرة والنزاهة، قد يحتج البعض بان في ذلك إزعاج للمكلفين يتسبب في ارهاقهم و تذرهم ، ولكن المتفق عليه استنادا إلى التجربة الميدانية أن الرقابة الجدية لا تزجج سوي سيئ النية وفي المقابل فإن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على « أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو اتاوة».²

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية

تتجلى أهداف الرقابة الجبائية في

1. **الهدف الإداري:** تساهم الرقابة الجبائية بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء في الجهاز الإداري ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية:
 - *تساعد الرقابة الجبائية على كشف الثغرات النقائص القانونية ، مما يمكن للإدارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات لتقادي ذلك النقص وايجاد الحلول له.
 - * تحديد أوجه الانحراف ويكشف الأخطاء بما يساعد الادارة الجبائية في المعرفة والإلهام بأسبابها و تقييم آثارها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة.

¹-المادة 20 من قانون الاجراءات الجبائية، الفقرة 1-2-3.

²-دين عمارة منصور، انواع واجراءات الرقابة الجبائية ، ط2، 2016، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص23-24.

* تسمع الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات الخاصة بجميع انواع الضرائب وتقدير الغش و التهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى.¹

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

3. **الهدف القانوني:** و يتمثل في التأكيد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحسوبية لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن اية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحققاتهم الجبائية.³

4. **الهدف المالي والاقتصادي:** حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع باي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.⁴

كما يمكن تلخيص اهداف الرقابة الجبائية إلى اهداف عامة وأهداف محددة كالتالي:

أ- **الأهداف المحددة:** إن المشرع الجبائي حدد للرقابة الجبائية أهداف معنية وأهداف محددة بحيث اعتبر أن الرقابة الجبائية وسيلة استراتيجية تتمثل في المقال لنظام تصريحي، وهي الوسيلة الأكثر تخصصا التي تملكها الادارة للتحقيق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة بالإقطاعات الضريبية، وتطبيقها يمثل أحد الاهتمامات

¹- كحلة عبد الغني، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ومالية دولية ، 2012، جامعة المدية، ص85.

²- AIERNDERgardett.et avuemlynarsk lelolution des outils juridique du contrôle piccal , revue fraicaise de comtabilité n°=477, pris 2014.p36

³- خضراوي ، سعيداني ن مرجع سابق، ص48.

⁴- المرجع السابق ، ص48.

الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش و التهرب الضريبي تخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطواتها.

ب- الأهداف العامة: لقد عمل المشرع الجبائي على تحديد الأهداف العامة للرقابة الجبائية التي تهدف أساسا إلى المتجر التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل من شأنه أن يتملص المكلف بالضريبة من الالتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين في الواقع، وأن عملية الغش ينجم عنها فقط اضرار مالية للخزينة المالية، ولكن تؤدي إلى فشل كل من

سياسة ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة، والمساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديات في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الوطني منها إلغاء الاحتكار، تحرير التجارة الخارجية .

كما تهدف إلى إبطال الأساليب والتطبيقات التي تحكم الاختلالات التي تشوه قواعد المنافسة.¹

الفرع الثالث : أسباب الرقابة الجبائية

رغم أن المشرع الجزائري قد حدد مختلف المعايير التي من خلالها يتم فرض الضريبة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية كما نصت المادة 143 فقرة 1 من ق إ ج إلا أنه من الناحية العملية يصعب على إدارة الضرائب ضمان تحصيل كل الضرائب المستحقة بالنظر إلى عدة معطيات و أسباب تؤدي إلى إفلات الكثير من المكلفين بالضريبة عن دفع ما عليهم.

و على هذا الأسباب يمكن إجمال أسباب اللجوء الإدارة الضريبية إلى ممارسة هذه الرقابة الى ما يلي :

¹-منصور بن عمارة، الرسم على القيمة المضافة ، دار هومة للنشر والتوزيع، 2010، الجزائر، ص14-15.

1-طبيعة النظام العربي الجزائري: يتميز هذا النظام بأنه تصريحي الذي يعني أن المكلف بالضريبة هو الذي ينتقل إلى إدارة الضرائب المختصة من أجل الادلاء بتصريحاته حول مداخله لكي تتمكن الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها وهناك بعض المكلفين لا يقدمون تصريحات صحيحة من أجل تفادي دفع الضريبة مثل عدم تصريح ببعض المداخل و في حال شك إدارة الضرائب في هذه التصريحات تقوم بإجراءات الرقابة كما يحددها القانون.

2-إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي: لقد أثبتت الواقع العملي أن الكثير من المكلفين بالضريبة يسعون إلى استعمال مختلف الحيل من أجل التملص عن دفع الضرائب، ويعود سبب انتشار هذه الظاهرة الى وجود بعض الفراغات القانونية التي يستغلها هؤلاء من أجل عدم دفع الضرائب واستعمال بعض الحيل لا سيما من طرف بعض الشركات التجارية والمؤسسات المهنية أن نجد أن ممثلي هذه المؤسسات يستعملون بعض التقنيات ويصرحون بمداخل غير حقيقية لضمان الحفاظ على أموالهم وعدم التنازل.

3- غياب الوعي الضريبي: إذا كانت طريقة دفع الضريبة لا تطرح إشكالا بالنسبة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة لا سيما فئة الموظفين العموميين لأنه يتم خصم مقدار الضريبة الواجبة الدفع آليا فإن الاشكال يطرح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطات ذات طابع مهني او تجاري أو اقتصادي اين يصعب على هؤلاء فهم معنى الضريبة مما يجعلهم لا يكثرثون بضرورة دفع الضريبة ولا بالآثار المترتبة عليها بدليل المنازعات التي تثار بين هذه الفئات والادارة الضريبية.

الفرع الرابع: مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الاموال العامة من الضياع لا سيما من الغش و التهرب الضريبي، بغرض زيادة في الايرادات العمومية و لتحقيق اهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد ان تقوم على مبادئ اساسية تتمثل في:

اولا: إقامة نظام جبائي محكم

يعتبر النظام الضريبي من اساسيات الرقابة الجبائية، حيث تنعكس السلطة التشريعية في المجتمع على تشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي بقدر ما يتوفر لديها من خبرات و كفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي ان يلمس الحنكة الفنية في انظمتها الضريبية ، وبطبيعة النظام الجبائي المعقدة و غموض نصوصه و مواده فهذا سبب من اسباب ظهور الغش الضريبي فكيف يمكن التحكم في نظام جبائي يكون فيه الاعوان المكلفين بالتحصيل جاهلين لمبادئه و كفاءات تطبيقه وذلك من كثرة نصوصه من جهة وتعقيدها من جهة اخرى.¹

ثانيا: ارساء الحس الضريبي لدى المكلف بالضريبة

لكي يتصرف المكلف بالضريبة بإيجابية يجب على الادارة توعيته، فكثيرا ما يتم التساؤل عن مدى إمكانية محاربة التهرب والغش الضريبي عن طريق تشجيع المكلف بدفع ضرائبه، فإحساس المتهرب بخطر يترقبه له تأثير تربوي على الجانب الاجتماعي مما يدفعه الى عدم المجازفة بمكانته الاجتماعية و على هذا الاساس، يجب على الادارة تقديم يد المساعدة للمواطنين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة و ان تضع في تصرفهم ارشادات اعلامية و كتيبات لشرح بعض الاجراءات الخاصة بالضريبة، ذلك ان توجيه المكلف بالضريبة يأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الادارة الجبائية لان تصرفه لا يخضع لأي حساب علمي وانما يخضع الى دوافع نفسية لذلك وجب اعلام جميع المكلفين بالضريبة بكل تغيرات و مستجدات التشريع الجبائي ، وعن كل الاجراءات الجبائية.²

¹ -michel bourier , marie christine, l'administration fiscalees , France .presses universitaires de France,pris.1998,p48.

² -حامد عبد المجيد دراز ، المالية العامة، مؤسسات شباب الجامعة، الاسكندرية،2004،ص237.

ثالثا: ترقية الادارة الجبائية

ان التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعالة حيث ان تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع و المكلف وحدهما و انما تقع كذلك على الادارة الجبائية التي يجب توفرها على مستوى من التطور و الكفاءة إضافة الى توفرها على امكانيات بشرية ومادية لازمة، و التي تمكنها من اداء وظيفتها على احسن وجه ، الا ان اليد العاملة لا تقي بالغرض اذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين ، وتكوين اطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب و المراقبة الجبائية، إضافة الى اجراء تربيصات لموظفي و اعوان الادارة الجبائية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي شهدتها النظام الجبائي كما ينبغي تحفيز موظفي الادارة الجبائية من خلال رفع اجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية و الوصول الى تحقيق الاهداف المرجوة منها.

حيث يؤدي تعقد وعدم استقرار النظام الضريبي إضافة الى ضعف الادارة الجبائية وقلة امكانياتها البشرية و المادية الى الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال، ويلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد الى موظفي الادارة الجبائية مما يؤدي بهم الى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية.¹

¹ عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، 2010، جامعة تلمسان، الجزائر، ص69.

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

يقصد بالاطار القانوني للرقابة الجبائية « مجموع الحقوق المخولة لإدارة الضرائب من أجل ممارسة عملية الرقابة »

حددت كيفية ممارسة عملية الرقابة في نص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها « يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في نص المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونيا للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات ، قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات و الوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التخلص من الوعاء والمراقبة و دفع الضريبة». يمثل كذلك الاطار القانوني للرقابة الجبائية جميع الضمانات التي تحافظ على أموال وحقوق المكلف بالضريبة وذلك باستعمال العمليات التعسفية الادارية التي تمارس بحجة اداء أعوان إدارة الضرائب لوظيفتهم وتتمثل مجمل هذه الضمانات أو الحقوق في حق الرقابة، حق الاطلاع ، حق استدراك الأخطاء الاداري.

اذ وفر المشرع جملة من ضمانات لحماية أموال المكلف بالضريبة من تعسف الادارة الضرائب وذلك بتوفر بعض الميكانيزمات التي من شأنها الحفاظ على حقوقه وحمايته والتي تتلخص في ما يلي: حق الإشعار بالتحقيق، تحديد مدة التحقيق ،حق الاستعانة بمستشار منع اجراء رقابة ثانية ، تبليغ نتائج التحقيق.¹

وهذا ما سنتناوله في هذا المطلب في هاته الفروع.

¹-سامية العايب، الاطار القانوني للرقابة الجبائية و ضوابط اثباتها ،2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة 8 ماي 1945 ، قالمة، ص 6-7-8.

فرع الأول: الحقوق المخولة لإدارة الضرائب من أجل ممارسة عملية الرقابة الجبائية

1 - حق الرقابة: تولى مهام الرقابة الجبائية أربعة أجهزة هي:

مصالح البحث والمراجعة التابعة لمديرية البحث والمراجعات المتواجدة حاليا بالجزائر العاصمة ووهران وقسنطينة تتمتع بصلاحيات التدخل على مستوى التراب الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة .

*المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التابعة للمديريات الولائية للضرائب في إطار الاقليم الاداري للولاية.

* المصلحة الرئيسية للرقابة الجبائية التابعة لمركز الضرائب.

* مديرية المؤسسات الكبرى.¹

لا تكتفي الرقابة الجبائية بالاطلاع بل تقوم بمجموعة من الاجراءات والعمليات التي من شأنها إثبات صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وإجراء مقارنات بعناصر و بيانات أخرى وتكون في شكل صورتين هما: بطلب تبريرات وتوضيحات من المكلف بالضريبة وتبدأ هذه العملية داخل مكتب مصالح الضرائب حسب نص المادة 18 و 19 من ق أ ج

تقوم بإجراءات التحقيق المحاسبي و الجبائي طبقا لنص المادة 20 و 21 من ق أ ج وتتم هذه العملية بمكتب مصالح الرقابة الجنائية .²

¹-سامية العايب، مرجع سابق، ص7.

²-عبود ميلود ،دبرياوي كمال، الرقابة الجبائية في الجزائرالاطار العام والطرق ،العوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تندوف، العدد02، 2018، ص 315.

2-حق الاطلاع : طبقا للمادة من ق أ ج « يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه».¹

لا تتحقق الرقابة الجبائية الا عن طريق الاطلاع على جميع ملفات والوثائق المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 51 من ق إ ج، لقد مكن المشرع حق الإطلاع على وثائق الإدارات العمومية أو المؤسسات الخاصة وذلك بموجب المادتين 45 و 60 من ق إ ج.²

أ- حق الاطلاع لدي الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاصة :طبقا لنص المادة 45 من ق إ ج « لا يمكن بأي حال من الأحوال ،لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها».³

ب-حق الاطلاع لدي المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين: طبقا للمادة 51 من ق إ ج « يجب على المؤسسات او الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفين وأصحاب العملات وكل الأشخاص أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف و المصرفية وأصحاب العملات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسلوا اشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح واقفال كل حساب ايداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات اخري تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.

¹-المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية .

²-سامية العايب، مرجع سابق،ص8.

³-المادة46من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق.

كما يمس هذا الالتزام خصوصاً البنوك، وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات.

