

جامعة عمار ثليجي - بالأغواط
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام



العنوان:

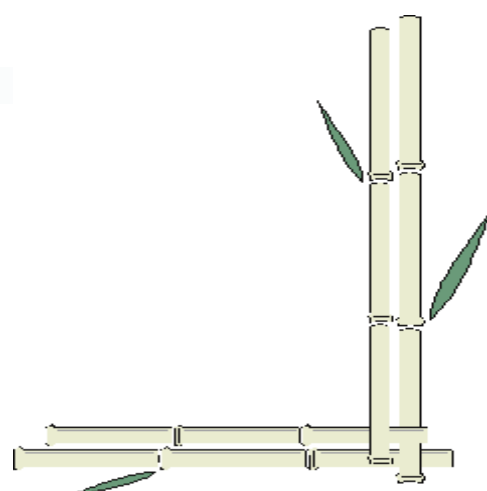
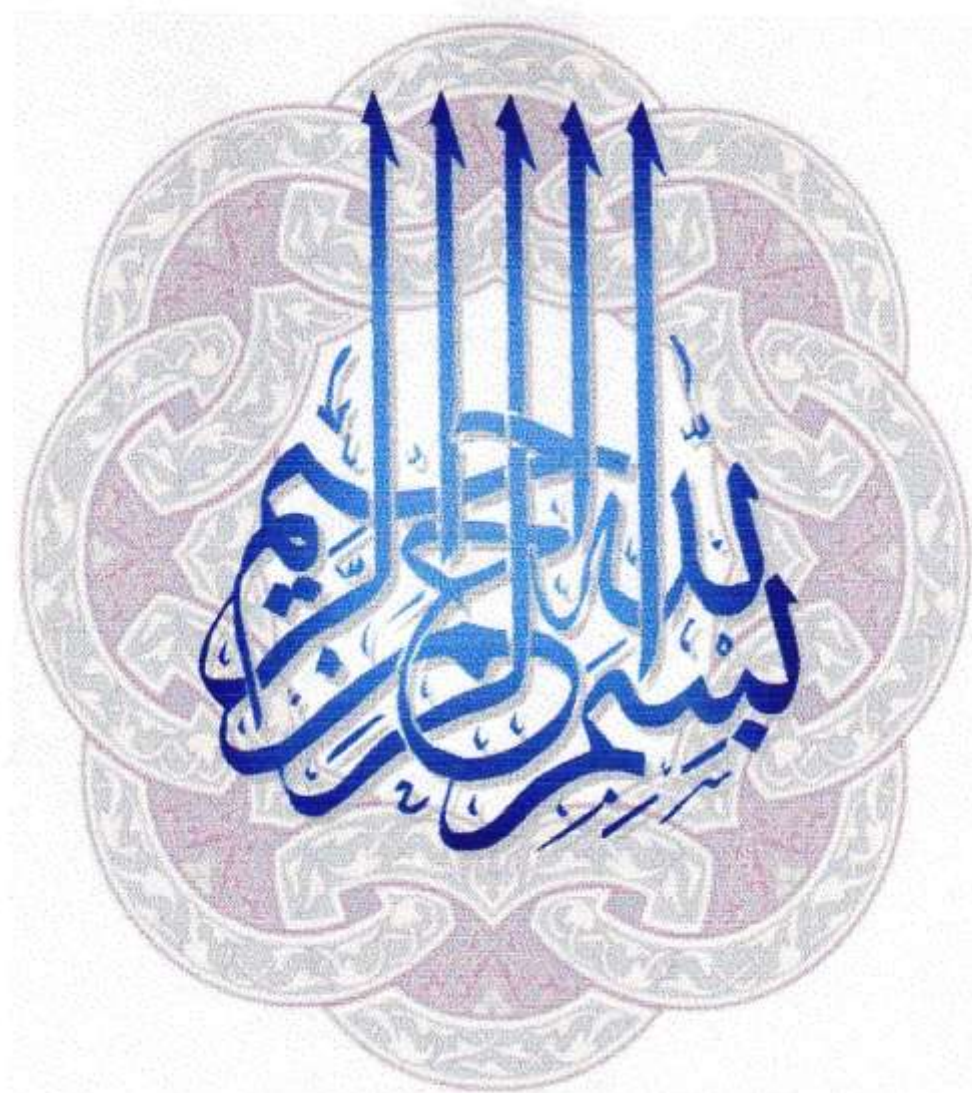
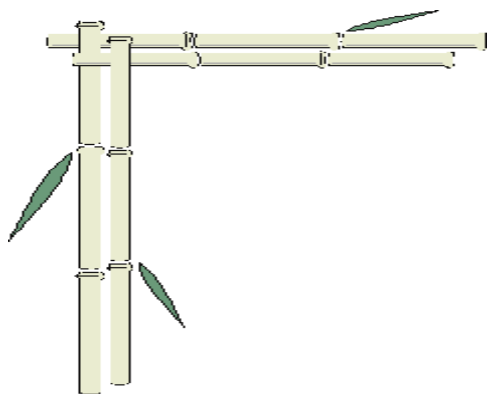
جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة في اطار مقتضيات نيل شهادة ماستر في القانون
تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية

إشراف الأستاذة:
- د. لكحل عائشة.