يعاقب على كل مخالفة لأحكام المقاطع السابقة بغرامة جبائية منصوص عليها في المادة 2-192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تطبق بعدد المرات التي يتم فيها التصريح بإشعارات الفتح أو الاقفال.¹

3- حق استدراك الأخطاء الإدارية : حيث جاء في نص المادة 327 من ق ض المباشرة والرسوم المماثلة « يجوز الاستدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها نسبة لاج كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها القرار الماضي بالإعفاء من الضريبة الاولى»²

وهذا طبقاً للمادة 34 من ق إ ج « من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية . يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في

35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانوناً ، القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات و الوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة دفع الضريبة».

وأيضاً نصت المادة 35 على أن « لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة الا بأمر رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير».

¹-المادة 51 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق.

²-المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الرقابة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث، تبرزها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة -
- عنوان والاماكن التي ستتم معاينتها
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.

➤ أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبه وصفتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.¹

4-حق التقادم: نصت عليه المادة 39 من قانون الاجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الادارة الجبائية والمحددة (4) سنوات إلا في وجود مناورات تدليسية.

الفرع الثاني: التزامات الإدارة الضريبية في مواجهة المكلف بالضريبة أثناء الرقابة الجبائية يحتاج المكلف بالضريبة إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بمهمة التحقيق وبالتالي يجب خلق توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية كما يجب على الأعوان احترام هذه الضمانات وفي حالة الاخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق ومن أهم هذه الاجراءات²:

¹-المادة 34،53 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق

²-محمد عتاب، مقومات النظام الجبائي الجزائري ، ديوان المطبوعات الجزائرية،2004، ص86.

اولا: حق المكلفون الخاضعون للرقابة

و نوضحها في العناصر التالية:

1-الاعلام المسبق وآجال التحضير: إن أعوان الادارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال اشعار وذلك يكون بالمراقبة مقابل إشعار بالاستلام من المكلف و يكون في أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حالة تحقيق، وفي وأجل 15 يوم في حال المراقبة المعمقة كحد أدني ويمكن و للمكلف أن يطلب في عين المكان تخص معاينة وجود الوثائق المحاسبية للمكلف والعناصر المادية للاستغلال.¹

2-حق الطعن: منح المشرع لهذا الاخير امكانية الطعن وهذا ما تناولته المادة 80 من ق الاجراءات الجبائية يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس مركز الجواري للضرائب اللجوء الى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أنه في أجل أربعة (4) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة.²

3-حق الرد: يتمتع المكلف بالضريبة بحق الرد على كل ما جاء من نتائج في إشعار التصحيح الموجه اليه، يتخذ هذا الرد أحد الشكليات.

*قبول المكلف بالضريبة لنتائج التحقيق يكون اما بشكل صريح اذا كانت موافقة مكتوبة بطريقة غير غامضة أوقد يكون القبول ضمنيا، في حالة ما اذا لم يقدم إجابته ضمن الاجل القانوني المحدد من قبل المشرع ب 40 يوما أما بالنسبة لملاحظات المكلف بالضريبة فهي تضمن رفضا قاطعا للتصحيحات المقررة من قبل الإدارة أو تتضمن مجموعة من الأدلة والحجج تناقض النتائج المتوصل إليها وفي كلتا الحالتين على الإدارة الالتزام بالرد المعل

¹-عوادي مصطفى، ناصر رجال، مرجع سابق ، ص37.

²-المادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق.

بالحجج على ملاحظات المكلف بالضريبة وأي تقصير في ذلك يؤدي إلى بطلان الاجراءات.

4-الاستعانة بمستشار: يمكن لكل مكلف خاضع للضريبة الجبائية أن يستعين بمستشار ويكون من اختياره « محاسب أو مستشار جبائي » ويمكن أيضًا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية وفي حالة غياب المكلف لا يمنع من عملية إجراء الرقابة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد قيمتها في حالة عدم اجرائها.¹

5-محدودية فترة الرقابة في عين المكان : لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن يستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق من شهرين، وعلى كل حال يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطى المكلف خلال العمليات الرقابية الجبائية معلومات ناقصة، أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا كما يجب ان يشير إلى أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى وتتم أعمال الرقابة في محلات المكلف ، ما عدا عن تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.

6-عدم إمكانية إعادة الرقابة : لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ما عدي احالة الممارسات التدليسية بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات و في عدم الرد في أجل 30 يوم وأيضا في حالة غياب التعديلات ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر

¹-محمد بوسلطان ،نصر الدين بوسماحة، حماية حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، مجلة القانون، المجتمع والسلطة ، العدد 05، 2016، جامعة وهران ، الجزائر، ص115.

في الإشعار الأول، وبصورة استثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.¹

7 - السر المهني : تنص المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية يلزم بالسر المهني بمقتضى في أحكام المادة 301 من القانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المكررة في نفس المادة كل شخص مدعو اثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في اعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به.²

ثانيا: التزامات المكلفين الخاضعون للرقابة الجبائية

لدى المكلفين بالضريبة نوعين من الالتزامات وهما:

أ- الالتزامات الجبائية: تتمثل الالتزامات الجبائية تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة و مصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال بينهما تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية و أرقام العمل المحققة من قبل المكلف، والتي تحدد أسس الأوعية الضريبية، يمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواءً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة يمكن حصر هذه التصريحات في ما يلي³ :

*** التصريح بالوجود G8 :** حسب نص المادة 183 « يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الاجمالي أن الضريبة الجزافية

¹-مصطفى عوادي ، مرجع سابق، ص37.

²-المادة 65 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق

³-سمية قحموشي، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية ، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، العدد06، 2016، بسكرة ، الجزائر ، ص299.

الوحيدة أن يقومون في الثلاثين يوم الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب التابعين لها تصريحات مطابقا للنموذج التي تقدمه الإدارة»¹.

*** التصريح الشهري G50 :** تيم إيداع التصريح الشهري أو الثلاثي في العشرين يوم الأولى من الشهر التي تم فيها تحقيق رقم الاعمال ويوضح في وثيقة G50.

***التصريح السنوي:** حسب نص المادة 151 من ق.ض.م.ر.م « يتعين على الأشخاص في المادة 136 أن يكتتبو قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدي مفتشية الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة»².

• التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة.

• كتابة رقم التعريف الجبائي.

ب-التصريحات الجبائية: وتتمثل فيما يلي:

***دفتر اليومية :** قام القانون التجاري بإلزامية مسك دفتر اليومية في المادة 09 حيث نصت « كل شخص طبيعي معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله، أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن مراجعة تلك العمليات يوميا»³

*** دفتر الجرد:** اخذ القانون التجاري على إلزامية مسك دفتر الجرد وهذا ما نصت عليه المادة 10 من القانون التجاري « يجب عليه أيضاً أن يجري سنويا جردا لعناصر اصول

¹-183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم ، مرجع سابق.

²-المادة 151:قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،ص43، مرجع سابق.

³-المادة 09 من قانون رقم 59-75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بقانون

15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المعدل والمتمم بقانون 09-22 المؤرخ في 05 ماي 2022 ج ر ، عدد 32 ،
الصادرة في 14 ماي 2022.

وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد اعداد الميزانية وحساب النتائج وتنتج بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد».¹

*** حفظ الدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة :** نصت المادة 12 من القانون التجارى «يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 لمدة 1 كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة».²

¹ - المادة 10 من القانون التجارى،، مرجع سابق

² -المادة 12 من القانون التجارى، مرجع سابق.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم حول الغش والتهرب الضريبي حيث يؤدي عدم التزام المكلف بدفعها، سواء بطريقة مشروعية او غير مشروعة وذلك بانتهاج أساليب مختلفة مما يولد منه ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، ويعود إلى ظهور هاته الظاهرة الى عدة أسباب مختلفة التشريعية والادارية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها وهذا مما يؤدي إلى آثار وخيمة على اقتصاد الدولة وعلى الخزينة للدولة.

ولضرورة وقوف الدولة أمام هذه الظاهرة والحد منها خولت للإرادة الضريبية الحق في الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق للقوانين الضريبية إذ تعتبر أداة قانونية في يد الادارة، تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين تأدية التزاماتهم الضريبية، اذ عمل المشرع الجزائري على جملة من القوانين التي تسمح للإدارة الضريبية من أداء مهامها على أحسن وجه وتقابلها حقوق خولها أيضا المشرع للمكلف بالضريبة مما تسمح له بتمتع بضمانات.

اذ تعتبر الرقابة الجبائية أهم طريقة منتهجة لتحقيق الهدف الذي انشأت من أجله لمكافحة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر.

الفصل الثاني:

الآليات الردعية لمكافحة

جرائم الغش والتهرب

الضريبي

وهي آليات مقررّة أو منصوص عليها قانوناً وبدليل وجود مواد مالية تتعرض للنهب بسبب الغش الضريبي ولل قضاء على هذه الثغرة يجب ضمان كفاءة وتطور الإدارة الضريبية حتى تتلاءم مع التطور التكنولوجي وهو ما يجب أن تمتد إلى الجانب القضائي من أجل ضمان النصوص الجبائية حماية الحزينة العمومية، بحيث يعد الغش الضريبي من الاستراتيجيات الحالية وهو أكثر بساطة في السياق العالي الذي له درجة عالية من الحرية والسرعة حركه رؤوس الأموال وكذلك انعكاس التجارة الالكترونية سالبا على المواد المتاحة لتمويل الخدمات العامة الأساسية اقتصادية وحيث نشب هذا التهرب الضريبي تشوهات وأخل بالمنافسة والعدالة الظاهرة ثم الاجراءات الجبائية كما اعتمد المشرع على آليات موضوعية لمكافحة الغش الضريبي الا أنها ترتكب من بعض المخالفين بها لذلك كان لابد من تعزيزها بمجموعه من الاجراءات القمعية لمتابعة هذه الجريمة.¹

¹ - سديرة نحوي، آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 11، جامعة عباس لغزور خنشلة، الجزائر، جانفي 2019

المبحث الاول: تجريم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

أن الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التحريم وإجراءات المتابعة، وكذا من حيث الاجراءات المقررة و قبلها ستعالج إجراءات لمتابعة وكيفية كشف والثبات التهرب الضريبي، والأشخاص المؤهلة لذلك، حتى يمكننا متابعة المتهمين قضائيا والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجنائية، كما يجب أيضا التطرق إلى تقرير المسؤولية الجزائية.

فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول الإجراءات الردعية التي اتبعها المشرع الجزائري من أجل مواجهة جريمة الغش و التهرب الضريبي ، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي قررها في هذا المجال بالإضافة إلى العقوبات المهنية.

و بالتالي سنتحدث في المطلب الاول عن اجراءات الاثبات والمعaine و المطلب الثاني عن الدعوى الجزائية.

المطلب الأول: إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي

بعد إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي بصفة عامة البداية الأساسية في المنازعة الجنائية لذا حرص المشرع على التدقيق في الإجراءات والطرق الخاصة بإثبات الجريمة من خلال تحديد الأشخاص المكلفين بإثباتها ومختلف طرق ووسائل الإثبات.

وبعد اثبات الجريمة واستيفائها لجميع الشروط الإجرائية والشكلية تأتي مرحلة المتابعة وإحالة مرتكبيها على القضاء و هو للمحاكمة الشيء المطبق في جريمة الغش الضريبي باعتبارها إحدى الجرائم الضريبية.

تختلف آليات إثبات جريمة الغش الضريبي عن غيرها من جرائم القانون العام ، من حيث الأشخاص المؤهلين لذلك و الصلاحيات المخولة لهم إذ تختلف القرائن الضريبية في تحديدها ، و تحديد الصلاحيات المنوطة بهم و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي (الفرع الاول) و سنتطرق أيضا فيه إلى طرق الإثبات في جريمة الغش الضريبي (الفرع الثاني)

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين بإثبات الغش الضريبي

اتسمت قوانين التشريع الجنائي بعدم الانسجام وفي تحديد الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية كونها تختلف من نص لآخر وحتى بعد استحداث قانون الإجراءات الجنائية الذي يفصل في الأمر وتركه كما كان في السابق ، غير أنه حدد بعض الرتب من الموظفين للقيام بمعاينة بعض الحالات دون غيرهم.¹

وفي هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص التي تناولت وحددت الأعوان المكلفين

بالإثبات في المجال الضريبي إلى ثلاثة أصناف.²

¹ - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، د. ط دار هومة الجزائر 2008، ص 112

² - احسن بوسقيعة ، مرجع سابق، ص 475.

الفقرة الأولى : قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع

جاءت المادتان 21 من قانون الطابع، والمادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة المخالفات المتعلقة بالضرائب. على أن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا مكلفون بإثبات.

الفقرة الثانية: قانون الرسوم على رقم الأعمال

وسعت المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال من دائرة الأعوان المكلفين بمعاينة وإثبات المخالفات الضريبية بحيث ذكرت كل ضباط الشرطة القضائية، أعوان إدارات الضرائب المختلفة، مصالح الجمارك، أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية.¹

الفقرة الثالثة : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل.

لم يأتي قانونا ض. م . ر . م وقانون التسجيل على ذكر الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية أساسا، وقد أثير إشكال حول صلاحية ضباط الشرطة القضائية في إثبات الجريمة الضريبية، كما هو منصوص عليه في المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ترى الطائفة الأولى بجواز إثبات المخالفة الضريبية انطلاقا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في الإثبات، ما لم تستبعد بنص صريح.²

فيما ترى الطائفة الثانية بعدم صلاحية ضباط الشرطة القضائية لإثبات المخالفة الضريبية وذلك لخصوصية هذا النوع من الجرائم، وكذا للطابع التقني للإدارة الجبائية وللعلاقة الخاصة بينها وبين المكلف من خلال التصريحات والاككتابات المتبادلة فيما بينهما وطابع السرية الذي يحكمها، وبالتالي يستحيل على رجال الضبطية القضائية الاطلاع على هاته الوثائق ما

¹-المادة 112 من قانون الرسم على رقم الاعمال الجزائري، مرجع سابق.

²-احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص475.

لم تمكنها منها الإدارة الجبائية فالأولوية إذا تكون من حق الإدارة الجبائية لإثبات الجرائم ومعاينتها.¹

والرأي الراجح هو أنه طالما لا يجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات ومعاينة هذا النوع من الجرائم ، فلهم الحق والصلاحيات لإثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب لأنها صاحبة الاختصاص دون سواها فيما يخص تحريك الدعوى العمومية.²

الفرع الثاني: طرق الإثبات في جريمة التهرب الضريبي

تشكل المحاضر الضريبية الوسيلة المثلى للإثبات لما تتصف به من قوة إثباتية وكذلك لما تتضمنه من معاينات تسهل عملية الإثبات والتي تختلف عن الطرق الأخرى للإثبات. وفقا للقانون العام، وعليه يتم إثبات الجرائم الضريبية وفقا لوسيلتين وهما المحاضر الضريبية وهذا ما سنتطرق إليه في أولاً، والمحاضر الضريبية المحررة من طرف ضباط الشرطة القضائية وهذا ما سنتناوله في ثانياً.

أولاً: المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق للمعمق وينجر على ذلك إجراء حجز ومعاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية والمالية.³

وفي كلتا الحالتين يتعين على الأعوان الذين عاينوا أو قاموا بإجراءات الحجز بقصد اكتشاف وإثبات الجريمة والوسائل المستخدمة لتحقيقها تحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقا لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز،

¹-فارسي السبتي، مرجع سابق، ص113.

²- احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص476.

³-سيد امير محمد، مرجع سابق، ص164.

والمواد 505 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة، وقد خص قانون الإجراءات الجبائية محضر الحجز والمعاينة بقوة إثباتية وأوقف هذه القوة على توافر شروط شكلية تختلف من محضر لآخر تحت طائلة البطلان.¹

1-محضر المعاينة: استنادا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية ولكي يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي والمعمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش والتدليس التي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة التهرب من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة إطار القانون الجبائي، و للتحقيق عن المناورات التدليسية وكشف الغش فقد رتب القانون الجبائي جملة من الإجراءات تذكرها كما يلي:

أ-الاجراءات السابقة على المعاينة:

يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى معاينات ميدانية من أجل ممارسة حق الرقابة وذلك في حالة وجود قرائن تدل على استعمال ممارسات تدليسية في هذه الحالة لابد على الإدارة الجبائية من إتباع إجراءات سابقة على المعاينة وكذلك الالتزام بالإجراءات الشكلية والموضوعية في المحضر المحرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية، وتتمثل هذه الإجراءات كما يلي:

➤ لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو

قاض يفوضه هذا الأخير

➤ يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة

الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة

بحيث تبرر المعاينة وتتضمن على وجه الخصوص ما يأتي:

*تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعنى بالمعاينة.

*عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها .

¹ - فارسي السبتي، مرجع سابق، ص ص 147-148.

العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسة تدليسية والتي سيتم البحث عن أدلتها .

* أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفتهم.¹

➤ يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطى التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

➤ يبلغ للمعنى أو ممثله القانوني أو أي شاغل للأماكن بإجراء المعاينة في عين المكان وتسلم له نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر.

➤ في حالة غياب أي شخص بالأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا العرض شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو السلطة الإدارية الجبائية وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.²

ب- الشكليات الواجب توفرها في محضر المعاينة :

يتم إثر إنتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه بحريات العمليات وتلون فيه المعاينات المسجلة ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص :

* تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة.

* تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر ، الشهود المختارون الخ).

* تاريخ و ساعة التدخل.

* جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.³

¹ - فارسي السبتي، مرجع سابق، ص ص149

² - سيد امير محمد، مرجع سابق، ص ص167

³ -المادة 38 من الامر 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الاجراءات الجزائية ج.ر عدد48 الصادرة بتاريخ 10 جوان 1966 المعدل والمتمم.

ج- الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر:

هناك عدة إجراءات تلي تحرير المحضر حددها القانون وفقا للشكليات الآتية :

*بعد الانتهاء من عملية المعاينة وتحرير المحضر تسلم نسخة منه إلى المعني بالأمر أو ممثله القانوني أو شاغل الأماكن.

*يتم إرسال النسخ الأصلية للمحاضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

* يلزم ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية الذين أجروا وحضروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية المادة 301 من قانون العقوبات.¹

2- محضر الحجز:

أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحية تحرير المحاضر الضريبية وذلك لإثبات المخالفات الجبائية، بحيث يعتبر جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمؤهلين قانونا، مكفون على الخصوص بإثبات المخالفات وفقا للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة الجبائية القيام بذلك في حدود ما يسمح به القانون.²

أ- إجراءات الحجز:

في حالة وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه بالمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي الحالات التي تحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة فإنه:

➤ يجوز القابض الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل.

➤ يجوز له القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

¹ - فارسي السبتي، مرجع سابق، ص 153.

² - المادة 504 م ق.ض.غ.م، مرجع سابق.

➤ إن كل سند يتعلق بالمتابعة تم تبليغه لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المفيدة فيه فإنه يشمل حتى التي حل استحقاقها أثناء التبليغ مادام المكلف لم يسندھا ➤ في حالة الحجز فإن مصاريف الحراسة للمنقولات المحجوزة تحدد من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات الأقساط كذلك جميع المحددة بقرار من وزير المالية.

وعند الإنهاء من عملية المعاينة والحجز يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة.¹

ب- إجراءات البيع :

بعد أن تتم عملية الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفي حالة حجز بعض السلع والأشياء نتيجة علم استجابة المعني بالضريبة المطالب الإدارة بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية فإنه تتم عمليات تنفيذ إجراءات البيع على النحو التالي :

➤ أنه لكي تتم عملية البيع لابد من حصول قابض الضرائب المختص على رخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية . ➤ في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر والشروع في البيع.

➤ أنه يمكن لكل دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القاضي المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة بالبيع في المزاد العلني أو البيع بالتراضي.²

¹ - فارسي السبتى، مرجع سابق، ص ص157

² - سيد امر محمد، مرجع سابق، ص ص 172-173.

ثانيا : المحاضر الضريبية المحررة من طرف ضباط الشرطة القضائية

نجد أن القوانين الجبائية أجازت بصفة عامة إجراء المعاينات والحجوز الضريبية بجميع نجد الطرق القانونية وعليه:

1. يجوز لضباط الشرطة القضائية أن يعاين جرائم ضريبية إثر إجراء تحقيق ابتدائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية.
2. كذلك يجوز لأعوان الإدارة المالية بصفة عامة معاينة جرائم ضريبية إثر تحقيقات اقتصادية في إطار قانون المنافسة والأسعار وقمع الغش وفقا للأمر 95-06.¹
3. كما يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المختصة ووفقا للقواعد العامة المنصوص عليها بالمواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية وهي المحاضر والتقارير والإجراءات والشهادات وبالكتابة والشهود فضلا على إجراء الخبرات الفنية إلا أن الإشكالية في الخبرة أصبحت محل خلاف خاصة بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية والذي يجيز على مستوى المنازعات الإدارية تعيين خبير للمكلف بالضريبة وخبير للإدارة الجبائية وخبير تعينه المحكمة إلا أن الإشكالية تثور في أية من الخبرات يتم ترجيحها على باقي الخبرتين، وما هو المعيار المعتمد خاصة إذا كانت هناك دفعوع من طرفي النزاع بشأن ذلك.²

¹ - فارسي السبتي، مرجع سابق، ص ص164

² - سيد امر محمد، مرجع سابق، ص ص 175

المطلب الثاني: تحريك ومباشرة الدعوتين العمومية والجبائية

تتشابه الجريمة الضريبية والجمركية في العديد من النواحي، لكنها تختلف في بعض النواحي الخاصة فيما يخص تحريك الدعوتين العمومية والجبائية، فبالنسبة للجريمة الضريبية فهي تتميز بودة الدعوتين من حيث تحريكهما، إذ أوكلت كل النصوص الضريبية صلاحية تحريك الدعوتين لإدارة الضرائب فقط.¹

الفرع الأول: شروط تحريك الدعوة الجبائية

في إطار الحد من الجرائم الضريبية انتهج المشرع الجزائري السياسة العقابية لردع المخالفين للقوانين الجبائية ، لذا اناطت معظم المواد الجبائية بما فيها 305 ف1 من ق ض م ر م ، 534 من ق ض غ م 119 من ق ت ، 34 من ق ط مهمة تحريك الدعوى العمومية لأجل تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية إلى نص المادة 104 فقرة 1 من ق ا ج التي تنص على أنه : " تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناءا على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، فالمشرع الجبائي قيد حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية التي استئنثرتها بموجب المادة 01 من قانون الاجراءات الجزائية ، و أوكل صلاحية تحريكها إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بناءا على شكوى من احدهما كلا حسب اختصاصه المحلي و الموضوعي من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المقررة في القوانين الجبائية ضد المخالفين لهذه الاخيرة.

وعليه يقصد بالشكوى الضريبية : « مجموعة القواعد الواجب اتباعها للمطالبة بحماية

الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية».²

¹-احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص478.

²- سيد امر محمد، مرجع سابق، ص184.

تعود مبررات فرض تقديم الشكوى الضريبية كضابط لتحريك الدعوى العمومية المتصلة بالجريمة الضريبية هو الحفاظ على العلاقة الودية التي يفترض أن تسود بين كل من المكلف بالضريبة والادارة الضريبية حتى يترك لهذه الأخيرة سلطة تقدير الظروف و تحديد ما يجب اتخاذه بمناسبة كل جريمة بالإضافة إلى فتح المجال لاعتماد نظام المصالحة بين الادارة الضريبية و المكلف بالضريبة.¹

ينجم عن تحريك الدعوى العمومية الجبائية دعوتين : دعوى عمومية جزائية الهدف منها تطبيق العقوبات الجزائية الأصلية المنصوص عليها في قانون العقوبات الحبس و الغرامة القضائية بالإضافة إلى العقوبات التكميلية ، و دعوى جبائية غايتها تطبيق العقوبات المتمثلة في الغرامة الجبائية و المصادرة.

برجوع إلى النصوص الجبائية بما فيها قانون الإجراءات الجنائية نجد أن المشرع لم ينص على الشروط الواجبة في تقديم الشكوى من طرف الإدارة الجبائية إلا أنه يمكن استقراءها من خلال تلك النصوص.

حددت المادة 104 ق ا ج في فقرتها الاولى الاشخاص المنوط لهم مهمة تقديم الشكوى متمثلين في مدير كبريات المؤسسات و المدير الولائي للضرائب.

الفرع الثاني: انقضاء الدعوتين العمومية والجبائية

تمتاز القوانين الضريبية بالنسبة للتقادم بخاصتين:

➤ عدم التمييز بين الدعويين العمومية والجبائية ، عكس ما هو الحال في المجال الجمركي.

¹ - عبد الغني حسونة، الشكوى كضابط(قيد) لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية ، المجلة الدولية للبحوث القانونية و السياسية ، المجلد 4، العدد3، 2020، ص13.

➤ عدم التقيد بمدة تقادم الدعوى العمومية المقررة في قانون الإجراءات الجزائية المحددة بثلاث 03 سنوات في مواد الجرح.¹

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية فيما يخص مسألة التقادم فإن الدعوى تنتقضي بصدر حكم نهائي في موضوعها، باعتباره الطريق الطبيعي لانقضائها، إلا أنه قد يطرأ على الدعوى العمومية أسباب وموانع توقف السير فيها لحين حل تلك المسائل العارضة كما تعترضها أسباب أخرى تؤدي إلى انقضائها قبل الوصول بها لغايتها.² وعليه نستعرض الأسباب العامة لانقضاء الدعوتين العمومية و الجبائية أولاً ، و الأسباب الخاصة لانقضائهما ثانياً .

1- الأسباب العامة لانقضاء الدعوتين العمومية والجبائية :

تنتقضي كلا الدعوتين العمومية و الجبائية بتوافر سبب عام من الأسباب التي حددها قانون الإجراءات الجزائية في نص المادة 06 منه و بالتحديد في فقرتها الأولى، وهاته الأسباب ما يلي :

أ- صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه :

بحيث تنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية على أنه : " تنتقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة... وبصدر حكم حائز لقوة الشيء المقضي " . والحكم الحائز لقوة الشيء المقضي فيه هو حكم بات لا يمكن المجادلة فيه أو في صحته، ولا يجوز الطعن فيه بأي طريق من طرق الطعن العادية أو غير العادية.³

¹ - احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص479

² - عبد الله اوهابية، شرح قانون الاجراءات الجزائية الجزائري، (التحري والتحقيق)، ط5، دارهومة ، 2013، الجزائر، ص124.

³ - عبد الله اوهابية، المرجع السابق، ص125.