من إعداد الطالبة:
- بن شريف رقية.

السنة الجامعية: 2026/2025



كلمة شكر و عرفان

و قال الله تعالى: " وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ ۖ " الآية 7 من سورة إبراهيم حمدا و شكرا الله عز وجل في أن ... على لإتمام هذه الدراسة ذلك الحمد كثيرا ، و ذلك الشكر شكرا جزيلا يا رب العالمين

و يقول رسول الله، صلى الله عليه و سلم

" من لا يشكر الناس لا يشكر الله " لذا نتقدم بخالص عبارات التحية و التقدير وجزيل الشكر والإمتنان إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة "لكل عائشة" على قبولها الإشراف على هذه الدراسة، وعلى نصائحها وتتبعها لدراستنا

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل الى كل من: أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة عمار ثلجي - الأغواط -

وإلى كل من ساهم معنا من قريب أو من بعيد في هذا البحث

الإهداء

الحمد لله الذي قدرنا على إتمام هذا العمل نهدي ثمرة جهدنا هذا إلى ...
نحتسب عملنا هذا إلى الخالق الذي أضاء طريقنا ، ونور قلوب العارفين
بمعرفته والإيمان به ونور أفئدتهم فالحمد لله ما تقبله خالصا لوجهك الكريم

دي ثمرة جهدي هذه إلى أغلى الناس على قلبي، إلى والديّ الكريمين
اللذين كانا سندي ودعمي في جميع مراحل حياتي، واللذين غرسا في
نفسي حب العلم والاجتهاد، فلهما مني كل الشكر والتقدير والعرفان
إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء الذين شجعوني وساندوني طوال مسيرتي
الدراسية.

إلى أساتذتي الأفاضل الذين أناروا دربي بالعلم والمعرفة، ولم ييخلوا عليّ
بالنصح والتوجيه.

رقية.

مقدمة

إن الجزائر على غرار باقي دول العالم تعرف تزايدا للنفقات العامة منذ الاستقلال، حيث قامت بالبحث عن مصادر تمويل مستقرة للخرينة العمومية لسد هذا النقص، لذلك كان من الضروري اللجوء إلى الجباية لمواجهة عمليات الإنفاق بمختلف أنواعها فأصبحت الجباية البترولية تمثل حجر الزاوية في عملية تمويل الخرينة العمومية على خلاف الجباية العادية.

ولكن ونظرا للأزمات الاقتصادية العالمية التي أدت إلى انخفاض أسعار البترول ما أنجر عنه صعوبة هيكلية وفقدان المبالغ ضخمة أوقعت الخرينة العامة في عجز دائم مما اضطر السلطات إلى زيادة دور مساهمة الجباية العادية في التمويل، لذلك أعطت الدولة أهمية كبيرة للضريبة التي تعتبر أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها من أهم الموارد المستقرة والدائمة للخرينة العمومية، كما تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرة التضخم ودفع عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة والمتزايدة.

وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبايا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخرينة، حيث قام المشرع الجباي بتعديلات وإصلاحات جذرية للنظام الجباي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب، وذلك من أجل زيادة الفاعلية للأنشطة الاقتصادية ومحاولة التطور والزيادة في التقدم الاقتصادي، حيث طال هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجباية التي لم تحقق الأهداف المنشودة لتميز النظام الجباي بالتعقيد وتعدد الضرائب والأوعية وكذلك نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات التهرب الضريبي، التي أصبحت تشكل ظاهرة تتوسع بشكل متزايد وبهذا أصبح التهرب الضريبي يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية.