ب- التقادم:

تناول المشرع الجزائري مسألة التقادم في المجال الجنائي في المواد من 06 إلى 09 قانون الإجراءات الجزائية ، لكن كما سبق وذكرنا فإن التقادم في المجال الضريبي يخضع للقوانين الجنائية بحيث تنص المادة 39 من قانون الإجراءات الجنائية على الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة و المحدد بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وذلك في قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين ذات الطابع الجنائي.

كما تناول المشرع الجنائي مسألة التقادم بشكل مفصل في نصوص المواد 110-127 - 138 من قانون الإجراءات الجنائية.

ج- الوفاة :

تتقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم¹، وعلى المحكمة المرفوع النزاع أمامها أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية وذلك إعمالاً لمبدأ شخصية العقوبة وتفيد العقاب المنصوص عليه في الدستور الجزائري، وسقوط الدعوى العمومية بالوفاة يؤثر على سير الدعوى الجنائية المرتبطة بها وللإدارة الجنائية قبل صدور حكم الإدانة أو تحريكها للجوء إلى الطريق المدني للمطالبة بحقوقها المستحقة.²

د- العفو الشامل والغاء قانون العقوبات:

تنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية على أنه تقتضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم ... و العفو الشامل، وبإلغاء قانون العقوبات ... يطلق على العفو الشامل تسمية العفو العام، وذلك لتمييزه عن العفو الخاص الذي هو من اختصاص رئيس الجمهورية، والعفو الشامل هو إجراء قانوني تقتضي بموجبه الدعوى العمومية الناشئة عن الجريمة في أي مرحلة كانت عليها، يصدر العفو بموجب نص قانوني صادر من

¹-المادة 06 من قانون الاجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

²-فارس السبتي، مرجع سابق، ص251.

السلطة التشريعية المخولة دستوريا لذلك¹، وهو ما نصت عليه المادة 140 فقررة 07 من الدستور الجزائري المعدل والمتمم.

إن إلغاء قانون العقوبات يترتب عليه إنقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغي وتصبح الأفعال مباحة، ويترتب على الإلغاء تطبيق القانون اللاحق، وبدون إحالة إلى نص خاص ... ويترتب عليه حتما انقضاء الدعوى العمومية.²

2- الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوين العمومية والجبائية :

هناك أسباب خاصة غير الأسباب العامة تؤدي لانقضاء الدعوى، وهاته الأسباب هي : سحب الشكوى والمصالحة والوساطة ، وسنحاول معرفة تأثيرهما على الدعوين العمومية و الجبائية.

أ- سحب الشكوى:

بمجرد التنازل أو سحب الشكوى تنتضي الدعوى العمومية ومعها الدعوى الجبائية إذا كانت الشكوى شرطا لازما للمتابعة³ وهو الشيء المتفق عليه في المجال الجبائي باعتبار شكوى إدارة الضرائب شرط أساسي للمتابعة.⁴

وتسحب الشكوى من طرف مديري كبريات المؤسسات، ومديري الضرائب بالولاية في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية و الغرامات محل المتابعة و اكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد وذلك وفق أحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية و يباشر مكتب المنازعات القضائية الإجراءات الضرورية أمام الجهة القضائية المعنية من أجل إتمام إجراء سحب الشكوى.

¹ - عبد الله اوهابية، المرجع السابق، ص132.

² - فارس السبتي، مرجع سابق، ص252

³ -المادة 06 الفقرة 3 من قانون الاجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

⁴ -المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية.

ب- المصالحة والوساطة :

تجاهل المشرع الجزائري المصالحة والوساطة في أعرق مجالاتها، وهي الضرائب حيث لم تنص مختلف القوانين الضريبية على المصالحة كسب لانقضاء الدعوى العمومية.¹

وكان من الأولى والأخرى ترسيخ المصالحة والوساطة كمبدأ ثابت وقار في المجال الجبائي، على غرار ما هو معمول به في التشريعات الأوروبية باعتبارها وسيلة ودية التحصيل المبالغ المتملص منها، بعيدا عن المنازعات القضائية.²

و قد أشارت المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية بتنفيذ اتفاق الوساطة أو بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة .

كما أشارت المادة 555 من قانون ض. غ. م إلى المصالحات والإعفاءات في العقوبات الجبائية ولم تشر إلى تأثيرها على الدعوى العمومية أو الجبائية .

الفرع الثالث : قواعد الاختصاص في جريمة الغش الضريبي

نبين خلال هذا الفرع قواعد الاختصاص النوعي أولا وقواعد الاختصاص المحلي ثانيا

1- الاختصاص النوعي:

يخضع الاختصاص النوعي أمام جهات الحكم في المجال الضريبي إلى الأصل العام، والمحدد في نص المادة 328 من قانون الإجراءات الجزائية، وذلك في مادة الجنب والمخالفات.

وبالنظر إلى العقوبات المطبقة في جريمة التهرب الضريبي والتوجه الحديث للمشرع الجزائري واعتماده على سياسة التجنيح في الجرائم المالية والاقتصادية، فإن التكييف القانوني الجريمة

¹ - احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 483.

² - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 259.

التهرب الضريبي هو جنحة، وعليه فإن قسم الجنح هو صاحب الاختصاص للنظر في الدعاوى الخاصة بالتهرب الضريبي.

2- الاختصاص المحلي:

قبل صدور قانون المالية لسنة 2012، خضع المشرع الجبائي الاختصاص المحلي في الجرائم الضريبية لاختيار إدارة الضرائب على أن يؤول الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة، وذلك بنص المواد.¹

- 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²
- 534 من قانون الضرائب غير المباشرة.³
- 119 من قانون التسجيل.⁴
- 34 من قانون الطابع.⁵

لكن بعد سنة 2012 وتعديل بعض المواد في الجانب الجبائي، ومنها المواد السالفة الذكر والتي تبين وتتضمن قواعد الاختصاص المحلي، والتي تحيلنا بعد تعديلها إلى نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي لا تتطرق مطلقا للاختصاص المحلي. وباعتبار عدم وجود نص في المجال الجبائي يحدد الاختصاص المحلي في الجرائم الضريبية، فإننا نعود للأصل العام أي قانون الإجراءات الجزائية، والذي يحدد الاختصاص المحلي للنظر في مواد الجنح بأنه يعود للمحكمة محل الجريمة، أو محل إقامة أحد المتهمين، أو شركائهم، أو محل القبض عليهم.⁶

¹ - احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 484.

² - المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم، مرجع سابق

³ - المادة 534 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق.

⁴ - المادة 119 من قانون التسجيل، مرجع سابق.

⁵ - المادة 34 من القانون الطابع، مرجع سابق.

⁶ - المادة 329 من قانون الاجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

3-الاختصاص المكاني :

نصت المادة 1/329 من ق ا ج ج على أنه : « تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل اقامة أحد المتهمين أو شركاتهم أو محل القبض عليهم و لو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر»

وعليه فحسب المادة فان الاختصاص المحلي في الجنح يؤول الى محكمة وقوع الجريمة أو محكمة اقامة أحد المتهمين أو الشركاء أو المحكمة التي تم القبض على احد المتهمين في حين المشرع الجبائي اسند مهمة تحديد اختصاص المحكمة للنظر في الجرائم الجبائية إلى الإدارة الجبائية فهي التي تتولى اختيار المحكمة و هذا ما نص عليه في مختلف النصوص القانونية .

 **مكان فرض الضريبة :** يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة حتى يسهل على الإدارة الجبائية تدعيم طلبها المقدم الى القضاء ، و من ثمة يمكنها من تأكيد شكواها وتدعيمها بالبيانات والمعلومات المتوفرة لها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها و كذا التأكد من المعلومات و التصريحات التي أدلو بها.¹

 **مكان الحجز :** يعتبر الحجز الضريبي بمثابة اجراءات التلبس بالجريمة في القانون العام وبالتالي فالحجز يعتبر الطريق العادي لمعينة وضبط الجريمة طبقا لأحكام المادة 506 ق ض غ م .

و عليه فان الاختصاص المحلي للمتابعة و تقديم الشكوى هو مكان الحجز و خاصة أن عملية الحجز تتم غالبا ضد المتهم و هو متلبسا بحمل أشياء مخالفة للقانون.

¹ - سيد امير محمد، مرجع سابق، ص 229.

كما أن المادة 513 ق ض غ م نصت على أنه : « تودع الاشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب جدا و يمكن وضعها ان اقتضى الحال في حظيرة المحجوزات و اذا كانت المحجوزات تتعلق بجريمة فإنها تودع لزوما لدى كتابة ضبط المحكمة المختصة إقليميا بناءا على مكان حجز الاشياء » ، وعليه فإن اختيار مكان الحجز في هذه الحالة مرده إلى السرعة للبت في القضايا و كذا عدم افلات الجاني خاصة اذا لم يكن له محل تجاري قار و ثابت أو مقر محدد

مقر المؤسسة: نصت على مقر المؤسسة المادة 05 من قانون المدني و يعتبر مقر المؤسسة هو مركز إدارتها أو مركزها الرئيسي هو محل اقامة الشخص الطبيعي فان استاد الاختصاص الى المحكمة التي يقع بدائرتها مقر المؤسسة يفترض أن يكون مرتكب الجريمة شخصا معنويا ، و عليه فان الاحكام التي تنطبق على الشخص الطبيعي تطبق على الشخص المعنوي ، و بالتالي فينعتد الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع بدائرتها موطن اقامة الجاني طبقا للقواعد العامة كما يتفق أيضا مع ما ورد في المادة 65 مكرر 1 ق ا ج ج التي حددت الاختصاص المحلي في حالة متابعة الشخص المعنوي بمكان وجود المقر الاجتماعي للشخص المعنوي بالإضافة إلى مكان ارتكاب الجريمة¹.

¹ - سيد امر محمد، مرجع سابق، ص 230-231.

المبحث الثاني: الجزاءات المترتبة عن جرائم الغش و التهرب الضريبي

تعد جريمة الغش الضريبي جريمة اقتصادية يسأل كل من ساهم في ارتكابها سواء كان فاعلاً أصلياً أو شريكاً إضافة إلى إمكانية تأسيس المسؤولية الجزائية عن فعل الغير بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي وقد حدد المشرع على سبيل الحصر في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الضرائب غير المباشرة ، وقانون الطابع وقانون التسجيل عقوبة خاصة بها حسب جسامة الجريمة وذلك تحت السلطة التقديرية للقاضي¹ في استنتاج تكليف الجريمة حسب قيمة المبالغ المتملص شخصية فيها، وتعتبر النصوص الضريبية على اعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع لعقوبات مالية ذات طبيعة إدارية تفرضها الادارة الضريبية نفسها الجديد في النصوص الضريبية هو أنها تقرر المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري، يترتب عن جريمة الغش مسؤولية الشخصية ويعتبر الفاعل الأصلي في هذه الجريمة أو شخص يخضع للجزاءات المقررة في القوانين الضريبية المختلفة و غالبا ما يتم مساعدته في ارتكاب وقائعها شخص آخر يصطلح عليه بالشريك في الجريمة وفي حالات أخرى تتم مسألة المكلف على اساس المسؤولية عن فعل الغير .

¹-فريجة حسين ، الاجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، منشورات دحلب، الجزائر، ص72.

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء

الفرع الأول : المكلف بالضريبة

و نقصد به كل مدين للخرينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب و الرسوم التي تتهرب منها او يحاول التهرب منها كليا او جزئيا بتقديمها لمصلحة الضرائب بيانات غير كاملة تجعلها تفيد الضريبة لتكون اقل منها هو مستحق قانونيا.¹

وفقا للجزء الأول من المادة 41 ، يعتبر كل من يساهم بشكل مباشر في تنفيذ جريمة الغش الضريبي وارتكابها فاعلا ، أي على من يقوم بنفسه بالأعمال المادية التي يشملها تشكيل جريمة الغش الضريبي وضع المشرع الجزائري قائمه بالعقوبات على دافع الضراب باعتبار الفاعل الأصلي للغش الضريبي وبالتالي وضع المشرع الجزائري قائمة نصوص قانونية جاء فيها تعريف الفاعل ، وتباينت هذه النصوص نجد المادة 41 من قانون العقوبات يعرف الفاعل على النحو التالي:

« يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرص على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو تهديد أو اساءة استعمال السلطة او الولاية أو التحايل أو التدليس الاجرامي.²

نص المشرع الجزائري على المساءلة الجزائية للشخص المعنوي المادة في المادة 51³ مكرر من قانون العقوبات على انه:

« باستثناء الدولة والجماعات المحلية و الاشخاص المعنوية التابعة للقانون العام ، يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف اجهزة او ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك».

¹ - المجلة القضائية العدد 1 جانفي 1998، ص58.

² - المادة 41 من قانون العقوبات المعدل والمتمم ، مرجع سابق.

³ -المادة 51 مكرر من قانون العقوبات المعدل والمتمم، مرجع سابق.

غير أن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا يمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أو شريك في نفس العمل أكد المشرع الجزائري على مسؤولية الشخص المعنوي في الفقرة 09 من نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه « عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص المعنوي آخر تابع للقانون الخاص ، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتضررين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة»¹ وأضافت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه « عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة»² كما نصت المادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه « عندما ترتكب الجرائم من قبل الشركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فإن عقوبات الحبس المطبقة وكذلك العقوبات التبعية يحكم بها ... وعلى الشخص المعنوي والأمر كذلك بالسنية للعقوبات الجبائية المطبقة»³.