وعليه تعتبر هذه الآفة من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة واستنزاف المال العام من جهة أخرى، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة. ووفقا لما سبق ذكره فإن أهمية الموضوع تبدو لنا من زاويتين علمية وعملية فالأهمية العلمية تبرز من خلال مواجهة التهرب الضريبي وذلك من أجل الإصلاح المالي الذي يعتبر نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي

سواء على صعيد الإنفاق العام بشقيه التجاري والاستثماري، أو على صعيد الموارد وفي مقدمتها الموارد الضريبية بشقيها المباشر وغير المباشر أما الأهمية العملية لهذا البحث وفي ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية على الوسائل والسبل الكفيلة للحد من هذه الظاهرة التي تعتبر مشكلة أخلاقية أكثر منها اقتصادية، ووضع حدود وقوانين رادعة وصارمة موضع التطبيق وذلك عن طريق تطوير أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية كوسيلة من وسائل مواجهة التهرب الضريبي، وبذلك يتم وضع خطط وخطوات نحو الإصلاح الاقتصادي.

وعليه فإن الهدف الرئيسي من دراسة هذا الموضوع تكمن في إبراز الوسائل والآليات الكفيلة لمواجهة ظاهرة التهرب الضريبي.

من خلال ما تقدم بيانه تبرز إشكالية الموضوع، والتي تهدف الدراسة لمناقشتها ومحاولة الإجابة عليها كالتالي:

إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في مجابهة التهرب الضريبي والحد منه؟.

و هذه الإشكالية الرئيسية تقودنا إلى طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية على النحو التالي:

✓ ما المقصود بالتهرب الضريبي وماهي أسبابه ؟.

✓ ما هي أركان جريمة التهرب الضريبي ؟

✓ ما هي الآليات القانونية، الإدارية والتقنية لمكافحة جريمة

التهرب ؟

أولاً: أهمية الموضوع

تبرز أهمية الموضوع فيما يلي :

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع التهرب الضريبي ذاته، باعتباره من أبرز الجرائم الاقتصادية التي تؤثر بشكل مباشر على الموارد المالية للدولة وتعرقل تحقيق العدالة

الجبائية. كما تتجلى أهمية الدراسة في تسليط الضوء على مختلف الأحكام القانونية المنظمة لهذه الجريمة وبيان أركانها وصورها، إضافة إلى إبراز الآليات القانونية والإدارية والتقنية التي اعتمدها المشرع الجزائري لمكافحتها، بما يسهم في إثراء الدراسات القانونية المتعلقة بالمجال الجبائي.

ثانيا: أهداف الموضوع

- ✓ التعرف على مفهوم جريمة التهرب الضريبي.
- ✓ تحديد الأركان القانونية المكونة لجريمة التهرب الضريبي.
- ✓ دراسة الآليات القانونية المقررة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.
- ✓ بيان دور الرقابة الجبائية والرقمنة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

- ✓ تقييم مدى فعالية التشريع الجزائري في مواجهة جريمة التهرب الضريبي وحماية أموال الخزينة العمومية.

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع

لم يكن اختيار الموضوع بمحض الصدفة بل كان نتيجة عدة إعتبارات منها:

1- الأسباب الذاتية:

- ✓ الرغبة الشخصية في دراسة الجرائم الاقتصادية والمالية ذات الصلة بحماية المال العام.
- ✓ الاهتمام بالمجال الجبائي وما يطرحه من إشكالات قانونية وعملية تستحق الدراسة والتحليل.
- ✓ السعي إلى توسيع المعارف القانونية المتعلقة بالتهرب الضريبي وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

2- الأسباب الموضوعية:

- ✓ تزايد خطورة ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني.
- ✓ أهمية الموارد الجبائية في تمويل الخزينة العمومية وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- ✓ تعدد الآليات القانونية والإدارية المستحدثة لمكافحة التهرب الضريبي، مما يستوجب دراستها وتقييم فعاليتها.
- ✓ الحاجة إلى إبراز دور التشريع الجزائري في مواجهة هذه الجريمة وحماية المصالح المالية للدولة.

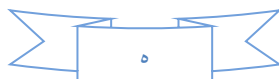
رابعاً: الدراسات السابقة.

إن الدراسات الأكاديمية المتوفرة على حسب علمي حول هذا الموضوع، نجد أنه يوجد كم لا بأس به من الرسائل التي عالجت موضوع دراستنا و التي نذكر منها ما يلي:

آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، بن تومي عبد الباسط، شاوي جهاد، مذكرة ماستر، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشاذلي بن جديد- الطارف، الجزائر، 2023/2022.

ويهدف البحث إلى دراسة آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، من خلال تعريف الضريبة كونها موردا هاما للخزينة العمومية وأنها تتعرض إلى الغش والتهرب من قبل المكلفين وذلك باستغلال الثغرات الموجودة بالتشريعات الجبائية، واستعمال الطرق التدليسية الأمر الذي أثر على الخزينة العمومية وعمق زيادة الفوارق الاجتماعية. ولمعالجة الموضوع تطرقت الدراسة إلى آليات مكافحة هذه الظاهرة والمتمثلة في آليات وقائية وآليات رقابية وذلك للتقليل منها، فالآليات الوقائية تهدف إلى تبسيط وتحسين النظام الضريبي وكذا إصلاح الإدارة الضريبية من خلال نشر الوعي وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وكذلك من خلال تطوير الموارد البشرية والمادية للإدارة، أما تأخذ عدة أشكال منها الرقابة على الوثائق ومراقبة المحاسبة وغيرها، فضلا عن الآليات الرقابية فهي الآليات العقابية المتمثلة في عقوبة الحبس بالإضافة إلى عقوبات تكميلية أخرى.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها في تلك الدراسة:



- إن المشكلة الأساسية في النظام الضريبي الجزائري تكمن في أن القوانين ذات الصلة لا تتماشى مع الواقع في بعض الأحيان، كما أن إجراءاته معقدة وصعبة.
- وجود صعوبة في تحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق، الأمر الذي يشكل ثغرة قانونية ويفتح مجالا للتلاعب أمام المكلفين بالضريبة.
- ضعف الرقابة الجبائية واقتصارها على المواسم والمناسبات أدى إلا توسع ظاهرة التهرب الضريبي.
- اعتبار التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي.
- نقص الإمكانيات المادية والبشرية على مستوى مقرات الإدارة الضريبية، وعدم تجهيزها باللوازم المناسبة.
- كثرة التعديلات التي مست التشريعات الجبائية وتشعبها شكلت صعوبة في إعلام المكلفين بها.
- على الرغم من الآليات التي اعتمدتها الدولة الجزائرية لمكافحة التهرب الضريبي من آليات وقائية ورقابية وعقابية فلم تساهم بما يكفي في الحد والتقليل من انتشار الظاهرة، ما جعل الدراسة تقدم بعض المقترحات التي من شأنها أن تسهم إلى حد ما في ذلك، وأهم هذه المقترحات نجد:
- 1- العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، كما يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة.
- 2- تحسين التشريع الضريبي، وذلك عن طريق سد الثغرات التي تترك مجالا للتهرب، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريعات الضريبية لتقويت الفرصة على المكلفين والحيلولة دون إفادتهم من تلك الثغرات.
- 3- إرساء نظام عادل، حيث يعد الشعور بالتعسف والجور من أهم العوامل التي تؤدي ضريبي إلى استفحال ظاهرة التهرب الضريبي، ولتحقيق قدر من العدالة في هذا الخصوص وجب على المشرع مراعاة ما يلي:
- ✓ الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

✓ شمولية الضريبة.

✓ اعتدال معدل الضريبة.

خامسا: منهج الدراسة

يختلف منهج الدراسة حسب طبيعة كل موضوع، فمنهجنا المتبع المنهج الوصفي التحليلي، حيث سنقوم بدراسة ماهية التهرب الضريبي بوصف تعريفه و أسبابه...الخ و تحليل بعض النصوص القانونية في إطار خلق آليات تساهم في مكافحته.

سادسا: هيكل الدراسة

وللإجابة على الأسئلة الواردة أعلاه، اقتضت هذه الدراسة تناول الموضوع على مقدمة وفصلين بعدها ليطوي مجال البحث بخاتمة.

✓ الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي.

✓ الفصل الثاني: مكافحة جريمة التهرب الضريبي.

سابعا: صعوبات الدراسة

✓ تشعب الموضوع.

✓ ضيق الوقت .

الفصل الأول:
الإطار المفاهيمي
لجريمة التهرب
الضريبي

تعد الضريبة من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، فهي تعكس مدى تطور النظام المالي ومدى قدرة الدولة على تحقيق التوازن بين متطلبات التنمية ومبدأ العدالة الجبائية. ومع تطور النشاط الاقتصادي وتنوع المعاملات التجارية والمالية، برزت العديد من السلوكيات التي تستهدف تقليص أو تفادي العبء الضريبي، وهو ما أدى إلى ظهور ظاهرة التهرب الضريبي باعتبارها إحدى أخطر الظواهر التي تهدد استقرار المالية العامة للدولة.

وتتجلى خطورة التهرب الضريبي في كونه يمس مباشرة بحقوق الخزينة العمومية، ويؤدي إلى نقص الموارد الجبائية، مما ينعكس سلباً على قدرة الدولة في تمويل مشاريعها وتنفيذ سياساتها التنموية. كما أنه لا يقتصر على دولة دون أخرى، بل أصبح ظاهرة عالمية تعاني منها الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، الأمر الذي جعل المشرع الجزائري يتصدى له من خلال ترسانة قانونية جبائية متنوعة تهدف إلى تجريمه والحد من انتشاره.