كما أضافت الفقرة الثالثة من المادة 138⁴ من قانون الرسم على رقم الأعمال « ...يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد التملص الاعتباري وكذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق» كما نصت المادة 303 على عقوبة الحبس التي تتدرج قيمة الحقوق المتملص منها على النحو التالي « تكون جريمة جنحة عندما لا تتجاوز قيمة المشرق منها 1.000.000 دج وفي هذه الحالة تختلف العقوبة حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي:

¹ -المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدل والمتمم، مرجع سابق.

² - المادة 554 من ق ض غ م مرجع سابق.

³ - المادة 121 من قانون الرسم على رقم الاعمال مرجع سابق.

⁴ -مجلة المستقبل للدراسات القانونية و السياسية ، المجلد 05 العدد 02 ، 2021، ص29-49.

تكون العقوبة غرامة مالية جزائية تتراوح بين 50.000 و 100.000 دج فحسب عندما تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

تكون العقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية جزائية من 50.000 دج إلى 10,000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج لا تتجاوزه 300.000 دج

تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وغرامة مالية جزائية 100,000 دج إلى 300.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300.000 دج لا تتجاوز مبلغ 1,000,000 دج غير ان وصف جريمة الغش الضريبي يتغير من جنحة إلى جناية وتصبح عقوبتها السجن والغرامة متى ثبت أن قيمة الحقوق المتملص منها تفوقه 1,000,000 دج والملاحظ أن المشرع جاء بصيغة « عندما يفوق » أي يساوي وإنما يتجاوز المبلغ 1.000.000 دج»

وعلى غرار العقوبة المقدرة لجنحة الغش الضريبي فإن المشرع تدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها إلى تقرير جناية الغش الضريبي على النحو التالي :

تكون العقوبة السجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية جزائية من 300.000 دج إلى 1.000,000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

تكون العقوبة السجن المؤقت من عشر سنوات إلى 20 سنة وغرامة مالية من 1.000,000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1,000,000 دج مع ولا يتجاوز 3.000.000 دج

وقد أحالت المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2003 إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة فيما

يتعلق بالعقاب ونصت على أنه يعاقب طبقا لنص المادة 303¹ من قانون الضرائب المباشرة مرتكبوا اعمال الغش، وفي باقي النصوص الضريبية فقد أجمعت المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة 119 من قانون التسجيل 34 من قانون على أن العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي هي الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية جزائية من 50,000 دج الى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين غير ان هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو المبلغ 10.000 دج.

الفرع الثاني: الشريك

الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل كامل المسؤولية وتطبق عليه عقوبة الفاعل الأصلي وقد توفرت القوانين المادة 2/302 قانون الضرائب المباشرة 1/35 قانون التسجيل 1/120 قانون الطابع بفعلين يعتمد مرتكبها في حكم الشريك.

الفصل الأول هو التدخل غير المشروع في المتاجرة بالقيم المنقولة او تحصيل القسائم في الخارج، والفصل الثاني هو أخذ قسائم مملوكة للغير بأسماء هؤلاء المالكين² يعتبر المشرع الجزائري المساهم في الغش الضريبي فاعلا ويأخذ نفس الحكم للفاعل الأصلي، وهذا ما نصت المادة 42 من قانون العقوبات في تعريفها للشريك بحيث نصت:

« يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك³ وعرفه المشرع الجزائري في الجريمة بأنه كل شخص لم يشترك بصفة مباشرة في تنفيذ الجريمة وإنما انحصر دوره على مساعدة الفاعل أو الفاعلين الأصليين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المستهلكة.

¹ -مجلة المستقبل، مرجع سابق، ص 29-49.

² -عبد الرحيم مزهودي، مرجع سابق، ص 59.

³ - المادة 42 من قانون العقوبات.

القانون العام يكون الشخص المعنوي مسؤولاً جزائياً عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته او ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون بذلك .

غير أن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا يمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أو شريك في نفس الأفعال.

ولقد استوجب العقاب على الاشتراك في الجريمة وقوع فعل رئيسي يعاقب عليه القانون يستلزم ذلك عدم مساءلة الشريك اذا كان الفعل الاصلي غير مجرم.

تثار المسؤولية الجزائية للشريك في الجرائم التي يتقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بشكوى على غرار جريمة الغش الضريبي، التساؤل حول اذا كانت هذه الشكوى ضرورية ايضاً لملاحقة الشريك.¹

حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الثانية صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي حيث يعتبر شريكاً على شخص يتدخل بصفة غير قانونية للإتجار في العلم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج ، أو قبض قسائم يملكها الغير.²

وحصرت المادة 306³ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة في فقرتها الأولى المشاركة في اعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة عامة من قبل على شخص أو شركة محاسبة تساهم في مسلك السجلات او المساعدة على مسكها.

حدد الفقرة الأولى من المادة 120⁴ من قانون التسجيل صفة الشريك في جريمة الغش، حيث يعتبر كل شخص توسط بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج او الشخص الذي (توسط بصفة غير قانونية في تحويل قيم) يتحصل في الخارج

¹ - احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 74.

² - الفقرة الثانية من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة و المتممة، مرجع سابق.

³ - الفقرة الاولى من 306 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق.

⁴ - المادة 120 فقرة الاولى من قانون التسجيل، مرجع سابق.

على قسمات تعود إلى الغير، وتطبق عليه نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الإخلال بمجموعة العقوبات التأديبية التي تسلط على الموظفين المؤهلين لنفي العقود تبنى المشرع الجزائري نفس المبدأ في قانون الطابع، ذلك ما تبين من خلال نص المادة 35 منه والذي اعتبر الاشخاص الذين يتوسطوا بصفة غير قانونية لتحويل القيم المنقولة أو قسيمات في الخارج او يقبضوا باسمهم قسيمات يملكها الغير، وتطبق على الشريك نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي.¹

الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير

يعرف العقاب في الجرائم الاقتصادية توسعا في مفهوم الفاعل ومساهمة الجنائية لأمر الذي جعل المؤتمر العربي العاشر للدفاع الاجتماعي الذي انعقد في الرباط وخصص لدراسة الجرائم المترتبة عن النمو الاقتصادي في توصيته بالمسؤولية الجنائية عند فعل على أساس الخطأ المفترض.²

بارتكاب العامل مثلاً للجريمة يترتب عنة المسألة الجنائية عن فعل على أساس الإهمال في الإشراف والرقابة أو التنظيم العمل داخل المؤسسة، ذلك أن القانون يلزم الرئيس بالإشراف على احترام الاشخاص العاملين تحت مسؤولية للقوانين والانظمة التي تتعلق بالمؤسسة. يعتبر ممثل الشخص المعنوي الذي ارتكب الجريمة من الناحية المادية ما هو الا أداة في يد الشخص المعنوي الذي يعد الفاعل المعنوي أو المحرض له على ارتكاب الجريمة لذلك فانه من الواجب تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي³ عن التصرفات الصادرة باسمه بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي.

¹-المادة 35 من قانون الطابع ، مرجع سابق.

²-مراد زيان ، امين تميم، جزاء الجريمة الاقتصادية، رسالة ماجستير في القانون العام ، 2011، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين، ص75.

³-بلعسلي ويزة، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية ، اطروحة دكتوراه، 2014، جامعة تيزي وزو، ص75.

مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يمثل¹ فيكفي لمساءلة الشخص المعنوي مجرد وقوع الجريمة من الشخص الطبيعي ولحسابه او باسمه بواسطة أحد أجهزته او ممثليه أو أحد العاملين لديه دون اشتراط صدور حكم بإذنه الشخص الطبيعي عن هذه الجريمة فهناك استقلالية تامة بين المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة² ومن التطبيقات القضائية لهذا الاتجاه ما ورد حيثيات القرار الصادر عن محكمة الجنايات بتاريخ 03 مارس 2013³ حيث تلخص وقائع القضية أن النائب العام طعن في الحكم الصادر من محكمة الجنايات بتاريخ 2011/03/24 الذي قضى ببراءة (ب-ع) و (ب-ر) من جناية استيراد المخدرات وجنحة تبييض الأموال في إطار جماعة إجرامية استند النائب العام ظنة على اساس مخالفة قواعد جوهرية في الاجراءات، ذلك أن محكمة الجنايات اغفلت أن تطرح سؤالاً عن الظرف المشدد يتمثل في ارتكاب جريمة تبييض الأموال في إطار جماعة إجرامية، الفعل معاقب عليه بموجب 389 مكرر 2 من ق.ع. ج ان عدم توجيه الأسئلة التي يحتمل ان تكون دون جدوى في حالة الجواب بالنفي على الأسئلة التي تتعلق بالواقعة الأصلية يعد حكماً مسبقاً ببراءة المتهم الذي يخالف القانون.

واستند النائب العام في الجزء الثاني للوجه الأقل على أن المحكمة لم تطرح أي سؤال يتعلق بالشركة ذات الشخص الوحيد التي مثلها قانونياً (ب-ع) بالرغم من احالتها بنفس التهم الموجعة لبقية المتهمين، وتتلخص وقائع الوجه الثاني الذي استوجب النقض في أن محكمة الجنايات استمعت الى (ب-ع) الممثل القانوني للشركة ذات الشخص الوحيد EAIEB بصفة شاهد بالرغم من ان قرار الإقالة الصادرة عن غرفة الاتهام جعلها في مركز المتهم الأمر الذي يخالف أحكام المادة 51 مكرر من قانون العقوبات التي أسست بمقتضى أحكام

¹ -رامي يوسف محمد ناصر ، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن جرائم الاقتصادية ، رسالة ماجستير في القانون ، 2010، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين، ص75.

² - بلعسلي ويزة، مرجع سابق، ص52.

³ - قرار رقم 786372، صادر بتاريخ 21 مارس 2013، محكمة العليا، النيابة العامة ضد (ب-ع) ، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2013، ص 75.

القانون رقم 04-15 المؤرخ في 2004/11/10 مبدأ المسؤولية الجزائي الشخص المعنوي،
والمادة 65 مكرر من قانون الاجراءات الجزائية مما يليها المستحدثة بموجب القانون رقم
14-4 الصادر بتاريخ 2004/11/10 المحدد لقواعد متابعته ومحاكمته ، وكيفيه تمثيله
الأمر² الذي يترتب عنه نقض القرار المطعون فيه دون حاجة لمناقشة الأوجه الأخرى.

¹ - المرجع السابق، ص76.

² -قرار رقم 786372، صادر بتاريخ 21 مارس 2013، محكمة العليا، النيابة العامة ضد(ب-ع) ، مجلة المحكمة العليا،
العدد 02، 2013، ص ص 75-76.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش والتهرب الضريبي

أن الجرائم الضريبية بشكل عام و جريمة التهرب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم واجراءات المتابعة ومن حيث الاجراءات المقررة فارتأينا في هذا الصدد تناول السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري من اجل مكافحة هذه الظاهرة من خلال تطبيق العقوبات الجزائية وكذلك المقومات الجبائية التي قررها في هذا المجال .

الفرع الاول: العقوبات الجبائية

ان العقوبات البائية المدرجة في قوانين الضريبة وضعت للحد من الجرائم الجبائية فهي احدى الآليات التي تلجأ اليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها في الحفاظ على الامن الاقتصادي والاجتماعي ، ومن هذا المنطلق لجأت الدولة إلى تشديد العقوبات الادارية على المخالفين لقوانين الضرائب في كل تعديل على مستوى قوانين المالية، أمالا في أن يساهم ذلك ولو بالقدر اليسير في تقليص حجم الخسائر التي تتكبدها الدولة من جميع النواحي¹ وتتراوح هذه العقوبات الادارية على المخالفين لقوانين الضرائب في كل تعديل على مستوى قوانين المالية وتتراوح هذه العقوبات بين الزيادات والغرامات التي نصت عليها التشريعات الضريبية بمختلف أنواعها، وهي الأصل بتوقيع الجزاءات أو العقوبات يعود للسلطة القضائية واستثناء ثم الاعتراف للإدارة العامة بتوقيع الجزاء الاداري على جرائم مرتكبة في حق القوانين والتنظيمات الادارية عموماً والجبائية خصوصاً لأن قدرتها أنجع وأكثر من حيث السرعة والمواجهة الردعية للمخالفات الجبائية المرتكبة ضد النظم القانونية الخاصة بتنظيم الجبائية أو الضرائب على مستوى الدولة.

¹ -سهيلة بوخميس، العقوبات الجبائية في الجزائر ، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 2015، جامعة 08 ماي، قالمة، ص03.

أولاً: مبررات الأخذ بنظام العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجبائية المدرجة في قوانين الضرائب وضعت للحد من الجرائم الجبائية ، فهي إحدى الآليات التي تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها وهو الحفاظ على الأمن الاقتصادي والاجتماعي ومن هذا المنطلق لجأت الدولة إلى تشديد العقوبات الإدارية على المخالفين لقوانين الضرائب في كل تعديل على مستوى قوانين المالية¹ آمله أن يساهم ولو بالقدر اليسير في تقليص حجم الخسائر التي تتكبدها الدولة من جميع النواحي، غير أن هذه الجزاءات من شأنها المساس بحقوق وحرّيات المواطنين المكفولة من قبل الدستور، ولهذا كان لا بد من المشرع أن يكفل مجموعة من الضمانات التي من شأنها جعل هذه الجزاءات مشروعة، والاعتماد على مجموعة من المبررات لتبني نظام العقوبات الجبائية مثل كثرة ارتكاب المخالفات الجبائية، الحفاظ على الأمن الاقتصادي الحفاظ على الأمن الاجتماعي، أن تنفيذ الجزاء بحق المخالف المكلف بالضريبة ليس الهدف منه مجرد العقوبة أو تحصيل الغرامة المالية بل الهدف منه تنبيه المخالفات الجبائية مرة أخرى لما ينطوي عليه ذلك من خطورة تجاه نفسه واتجاه الآخرين على المخالف يرمي إلى هدفين الأول مريح ومباشر يرمي إلى محاولة تغيير سلوك المخالف، وسواء تعلق الهدف بتغيير سلوكه أم لا فإن الغاية في الأخير هي المحافظة على انتظام العام الاقتصادي.

الفرع الثاني: تصنيف العقوبات الجبائية

أولاً: عقوبات الوعاء: تعتبر دائرة الوعاء الضريبي النواة لعداد الضريبة ويعتمد النظام الجبائي على الأتوماتكية في التصريحات (الوجود - الأرباح - التوقف) حيث يتلقى المكلف المخالف لالتزامات الوعاء مجموعة من العقوبات التي تقسم لثلاثة أصناف عقوبة تقديم التصريح ، عقوبة التأخر في التصريح عقوبة تقديم التصريح ناقص.

¹-سهيلا خميس، المرجع السابق، ص03.

1. عقوبات عدم تقديم التصريح : حيث نصت المادة 194 الفقرة يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود في غضون 20 يوما في بداية نشاطه لغرامة قدرها 30.000 دج¹، بالنسبة للتصريحات السنوية فقد نصت 199 من قانون الضرائب في فقرتها الأولى على أنه تفرض الضريبة تلقائياً على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي سواء الضريبة في ظرف موصى عليه اشعار بالاستلام فإنه يؤدي لزيادة قدرة (30) يوما بالنسبة 35%² .
2. عقوبات التأخير في التصريح : عند تقديم التصريحات للإدارة الجبائية بعد انقضاء الآجال المحددة يتم تطبيق التأسيس التلقائي إضافة لذلك غرامة مالية تختلف باختلاف مدة التأخير وفقاً لما هو منصوص عليه في القانون الجبائي.

جدول رقم 03 عقوبات التأخير في التصريح

مدة التأخير	العقوبة
أقل من شهر	10 %
أقل من شهرين	20 %
أكثر من شهرين	25 %

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتماداً على المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.³

ثانياً: عقوبات التحصيل

وتتمثل بالتأخر في دفع الضريبة تجاوز الآجال القانونية المحددة لدفع الضريبة حسب ما نصت عليه المادة للإدارة الجبائية من قبل المكلف بالضريبة وتتمثل في:

¹ -المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق.

² -منصور بن عمارة، انواع واجراءات الرقابة الجبائية ، ط2، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2016، ص273.

³ -193 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة ، مرجع سابق.

يقصد بالتأخر في دفع الضريبة تجاوزت الآجال القانونية المحددة لدفع الضرائب 402 من قانون الضرائب المباشرة.

1- عقوبة التأخر في الدفع

يقصد بالتأخر في دفع الضريبة تجاوزت الآجال القانونية المحددة لدفع بحيث تقدر عقوباتها قدرها 10% عندما يتم الدفع بعد انقضاء آجال تاريخ الاستحقاق 10% عقوبة شهر اول تأخير وتطبق غرامة تهديدية قدرها 03% وكل شهر أو جزء من الشهر للتأخير الذي يلي الشهر الاول أي اضافة 10% دون أن تتجاوز النسبة 25%¹

2- عقوبة الدفع الناقص أو عدم الدفع:

عند عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو عدم قيامه بدفع المبلغ كاملاً تظهر عقوبة الدفع الناقص أو عدم الدفع في الحالة عدم الدفع تطبق غرامة نسبتها 10% على المكلف الذي لم يدفع الرسم والحقوق في الآجال المحددة يمكن أن ترتفع النسبة هذه لعقوبة إلى 25% في حالة ارسال الإدارة موصى عليها مع وصل استلام بتسوية وضعيتهم في آجال شهر واحد كما يمكن أن يترتب عن عدم إيداع الجدول الاشعاري في الآجال المحددة عقوبة تقدر ب 500 دج².

3- التأخر في التصريح:

يترتب علي إيداع التأخر لتصريحات التي تحمل عبارة لا شيء والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من الاعفاء الجبائي أو الذين يتحصلون على النتائج تطبيق الغرامات

2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد

5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرا و يقل عن شهرين

¹-402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

²-المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،مرجع سابق.

10.000 دج عند ما يتجاوز التأخر شهرين¹

تفرض الزيارة على مخالفة التأخر في تقديم التصريح أو كشف رقم الأعمال على أساس وجود التأخر عن الأجل القانوني في تقديم التصريح والمقدرة بنسبة مئوية من المبلغ المدين به التصريح ، الا أنه يوجد استثناء يتعلق بالمكلفين بالتصريح والذين تحمل تصرفاتهم عبارة " لا شيء " والمستفيدون من اعفاء جبائي وعلى نتائج عابرة بدفع هؤلاء غرامات جبائية ثابتة القيمة بالنظر الى مدة التأخر لأن الزيادة تتعلق بالضريبة ففي غيابها توقع الغرامة الجبائية و يلاحظ أن قيمة غرامه الايداع المتأخرة عبارة عن نسبة مئوية على خلاف الغرامة الجبائية المحددة بمبلغ نقدي ثابت القيمة او مصادر بين قيمتين ، ولم يسميها زياده بل استعمل مصطلح الغرامة وتضبط في الاساس بالتأخر عن الاجل القانوني لتقديم التصريح وتوجيه الادارة للمدين بالضريبة.

اعذار تلتزم بتسوية وضعية في أجل يوما وبالمقابل لم يقول المشرع توقيعها بفرض تلقائي للضريبة، وقد التزم المشرع الجزائري حيال موضوع الطبيعة القانونية للزيادات في الحقوق وغرامات للعديد من الاشكاليات وحذا حذوه القضاء الجزائري غير أن القضاء الفرنسي قد حسم في المسألة وكان له عدة مواقف.²

ففي البداية صدر قرار عن مجلس الدولة الفرنسي 1982 ينص فيه بأن الزيادات وغرامات التأخير لها طابع تعويضي مالي ، لكنه تراجع عن هذا الموقف التأكيد على وجوب التمييز بين الزيادات الحقوق في قرار آخر صادر بتاريخ 1995/03/31 والذي نصى على «...تتعلق بلا شك الزيادات سبب الأعمال التدليسية بالعقوبات الجبائية ذات الطابع العقابي وليس مجرد اصلاح مالي فللزيادة اذا طابع اصلاحي ما دامت لا تفرض بسبب ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية، وهذا سبب ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال» وهذا ما

¹ - المادة 322، مرجع سابق.

² - مجلة الطبيعة القانونية للعقوبات، مرجع سابق، ص 100.

أدى بالأستاذ باشولي BACHELER للقول « كل زيادة ليس لها طابع تعويض إصلاحي حلها بالضرورة طابع عقوبة جبائية نوع المخالفة هو من يحدد الطابع الإصلاحي أو العقابي للزيادة.

الفرع الثالث: العقوبات الجزائية المقررة لجريمتي الغش والتهرب الضريبي

أولاً: العقوبات الأصلية

صنفت المادة (5) من ق.ع.ج العقوبات الأصلية حسب جسامة الجريمة¹ وهي الاعدام السجن المؤبد، السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس سنوات وعشرين سنة ، العقوبات الأصلية في مادة الجناح هي « الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ما عدا الحالات التي يقرر القانون فيها حدوداً أخرى الغرامة التي تتجاوز 20000 دج العقوبات الأصلية في مادة المخالفات الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر الغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج».

تتميز العقوبة الأصلية في التشريع ج بالنص على عقوبة واحدة أصلية لكل جريمة، وفي حالات أخرى ينص على عقوبتين أصليتين، و يؤخذ بأشدهما عن تصنيف الجريمة²، ولا تختلف العقوبات التي قررها المشرع لجرائم الاعمال عن هذا الإطار، وتعتبر عقوبة الجنس أو الغرامة الجزائية أو احدى هاتين العقوبتين³ وسيلة قانونية لردع كل واقعة إجرامية تكشف على أنها جريمة غش والوقاية منها ، وهو ما أكدته وزير الخزانة الفرنسي عند تقديمه نتائج الرقابة الجبائية لسنة 2011 ، حيث صرح بأن مكافحة الغش الضريبي لم يكن فعالاً في فرنسا إلا منذ 2007 نظراً لأهميته الوسائل القانونية المنتهجة ،تختلف العقوبات التي قررها المشرع الجزائري جريمة الغش الضريبي.

¹-رحماني منصور، القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر، 2006، الجزائر، ص237.

²-بوسقيعة، مرجع سابق، ص273.

³- المرجع السابق، ص288.

يتفاوت مقدار المبالغ المالية التي تملص منها المكلف، فهناك عقوبات أصلية منصوص عليها في قانون الطابع، وكذا العقوبات المقررة في قانون التسجيل إضافة إلى عقوبات قانون الرسم على الأعمال.

1-العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

يعتبر كل غش ضريبي يمس الضريبة على النقل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات محلاً للعقوبات المنصوص عليها في المادة 28¹ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تختلف باختلاف قيمة المبالغ المالية التي تملص منها المكلف، حيث يتم تكييفها على أساس جنحة أو جناية، يمكن استنتاج التكييف القانون لجريمة الغش الضريبي من الوصف الأشد للعقوبة حسب مضمون المادة (05)² من قانون العقوبات، حيث يكيف على أساس مخالفة كان المبلغ الذي تملص منه المكلف لا يفوق 100000 دج جنحة وإذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف لا تتجاوز 300000 دج، اتجه المشرع لتطبيق أحكام القانون السالف ذكره، ويتبين ذلك من خلال القرار 599126 الصادر بتاريخ 2009/10/22 عن المحكمة العليا في قضية (م . ك) ضد (ن . ع) والذي ورد في مضمونه « ان قضاة غرفة الاهتمام صنفوا المبالغ المتملص منها من طرف الطاعن بحسب كل سنة حالية على حدى (1998 - 1999 - 2000 - 2003) ، وذلك عن طريق خبرات قضائية، وخبرة مضادة بناء على طلب من الطاعن والتي قام بها الخبير عاشور رشيد الذي صنف مبالغ التملص منها عن كل سنة ، وبناء عليه طبق قضاة الإلتزام على سنوات 1998 / 1900 / 2000 احكام القانون القديم في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعتدل الضرائب المباشرة ، وطبقوا على سنة 2003 أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعتدل بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 وأحالوا المتهم على أساس الجنحة والجناية مرتبطين مما يستوجب القضاء بصواب قرارها، طبق القضاء

¹-المادة 28 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق..

²-قرار رقم 599126، مرجع سابق، ص 268.

الجزائري احكام هذه المادة إلى غاية سنة 2012 حيث تم تعديل أحكامها بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 ، حيث يتبين من خلال هذه المادة أن المشرع ج اتجه لتوضيح جريمة الغش الضريبي وهو ما يظهر بشكل صريح جنيات القرار الصادر في الملف رقم 73416 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا في قضية النائب العام ضد(ق. س) بتاريخ 2012/07/19 على أنه « بعد التعديل الذي طرأ على 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 13 من القانون رقم 16/11 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 و الشيء جعلت واقعة التملص من الضريبة جنحة في جميع الحالات ، وتندرج العقوبات المقررة لها بحسب قيمة الحقوق المتملص منها¹، يتبين من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 13 من القانون رقم 16-11 المتضمن قانون المالية ، أن المشرع ج لم يتجاوز الحد الأقصى الذي حدد في قانون العقوبات العام بالنسبة لعقوبة الحبس، وعلى خلاف ذلك فإنه بالنسبة للغرامة الجزائية تجاوز مقدار الغرامة التي نص عليها في القواعد العامة ، تراجع المشرع عن قاعدة الجمع بين عقوبة الحبس والغرامة الجزائية ليترك المجال للسلطة التقديرية للقاضي الحكم بإحدى هاتين العقوبتين ، مهما كانت المبالغ التي تملص منها المكلف و هو بذلك يقترب من الاتجاه الفقهي الحديث الذي يسعى لرفع التكييف الجنائي عن الجرائم المالية والاقتصادية بحيث انتقد بعض من الفقه الإفراط في التجريم و تشديد العقوبات الجزائية²، ولا سيما عقوبة الحبس التي تحرم المحكوم عليه من فرصة أخرى لإرجاع الأموال التي تملص منها، ومن التطبيقات القضائية لذلك ما ورد في القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا بتاريخ 2011/01/20 بمناسبة معالجتها الملف رقم 716337 في قضيتين (ن-ا) ضد القرار الصادر عن غرفة الاتمام بمجلس قضاء سطيف بتاريخ 2010/03/02 والذي قضى بإحالة المتهم أمام محكمة الجنايات لارتكابه خلال السنوات التي تمتد من 2001 الي

¹-قرار رقم 599126، مرجع سابق، ص268.

² - groupe de travail présidé par marie caulou , ladépénalisation de la vie des affaires rapport aux gardes sceaux, de justice , pris ,2002,p12.