وانطلاقاً من هذه الأهمية، وبغية الإلمام بالجوانب المفاهيمية لجريمة التهرب الضريبي من خلال دراسة مفهومها وتمييزها عن بعض المصطلحات المشابهة، جرى تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي.

✓ المبحث الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه حيث تركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة، غير أنه مع تعدد الأنشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري وهذا ما نتج عنه ظاهرة خطيرة تسمى التهرب الضريبي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأسبابه

تبرز أهمية التطرق في هذا المطلب إلى تحديد مفهوم التهرب الضريبي بشكل دقيق، ثم الوقوف على أهم الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى انتشاره، سواء كانت أسباباً اقتصادية، اجتماعية، قانونية... الخ.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

تعد ظاهرة التهرب الضريبي آفة تهدد اقتصاديات الدولة المتخلفة بصورة متفاقمة والدول المتقدمة كذلك وتسعى الدول للحد منها من خلال البحث عن آليات مدروسة لقمه هذه الظاهرة المستفحلة.

أولاً: تعريف الضريبة

يكتسي تعريف الضريبة أهمية بالغة وذلك لتمييزها عن الإيرادات الأخرى التي تتشابه معها في بعض الخصائص وقد حاول الكثير من علماء المالية تعريف الضريبة فجاءت أغلب تعاريفهم متشابهة نذكر منها الآتي :

1. "الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة."¹

¹ عيسى مصطفى حسني، المالية العامة معهد العلوم القانونية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، 1998، ص72.

2. وكذلك عرفت بأنها "استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة".¹
 3. "ويمكن أن تعرف الضريبة على أساس أنها اقتطاع مبلغ مالي يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقا لقواعد مقررة من أجل تغطية أعباء الدولة".²
 4. كما عرفت بأنها: "مبلغ من المال تعرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم بالنفع الخاص مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة التي تهدف إلى تقديم الخدمات العامة".³
 5. وعرفت: "اقتطاع نقدي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية".⁴
- ونلاحظ أن مع تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتقدم نظريات المالية العامة أدى إلى تعدد مجال الضريبة وتنوع أساليبها وتعود استخداماتها لتحقيق إلى جانب وظيفتها التمويلية أهدافا أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية وقد أدى اكتشاف هذه الطاقات الكامنة باستخدام السياسة الضريبية إلى زيادة الاهتمام بالضرائب لتحديد خصائصها.⁵

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط، عمان، الأردن، 2005، ص145.

² صالح الرولي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، 1982، ص14.

³ محمد جمال ذنيان، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، دون ط، عمان، الأردن، 2003، ص121.

⁴ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط4، الجزائر، 2008، ص13.

⁵ عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، دون ط، القاهرة، مصر، 2004، ص225.

ثانيا: تعريف التهرب الضريبي

لقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لظاهرة التهرب الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الضريبي، وعليه يمكن إعطاء بعض التعاريف التالية:

يقصد بالتهرب الضريبي: "التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون".¹

ويعرف أيضاً: "بأنه يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة".²

ويعرف بأنه: "هو لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أي دفعها و لكن بمقدار المحدد قانوناً".³

- ويعرف أيضاً: "هو تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح".⁴

وهو: "تخلص الفرد من دفع الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".⁵

¹ حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، 2005، ص 39

² محمد عباس محرز، مرجع سابق الذكر، ص 317.

³ مرسى السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ط2، الاسكندرية، مصر، 2000، ص93.

⁴ عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، مصر 2005، ص 479.

⁵ جامع أحمد، علم المالية (فن المالية العامة)، ج 1، دار النشر العربية، ط2، القاهرة، مصر، 1975، ص244.

- وعرف " التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون".¹

- كما عرف: التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف من دفع الضريبة دون إرتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي.²

ويعرف التهرب الضريبي كذلك على أنه: "هي مجموعة العمليات التي يقوم بها من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها".³

وتعرف كذلك بأنها: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، دون ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة".⁴

ويمكن تعريف التهرب الضريبي على المستوى الدولي على أنه : "كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة مورداً هاماً من مواد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك طرقاً مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أو لا، وأياً كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيداً من تبيان الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصيل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماماً".⁵

¹ Margairaz André , **la fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt**, édition Blonay, suisse, 1988, P33.

² Delahaye Thomas, **Le Choix de la Voie moins imposée**, édition Bruylant, BRUXELLES, 1977, P25.

³ Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2édition, Précis Dalloz, Paris, 1991, P259.

⁴ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، البلديّة، الجزائر، 2011، ص 151.

⁵ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 1999، ص 09.