2005 جناية التهرب والغش الضريبي طبقا لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث نقضت المحكمة العليا القرار المطعون فيه ،

2-العقوبات المقرر في قانون الضرائب غير المباشرة:

كيفت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة¹ جريمة التملص الضريبي على اساس جنحة يعاقب عليها بالحبس من سنة الى خمس (05) سنوات او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يتجاوز عشر المبلغ الخاضع الضريبة او 10000 دج نصت على أنه « يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50000 دج إلى 20000 دج وبالحبس من سنة الى (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين غير ان هذا الحكم لا يطبق في حالة الاخفاء إلا اذا كان هذا الأخير يتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ 10000 دج.

3-العقوبات المقررة في قانون الطابع :

كيف المشرع الجزائري بموجب المادة (34) من قانون الطابع جريمة الغش الضريبي على أساس جنحة ، حيث نصت في الفقرة الأولى منها «غرامة جزائية تتراوح بين 5000 دج إلى 20000 دج وسجن من عام واحد إلى خمس (05) أعوام أو بإحدى هاتين الطريقتين العقوبتين فقط»، غير أن هذه التدابير لا تطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الاخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج حيث نصت كل من نقص او حاول الانقاص كليا او جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية ودفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5000 دج الى 20000 دج وسجن من عام واحد الى خمسة أعوام (05) أو بإحدى هاتين العقوبتين غير ان هذا التدبير لا يطبق في حالة الاخفاء الا اذا كان هذا الاخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج .

¹-المادة 532 ، مرجع سابق.

4- العقوبات المقررة في قانون التسجيل :

اتجه المشرع الجزائري في قانون التسجيل لتجنيح جريمة الغش الضريبي ، على غرار القوانين الضريبية الأخرى، ويتبين ذلك من خلاله مضمون المادة¹ 119 منة حيث نصت «...غرامة مالية جزائية تتراوح 5000 دج إلى 20000 دج وحبس من سنة الى خمسة (05) سنوات او بإحدى هاتين العقوبتين فقط غير أنه لا يطبق هذا التدبير الا اذا كان هذا الاخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساري أو يفوق 1000 دج».

5- العقوبات المقررة في قانون الرسم على رقم الاعمال:

احالت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طريق تدليسيه للتملص من أساس الضرائب أو الحقوق التي يخضع لها أو تصنيفا أو دفعها، وبالتالي فإن جريمة الغش الضريبي لا تنحرف عن القوانين الضريبية الأخرى في تكيف الغش الضريبي.

ثانيا: العقوبات التكميلية

يقصد بالعقوبات التكميلية مجموعة العقوبات التابعة لعقوبات اصلية بحيث لا يمكن الحكم بها منفردة ، وحددها المشرع ج على سبيل المصدر في المادة التاسعة (09) في قانون العقوبات² وتتمثل اساسا في:

- 1- **تحديد الإقامة :** يقصد به الزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة جغرافية يعينها الحكم القضائي، بحيث لا يجوز أن تتجاوز مدتها 05 سنوات، ويبدأ سريان من يوم انقضاء العقوبة الاصلية او الافراج على المحكوم عليه واذا خالف هذا الأخير أحد تدابير اقامته فانه يعاقب من ثلاثة (03) اشهر الى ثلاث (03) سنوات.

¹ -المادة 119 من قانون التسجيل، مرجع سابق.

² -المادة 09 من قانون العقوبات، مرجع سابق.

2-المنع من الإقامة : يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي التواجد في بعض الأماكن لمدة لا يجوز ان تتجاوز خمس سنوات في مواد الجرح وعشر (10) سنوات في الجنايات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ويبدأ حساب المدة من يوم الافراج على المحكوم عليه، وفي حالة مخالفته لهذه التدابير فانه يعاقب بالحبس من ثلاثة (03) اشهر الى ثلاث (03) سنوات والمنع من الإقامة .

3- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق: يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي صادر من جهة قضائية مختصة من مباشرة بعض حقوقه أكد المشرع على ذلك في المادة 16 مكرر من قانون العقوبات والتي نصت على أنه " يحوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جناية او الجنحة بالمنع من ممارسة مهنة او نشاط اذا ثبت للجهة القضائية ان الجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاولتها وان ثمة حضر في استمرار ممارسة لأي منها و يصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات في حالة الادانة لارتكاب جناية و خمس (5) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة و يجوز أن يؤمر بالنفاذ المعجل بالنسبة لهذا الاجراء.

4- المصادرة الجزئية للأموال : يجوز مصادرة بعض اموال المحكوم عليه للدولة بموجب حكم قضائي صادر يقر بها كعقوبة تكميلية للمحكوم عليه ، استتشتت الفقرة الأولى من المادة (15) من قانون العقوبات¹ الأموال التي لا يجوز مصادرتها والتي تتمثل أساسا فيمحل السكن اذا اكتسب او تم شغله بطريقة قانونية، اضافة للأموال التي ذكرت في قانون الى الاجراءات المدينة والتي تتمثل اساسا في المداخل الضرورية لمعيشة زوج المحكوم عليه وأولاده والأصول الذين يعيشون تحت كفالته وفي حالة الادانة بارتكاب الجناية لا يجوز للمحكمة الحكم بمصادرة الأشياء التي استعملت في تنفيذ الجريمة، أو التي تم تحصيلها من الجريمة ، ولا يجوز الحكم بذلك في الجنحة أو المخالفة إلا بنص قانون صريح، حل

¹ - المادة 15 من قانون العقوبات، مرجع سابق.

الشخص الاعتباري يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري ومنعه من ممارسة نشاطه، سواء كان ذلك باسمه الأصلي العقوبات، أو باسم آخر ويترتب على ذلك تصفية أمواله.

5-نشر الحكم : أجازت المادة 18 من قانون العقوبات للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون لنشر الحكم كله او مستخرجا منه في جريدة يومية وطنية أو أكثر أو بتعليق في الاماكن التي بينها ، وذلك تحت نفقة المحكوم عليه بحيث لا تتجاوز مدة التعليق شهر واحد نجد ان القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية الى جانب العقوبات الاصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 ف 03 ق.ض.م المادة 130 ق.ر.ر.أ والمادة 546 ف 03 ق.ض.غ.م نصهم ان العودة في اجل 5 سنوات نتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها نصوص أخرى (المنع من ممارسته المهنية، العزل من الوظيفة وغلق المؤسسة ...الخ).

والملاحظة أن عبارة دون (الإخلال بالعقوبات الخاصة) تعني العقوبات التكميلية¹، فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة عدم ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب ، ويتم اللجوء اليها خاصة في حالة العودة بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها وهذا بهدف الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك، مخلين بواجباتهم وبالثقة الممنوحة لهم.

¹-جمال صرمول، جريمة التهرب الضريبي و آليات مكافحتها في القانون، مرجع سابق، ص81.

خلاصه الفصل:

نلاحظ مما سبق أن المشرع الجزائري استحدث آليات كفيلة بمكافحة جريمة التهرب الضريبي وذلك من كل الصلاحيات الرقابية التي أعطاها للإدارة الجبائية ، كما خول لأعوانها جملة من الصلاحيات التي تساعدهم في ممارسة هاته الرقابة الجبائية ونظرا لجريمة التهرب الضريبي فقد خصها المشرع بإجراءات تتلائم مع طبيعتها سواء من خلال اجراء اثباتها أو فيما يتعلق بالمتابعة القضائية فيها تأتي مختلفة عن الاجراءات العامة المعمول بها وحماية للنظام العام ولضمان تحصيل الضريبة فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من الاجراءات على المتهربين من الضريبة حيث تختلف هذه الاجراءات لتشمل علامة العقوبات الجزائية والمالية وذلك لضمان تحقيق الوقاية او المكافحة.

الخاتمة

من خلال بحثنا هذا حول موضوع آليات القانونية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي حيث بعد هذا الموضوع من أكثر المواضيع القانونية مواد التجريم والنصوص القانونية التي من خلاله يؤدي إفلات الكثير من المكلفين من أداء الضريبة و بهذا توصلنا إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات من بينها ما يلي :

النتائج المتوصل اليها:

- هناك العديد من طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي وكذلك قيامها في محاولة للإحاطة بها و محاصرتها، الا ان الادارة الجبائية لا تزال في حاجة الى تفعيل اكثر لهذه الآليات والقيام بالعديد من الصلاحيات خاصة في التنظيم الإداري لمحاربة الغش الضريبي.
- تجريم الغش الضريبي بتوافر أركان الجريمة الضريبي يتم بطرق مادية ومعنوية و جانب الشرعي و وضع عقوبات جزائية تختلف باختلاف الضريبة المتهربة من دفعها من المكلف باستعمال طرق تدليسيه.
- الغش الضريبي يتم بطرق مختلفة والهدف واحد هو التملص من دفع الضريبة الواجبة الدفع أو التقليل من وعائها.
- يتم متابعة الغش الضريبي بإحدى الجرائم الجبائية بتحريك الدعوى العمومية من طرف إدارة الضرائب وهذا اذا فشلت مساعي الصلح مع هذا المكلف هذه الاجراءات تتسم بالطول .
- التقيد بالعقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي بحيث يجب أن تتناسب مع خطورة الوسائل التدليسية على سبيل المبالغ المتملص منها، وأهمية تحديد الممارسات التدليسية لضمان حقوق مهمة القاضي .
- تبسيط القوانين الضريبية وجمعها في تقنين واحد على غرار المشرع الفرنسي الذي جمعها في قانون الضرائب .

- تكوين قضاة مختصين في الجرائم المالية في مجال الجبائي بصفة خاصة، بحيث أصبح استحداث وكيل جمهورية يختص بالجرائم المالية ، بحيث ان جريمة الغش الضريبي اخذت حيزاً في العولمة حيث أصبحت ترتبط بعدة جرائم أخرى كالجريمة المنظمة والرشوة .
- رفع العقوبات السالبة للحرية في جريمة الغش والتهرب الضريبي، وتعويضها بعقوبة العمل من أجل النفع العام ، مما يضمن استرجاع الدولة للمبالغ التي تملص منها المكلف بالضريبة.

ثانيا: الاقتراحات

- تعميم رقمنة الإدارة الجبائية من أجل تقادي الغش والتهرب الضريبي
- تدليس مقاييس متعلقة بالجباية بصفة عامة على مستوى كليات الحقوق .
- تكرسي وتعزيز آليات مكافحة الغش و التهرب الضريبي.
- تسهيل إجراءات فرض الضريبة على المكلفين لتحفيزهم على مراجعة دوائر الضريبة لغرض تقديم تقارير عن نشاطهم خلال مدة التحاسب.
- تشديد في النظام الرقابي لضريبة بأحد على عاتق الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على حد سواء .
- توجيه أنظار الهيئة العامة للضرائب إلى قسم الإعلام لما له من دور كبير في العملية الضريبية لتقديم الخدمات الإعلامية والتوضيحية للمكلف وتبصيرهم بكيفية احتساب الضريبة ونشر الوعي عن طريق برامج خاصة معينة .
- تزويد بالتكنولوجيا الحديثة، ولا سيما أجهزة الاعلام الآلي على غرار مرفق العدالة والبريد والضمان الاجتماعي اضافة لرفع أجور الموظفين فيها .
- اطلاق حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية فيما يتعلق بالجرائم المالية وعلى وجه الخصوص الغش والتهرب ،حيث على النيابة العامة التمتع بحرية تحريك الدعوى متى وصل الى علمها خبر وقوع غش و تهرب ضريبي باعتبارها ممثلة للحق العام .
- استحداث قانون الوقاية من جريمة الغش الضريبي ومكافحتها ، بحيث يحدد تكييفها القانوني تحديدا دقيقا وإجراءات المتابعة والاثبات والعقوبات المقررة لها.

قائمة المراجع

*القوانين والنصوص القانونية:

- 1-الامر 101-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 متضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجريدة الرسمية عدد 102 الصادر في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم.
- 2-الامر 104-76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير مباشرة المعدل و المتمم.
- 3-الامر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات ج ر ج ج عدد 19، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 1966 المعدل و المتمم بالقانون 21-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2021 ج ر ج العدد الأخير الصادر في 29 ديسمبر 2021.
- 5-الامر 102-76 المؤرخ في 6 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسم على الاعمال ج ر عدد 103 الصادر في 26 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم .
- 6-الامر 76 -105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون التسجيل ح ر عدد 18 ديسمبر 1977 المعدل و المتمم.
- 7-مرسوم رئاسي رقم 360-15 مؤرخ في 15 ربيع الأول 1437 الموافق ل 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و الجمهورية الإسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة الواقعة في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011 ، الجريدة الرسمية ، العدد 70.
- 8-الامر رقم 76-103 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع ج ر عدد 39 الصادر في 15 ماي 1977 المعدل و المتمم.

9- قانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب القانون رقم 21-01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 2001/12/22 و المتضمن قانون المالية لسنة 2002 (ج ر عدد 79) المعدل والمتمم.

10- الامر 66-155 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون الاجراءات الجزائية، ج.ر عدد 48 الصادرة بتاريخ 10 جوان 1966 المعدل والمتمم.

11- قرار رقم 786372، صادر بتاريخ 21 مارس 2013، محكمة العليا، النيابة العامة ضد (ب-ع) ، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2013.

12- المادة 09 من قانون رقم 59-75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بقانون 20-15 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المعدل والمتمم بقانون 09-22 المؤرخ في 05 ماي 2022 ج ر ، عدد 32 ، الصادرة في 14 ماي 2022.

***مراجع وكتب:**

1- علي ساعد، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2012.

2- جامع احمد عالم المالية في المالية العامة - الجزء الأول ، ط2، دار النشر -2 العربية القاهرة ،مصر 1975.