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي

ولقد اختلفت الآراء في أسباب هذه الظاهرة إلا أن بلورة هذه الأسباب يمكن حصرها في أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة وأسباب تشريعية راجعة لطبيعة النظام الجبائي.

أولاً: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة

إذا كان السبب الظاهر للتهرب الضريبي هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب، ونذكر منها:

1- العامل التاريخي: لقد لعب العامل التاريخي الذي مرت به الجزائر منذ الاحتلال العثماني إلى غاية الاحتلال الفرنسي دور كبير في التهرب الضريبي، ففي عهد الأتراك كانت الضريبة تدفع من أجل تأدية مصالح الأمراء، أما في العهد الفرنسي جعلت الضريبة أداة لزيادة أموال وثروات استعمال عائدتها لفائدة اقتصاد الدولة الفرنسية.¹

كل هذا الاستبداد ولد كراهية لدى المكلفين بالضريبة حيث اعتبروا أن الضرائب لا تفرض إنما هي مظهر من تحقيق النفع العام ومظاهر الظلم والقهر الذي ينبغي مواجهته فأتجهوا إلى التهرب الضريبي اعتقاداً منهم : بأنه نوع من أنواع الدفاع الشرعي ضد استبداد الدولة. فالعامل التاريخي الذي اتصف بالظلم في استخدام أقصى وسائل الإكراه في تحصيل الضرائب دفع أدم سميت إلى القول " ليس أثقل على نفوس الناس من ظل جابي الضرائب"،

2- الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للمكلف: تلعب هذه الأخيرة أيضاً دور كبير في

التهرب الضريبي، بحيث أنه كلما ارتفعت القدرة الشرائية للأفراد وازدادت مداخيلهم قلل ذلك من التهرب الضريبي، كما يتمكن المنتجين بنقل عبئها إلى المستهلك بسهولة، أما ضعف القدرة الشرائية وعدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية مع وجود البطالة من جهة كل هذه الظروف تساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي.

¹ لعقيلي إبراهيم سالم ،الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل و فعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)، دار قنديل ، عمان، الأردن، 2008، ص 178.

3- كما يؤثر أيضا مستوى الاقتطاعات المفروضة على مداخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، فكلما كان مرتفعا كلما حفز ذلك الممولين إلى عدم التصريح بجزء من مداخلهم .

4- **شعور الفرد بثقل العبء الضريبي:** يعتبر ثقل العبء الضريبي من العوامل المهمة التي تدفع تساع نشاطاتها في مختلف المكلفين إلى التهرب من الضريبة وهذا راجع لتطور دور الدولة والميادين ما أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة، ولتغطية هذه الأعباء عادة ما تلجأ الدولة إلى فرض العديد من الضرائب، وهذا يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطن وزيادة احساسهم بثقلها، مما يشجعهم على التملص من أداء الضريبة والتفنن في إعطاء الحجج التي تبرز تحريكهم من الضريبة.¹

ثانيا: الأسباب التشريعية

تلعب الأسباب التشريعية في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر دورا بارزا ويعود ذلك إلى كثرة التعديلات التي طرأت على مختلف التشريعات ونجمل هذه الأسباب في النقاط التالية:²

1- **تعقد التشريعات الجبائية وعدم استقرارها:** يعود سبب التعقيدات التشريعية في الجزائر إلى تعدد النصوص وما تحتويه من معدلات، بالإضافة إلى كثرة أنواع الضرائب التي خلقت صعوبة ومشاكل اعفاءات وتخفيضات وتعديلات في فهمها وتأويلها. هذا ما يجعل الإدارة الجبائية تتدخل لسد مثل هذه الثغرات الناجمة عن عدم دقة النصوص أو عدم فهمها، وانعكس ذلك على مهمة الأعوان الإداريين من فسح المجال أمام المكلف بالضريبة لتقديم التصاريح على أساس يناسبه. فكل هذا التعقيد والغموض في الصياغة

¹ بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009/2008، ص 36.

² ناصر مراد، التهرب الضريبي في الجزائر، دون ط، دار قرطبة المحمدية، الجزائر، 2019، ص 166.