3-سوزي عدلي ناشد ،ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ،دار المطبوعات الجامعية ،الاسكندرية 1999.

4-عطية عبد الوهاب مبادئ و اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية - القاهرة 2000.

- 5-عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري بدون طبعة، مكتبة بن موسى السعيد،بشار القدس الوادي 2011 .
- 6-أ.حسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخام الجزء الأول،ط 17 ،دار هوية للنشر الحرائر.
- 7- سليمان حمدي وسليمان القبيلان الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية و تطبيقية مكتبة دار الثقافة - الأردن 1998.
- 9- محمد عباس محرزي اقتصاديات المالية العامة ،دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع الجزائر. 2004. .
- 8- محمد الصغير، بشرى أبو العلا المالية العامة، دار العلوم - الجزائر 2003 .
- 9-سهيلة بوخميس، العقوبات الجبائية في الجزائر ، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 2015، جامعة 08 ماي، قالمة ،ص03
- 10-منصور بن عمارة، انواع واجراءات الرقابة الجبائية ،ط2، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص273.
- 11-عبد الله اوهاهبيه ، شرح قانون الاجراءات الجزائية الجزائري، (التحري، والتحقيق)، ط5، جار هومة ، 2013، الجزائر.
- 12-منصور رحمانى ، القانون الجنائي العام ، فقه قضايا ، در العلوم للنشر ، 2006، الجزائر.

*اطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير

- 1-فلاح محمد ، السياسة الجبائية الأدوات و الأهداف مع الاثارة الى حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 2005-2006.
- 2-قصاص سليم المنازعات الضريبة في التشريع الجزائري، أطروحة الدكتوراه علوم القانون الخاص ،كلية الحقوق ، جامعة منتوري ، قسنطينة 2018/2019.
- 3-بسّاس احمد، اثر المرافقة الجبائية على التهرب الضريبي في ظل إصلاحات الاقتصادية في الجزائري ،أطروحة دكتوراه ، تخصص علوم التسيير، جامعة عمار التليجي الاغواط، 2013/2014.
- 4-نصر رحال، سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي ، اطروحة دكتوراه تخصص تسيير ، جامعة الحاج لخضر ، قالمة، 2013/2014.
- 5-بلعسلي ويزة، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية ، اطروحة دكتوراه، 2014، جامعة تيزي وزو، ص75.
- 6-ياقوت اوهيب بن سلامة الغش الضريبي ، رسالة ماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية ، جامعة الجزائر، 2003.
- 7- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة المتوسطة ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2007.
- 8- كحلة عبد الغني ، تفعي الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد ومالية دولية ، جامعة المدية، 2012.
- 9-سليمان عتيرة، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير، في علوم التسيير، جامعة بسكرة 2012.

10-مراد زيان ، امين تميم، جزاء الجريمة الاقتصادية، رسالة ماجستير في القانون العام ، 2011، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين، ص75.

11-رامي يوسف محمد ناصر ، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن جرائم الاقتصادية ، رسالة ماجستير في القانون ، 2010، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين.
المجلات:

1-رزيقة تغريت ، جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة بجاية، المجلد 05 العدد 03 ، 2023.

2-قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، عدد48، ديسمبر 2017، المجلد أ.ص ض.

3-عوادي مصطفى ، رجال نصر، عيدة أنور ، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، المجلد 02 العدد 01 ، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2019.

4-محمد فلي، فهيمة بلول ، الرقابة بين الحتمية الحفاظ على موارد الخزينة العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة ، مجلة الاجتهاد ، للدراسات القانونية و الاقتصادية ، المجلد 07 العدد 06 ، 2018.

5-عبود ميلود، برباري كمال، ، الرقابة الجبائية في الجزائر الاطار العام ، الأهداف و الطرق ، العوامل المعيقة و سبل تفعيل مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية ، المركز الجامعي ، تندوف ، العدد 02 جوان 2018.

6-عوادي مصطفى ، رجال نصر، التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة بالجزائر، مجلة الاقتصاد والمال و الاعمال، العدد01 جامعة حمة لخضر، الوادي، 2016

- 7- محمد بوسلطان، نصر الدين بوسماحة، حماية حقوق و حريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون، المجتمع والسلطة، العدد 05، جامعة هران، الجزائر، 2016.
- 8- فريحة حسين ، الاجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، منشورات دحلب، الجزائر، ص72.
- 9- المجلة القضائية العدد 1 جانفي 1998.
- 10- مجلة المستقبل للدراسات القانونية و السياسية ، المجلد 05 العدد 02 ، 2021،
- 11- ناصر شارفي .سامي مباركي مجلة العلوم الانسانية جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 48 سبتمبر 2017، الغش الضريبي في الجزائر وسبل المكافحة.
- 12- نصر رحال و سهام موفق الضغط الضريبي، كحافز للتهرب الغش الضريبي ، مجلة العلوم الإدارية و المالية ، جامعة الوادي العدد 01، 2018.
- 13- سالم محمد الشوايكة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق مجلة النشر العلمي العدد ، 27 سبتمبر 2003.
- 14- خضراوي الهادي وسعيداني محمد السعيد الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي مجلة الدراسات القانونية والسياسية العدد 02 جوان 2015.
- 15- خالد عيادة علميات مجلة الاقتصاد الجديد العدد 09 سبتمبر 2013 جامعة اريد الأردن التهرب الضريبي و أشكاله وطرق الحد منه.
- 16- بن بعلاش خاليدة مجلة المستقبل للدراسات القانونية مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، المجلد العبر 05 العدد 2024 .
- 17- عوادية جديعة دور الحكومة الغربية في الحد من التهرب الضريبي دراسة ميدانية على مستوى مركز الضرائب سوق أهراس، مجلة المؤسسة، جامعة شريف مساعدي سوق الهراس، المجلد 10 العدد 01، 2021.

- 18- أحمد خيدل ،زهيرة كسي جريمة التهرب الضريبي، ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، جامعة غرداية المجلد 14 العدد 01 - 2021
- 19- عبد الغني بوشري ، فاعلية الرقابة الجبائية و آثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010/2011
- 20- رحمانى منصور، القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر، 2006، الجزائر، ص 237.
- 21- فريحة حسين، الاجراءات الادارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المجلة القضائية ، العدد 01 ،جانفي 1998، قانون المالية 2012، منشورات دحلب، الجزائر.
- 22- عبد الغني حسونة، الكوى كضابط، (قيد) لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية ،المجلة الدولية للبحوث القانونية و السياسية ، المجلد 4، العدد3، 2020.
- 23- عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري التشخيص والعلاج مخبر العولمة وانعكاساتها على اقتصاد دول الشمال الأفريقي ،جامعة شلف الجزائر تاريخ النشر 2019/09/12.
- 24- سديرة نجوى ، آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية ، العدد11، جامعة عباس حروز، خنشلة، 2019، الجزائر.
- 25- مجلة المستقبل للدراسات القانونية و السياسية ، المجلد 05، العدد 02 ، 2021.
- المدخلات والملتقيات:**

- 1-بومدين بكريتي، الملتقى الوطني، الرقابة الجبائية في الجزائر ، مداخلة : دور المراجعة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،كلية الحقوق، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2015/2016.

- 2-إسماعيل فريحات، الاطار القانوني للرقابة الجبائية ، ملتقى وطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة قالمة، 2020.
- 3-3-سامية العايب، مداخلة: الاطار القانوني للرقابة الجبائية وضوابط اثباتها ، كلية الحقوق ، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، 2016/2015.
- 4-العايشي عجلان، ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية كحكمة اعمالها ونتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر ، ، جامعة فرحات عباس ، سطيف .
- 5-سهيلة بوخميس، العقوبات الجبائية في الجزائر ، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، 2015، جامعة 08 ماي، قالمة .

***المراجع الاجنبية:**

- ¹ –G.GEDEELLI-DELAGE ,droit penal des affaires , 5eéd DALLOZ.PRIS.2003.P157
- ² –Ahmed hmani, l’audit comptable et financier ,edition berti,Algerie, 2001,p172
- ⁴ – groupe de travail présidé par marie caulou , ladépénailisation de la vie des affaires rapport aux gardes sceaux, de justice , pris ,2002,p12

الفهرس

الصفحة	الموضوعات
	الاهداء 1
	الاهداء 2
	شكر وتقدير
	قائمة المختصرات
	الملخص
2	مقدمة
	الفصل الاول: آليات الوقاية لمكافحة جريمتي الغش والتهرب الضريبي
6	المبحث الاول : الاطار المفاهيمي لجريمتي الغش والتهرب الضريبي
6	المطلب الاول: مفهوم كل من الغش والتهرب الضريبي
6	الفرع الاول: تعريف الغش الضريبي
17	الفرع الثاني: مفهوم التهرب الضريبي
23	الفرع الثالث: الفرق بين الغش والتهرب الضريبي
26	المطلب الثاني: اركان جريمة الغش والتهرب الضريبي
26	الفرع الاول: الركن الشرعي
28	الفرع الثاني: الركن المادي
34	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغش والتهرب الضريبي
34	المطلب الاول: مفهوم الرقابة الجبائية
34	الفرع الاول: تعريف الرقابة الجبائية ومبادئها
39	الفرع الثاني: اهداف الرقابة الجبائية
41	الفرع الثالث: اسباب الرقابة الجبائية
41	الفرع الرابع: مبادئ الرقابة الجبائية
45	المطلب الثاني: الاطار القانوني للرقابة الجبائية
46	الفرع الاول: الحقوق المخولة لإدارة الضرائب من اجل ممارسة الرقابة الجبائية
49	الفرع الثاني: التزامات الادارة الضريبية في مواجهة المكلف اثناء الرقابة الجبائية

55	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الآليات الردعية لمكافحة جرائم الغش والتهرب الضريبي
58	المبحث الاول: تجريم ظاهرة الغش والتهرب الضريبي
59	المطلب الاول: إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي
59	الفرع الاول: الاشخاص المؤهلين بإثبات الغش الضريبي والتهرب الضريبي
61	الفرع الثاني: طرق اثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي
67	المطلب الثاني: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية الجبائية
67	الفرع الاول: شروط تحريك الدعوى الجبائية
69	الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية الجبائية
72	الفرع الثالث: قواعد الاختصاص في جريمة الغش والتهرب الضريبي
76	المبحث الثاني: الجزاءات المترتبة عن جرائم الغش والتهرب الضريبي
77	المطلب الاول: الاشخاص الخاضعون للجزاء
77	الفرع الاول: المكلف بالضريبة
80	الفرع الثاني: الشريك
82	الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير
85	المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش والتهرب الضريبي
85	الفرع الاول: العقوبات الجبائية
86	الفرع الثاني: تصنيفات العقوبات الجبائية
90	الفرع الثالث: العقوبات الجزائية المقررة لجريمتي الغش والتهرب الضريبي
97	خلاصة الفصل
99	الخاتمة
103	قائمة المراجع
110	فهرس الموضوعات
112	فهرس توضيحي للجداول المستخدمة

فهرس توضيحي للجداول المستخدمة

الصفحة	الموضوعات
23	جدول 01 اثار التهرب الضريبي
25	جدول 02 اوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي
87	جدول 03 عقوبات التأخير في التصريح

المُلَخَّص

الملخص:

تشكل الضرائب الممول الأساسي للخزينة العمومية من جهة نجد المكلفين بها يسعون الى تفاديها بشتى الطرق و هذا ما يعرف بالجريمة الضريبية، وهذه الظاهرة ليست وليدة عمرنا الحديث الحالي يقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها واخذت بعدا عالميا فهي تمس جميع دول العالم بدون استثناء .

والجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة السلبية التي تؤثر على الاقتصاد الوطني ، حيث تعد الضرائب مصدرا مهما لتمويل الخزينة العمومية ، لذل حاولت الجزائر ان تقضي على هاته الجريمة الضريبية ، بواسطة فرض رقابات جبائية و عقوبات جزائية و جبائية على المكلفين .

لذا حاولنا في هذا البحث معالجة جريمة الغش و التهرب الضريبي ، بالتعرض الى ماهية الغش و التهرب الضريبي و الأسباب التي أدت الى هاته الجريمة و الآثار المترتبة عنها و الأركان التي تقوم عليها و من جهة أخرى تناولنا آليات القانونية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي عن طريق وسائل رقابية، كما تطرقنا الى السياسة العقابية التي يتبعها المشرع الجزائري في كل المواد الجزائية و الجبائية من اجل اخضاع المكلفين بالضريبة بتنفيذ التزاماتهم الجبائية و احترامها .

Abstract :

Taxes constitute the primary funder for the public treasury. On the one hand, we find those charged with them seeking to avoid them in various ways, and this is what is known as tax crime. This phenomenon is not the result of our current modern age. Its existence is associated with the existence of the tax itself, and it has taken on a global dimension, as it affects all countries of the world without exception.

Algeria, like other countries, suffers from this negative phenomenon that affects the national economy, as taxes are an important source of financing the public treasury. Therefore, Algeria tried to eliminate this tax crime, by imposing tax controls and penal and tax penalties on taxpayers.

Therefore, in this memorandum, we tried to address the crime of fraud and tax evasion, by examining the nature of fraud and tax evasion, the reasons that led to this crime, the effects resulting from it, and the pillars on which it is based. On the other hand, it dealt with the legal mechanisms for combating fraud and tax evasion through means Oversight. We also touched on the punitive policy followed by the Algerian legislator in all penal and tax matters in order to subject those charged with the tax to implement and respect their tax obligations.