والتطبيق يدفع إلى زيادة عدد المنازعات وضعف المردودية الجبائية، كما يخلق جوا معكرا بين الممول والإدارة الجبائية.¹

2- ارتفاع مستوى الضغط الضريبي: عرف الضغط الضريبي على أنه: " العلاقة التي تقدم النسبة المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب ورسوم على الدخل المحققة من طرق كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها فارتفاع في حجم الاقتطاعات الضريبية سيؤدي إلى تقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه. ومنه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة".²

3- ضعف نظام العقوبات المطبق: على المشرع الجزائري أن يقوم بتشديد العقوبات على المتهربين وتوقيع عليهم أقصى العقوبات لأن بعض ضعفاء النفوس لا يؤثر فيهم النصح والإرشاد والمواعظ الأخلاقية فحجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهربين يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن التهرب، أما إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ المتهرب يحاول المكلف المغامرة ولا يخاف من هذه العقوبات غير الشديدة . كما أن الذنب والخطأ عند ارتكابه لهذه الجريمة فإنه من الممكن مستقبلا فتح مجالا جرائم أخرى أكثر خطورة على الاقتصاد الوطني.³

¹ بلواضح جيلالي، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة هدة 2001-2007، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12 لسنة 2014، جامعة المسيلة، ص 36.

² صام عمر منور، التنمية الاقتصادية والاجتماعية و التغيير الهيكلي في الدول العربية "المنهج، النظرية، القياس"، دون ط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2020 ص 44.

³ نفس المرجع، ص 45.

المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي

لقد تعددت وتنوعت صور التهرب الضريبي لهذا سنتطرق في هذه الدراسة لأهمها وأشهرها ومن خلال:

أولاً: التهرب الضريبي من حيث المشروعية

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية إلى نوعين: التهرب الضريبي المشروع أو ما يسمى "بالتجنب الضريبي"، والتهرب الضريبي غير المشروع أو ما يطلق عليه بمصطلح "الغش الجبائي".

1 . التهرب الضريبي المشروع:

يقصد به استغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه وعدم الالتزام بها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص بالتزامه على دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون، ويكون ذلك ناتج عن سوء النية. كما يمكن للتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة¹، حيث أن المكلف يستعين بأهل الخبرة والاختصاص من أجل معرفة طرق التخلص من الضريبة، فهم يقومون بتحويل الثغرات الموجودة في القانون لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي، ويعود السبب في ذلك إلى عدم دقة النصوص القانونية الخاصة بالتشريع الضريبي وعدم إحكام صياغتها، بالإضافة إلى عدم مواجهتها لكافة الحالات²، وفي هذا الإطار يمكن أن نميز بين ثلاثة حالات للتهرب الضريبي المشروع.

أ - التهرب الضريبي الناتج عن سلوك المكلف: يكون ذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف يكون الهدف منها تجنب الضريبة كلياً أو جزئياً، وذلك

¹ قروي عبد الرحمان، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04 ، العدد 02 ، جامعة لونيبي علي 2 البلدية، الجزائر، 2016، ص 17.

² بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01، جامعة لونيبي علي 2 البلدية، الجزائر، 2016 ، ص 17.

بامتناعه عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة، أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل. فقد تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية للمساهمين قصد التخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وبهذا قد تتجنب دفع الضريبة بصفة جزئية¹، كما نجد أيضا أن بعض الأشخاص قد يلجؤون إلى تقسيم أملاكهم وهم على قيد الحياة للورثة من أجل عدم دفع الضريبة، وفي هذه الحالة قد تجنبوا دفع الضريبة بصفة كلية.

ب- التهرب الضريبي ينظمه التشريع الضريبي: يعتمد المشرع الجزائري في بعض الأحيان في وجود التهرب الضريبي ذلك بغرض تحقيق أهداف اقتصادية اجتماعية وسياسية، مثلا للأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 5.12% بدلا من 25 % قصد تشجيع الاستثمار²، أو يفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع إنشائها خصوصا في المناطق المعزولة.

ج- التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الضريبي: يتحقق هذا التهرب نتيجة لوجود ثغرات في القانون الضريبي. كإغفال تنظيم الضريبة عن طريق الهبة من طرف المشرع، فالشخص يمكن أن ينقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد صوري خلال حياته تهربا من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته.

يستخلص في الأخير أنه بالرغم من توفر سوء نية المكلف بالضريبة إلا أنه لا يعاقب عليه قانونا، وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 01 من قانون العقوبات : "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"³. إلا أننا لتهرب الضريبي المشروع يشكل خطر على إيرادات الدولة الجزائرية مما يؤثر بطريقة مباشرة على اقتصاد بلادنا، وبالتالي على مشرعا الضريبي العمل جاهدا من أجل سد الثغرات الموجودة في القانون وصياغة النصوص

¹ كريدودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 08.

² نفس المرجع، ص 09.

³ المادة 01 من قانون العقوبات الجزائري.

القانونية صياغة واضحة لا تحمل أي غموض وأن لا يمنح إعفاءات ضريبة إلا بعد إعداد خطة مدروسة.

2- التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي):

تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين نذكر منها التعريف: " فإن التهرب من الضرائب يعني بالضرورة انتهاكا لقانون الضرائب من أجل الهروب كليا أو جزئيا من الضرائب ، أو حتى الحصول على المبالغ المستوردة من الضرائب التي لا يحق لنا الحصول عليها".¹

كذلك عرف الغش الضريبي بأنه " : مخالفة مباشرة واعية أم لا، لقانون الضرائب ويتم تحليلها على أنها مجموعة من المجموعات القانونية والمحاسبية والمادية المصممة لتهرب من الضرائب ".

عرف الغش بأنها " المخالفة الصريحة للأسس القانونية الجبائية وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئيا أو كليا سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة ينقسم هذا النوع من التهرب بدوره إلى : التهرب غير العمدى والتهرب العمدى، فالتهرب غير العمدى هو خرقا مباشرا للقانون الضريبي ويكون عن غفلة وعن غير قصد ويسمى بالتهرب الواقع، بينما يشترط في التهرب العمدى حصوله باستخدام طرق احتيالية تنتهك القوانين عمدا، لذا يعرف بأنه قيام الممول بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة احتيالية.²

ثانيا : التهرب الضريبي من حيث نطاق ارتكابه

يمكن لنا أن نقسم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء على إقليم الدولة أو خارجها إلى تهرب داخلي وتهرب خارجي (دولي).

¹ HALFAOUI Zahia, NARAOU Chafaa, **La fraude Fiscal: ampleur, mécanismes et impacte banque, science économique, Option monnaie sur l'économie national**, Mémoire de Master en et environnement international, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013, p18.

² HALFAOUI Zahia, opcit, p 18.

1- التهرب الضريبي الداخلي: فهذا النوع من التهرب أسبق في الظهور من التهرب الضريبي الدولي كما يعتبر أيضا أكثر شيوعا في العالم من التهرب الضريبي الدولي بل لا تكاد تخلو منه أي دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها.¹

2- التهرب الضريبي الدولي: يكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض ، ويتم عادة باستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق والتي يطلق عليها بالجناات الضريبية ، والتي تتميز أساسا بالسرية المصرفية وغياب الرقابة على غير المقيمين.

يكون التهرب الضريبي الدولي في الضريبة العقارية أقل من التهرب الدولي في باقي الضرائب الأخرى، والسبب يرجع إلى كون العقار الذي يشكل وعاء للضريبة يكون قارا ومتصلا بإقليم الدولة فلا يمكن التهرب إلى دولة أخرى، وتقضي الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي بأن الضريبة على العقارات والدخل العقاري تكون في الدولة المتواجد فيه العقار ان كان المكلف بها يقيم في دولة أخرى حتى يمكن لنا في الأخير أن نميز بين نوعين، فالتهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، وتكمن الوقاية منه عن طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه. أما التهرب الضريبي الدولي هو تهرب من الضريبة من البلد.²

التي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة، ويتم معالجته بإبرام إتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف.

¹ سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، ص 15.

² لعال سميرة، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص التسيير الإداري للجماعات المحلية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مستغانم، الجزائر، 2013، ص ص، 14، 21.

الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي عن غيره من المصطلحات

مادام تناولنا موضوع التهرب الضريبي يتوجب علينا وعلى نحو حتمي التمييز بينه وبين بعض المصطلحات والتي قد يثير استعمالها في هذا المقام نوع من الخلط واللبس كتمييزه عن الغش الضريبي والتجنب الضريبي.

أولاً: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

إن عدم تمييز مصطلح التهرب الضريبي عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية¹، فالتهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعاً. فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، فالتهرب الضريبي في هذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية). أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتتيال ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذه قانوناً، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص.

ويشترك كلا من التهرب الضريبي والغش الضريبي في النقاط التالية:

* كلاهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.

* كلاهما ناجم عن سوء النية.

* كلاهما ناجم عن انعدام الحس المدني.

¹ قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 إلى 2008، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم تسيير، تخصص مالية ومحاسبة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدينة، الجزائر، 2009، ص 08.

ثانيا: الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

لم يميز العديد من الاقتصاديين بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي بالرغم من أن التهرب الضريبي فكرة أوسع وأشمل، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك للأحكام القانون، بحيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتباره أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا، كامتناع المكلف من شراء سلع استهلاكية تفرض عليها ضريبة مرتفعة.¹

أما التهرب الضريبي فيبنى أو يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، لأن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه كادعاء بالهبة بدل البيع للتهرب من دفع رسم كبير .

إذن التهرب الضريبي والتجنب الضريبي يتشبهان في كونهما يهدفان إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا، إلا أنهما يختلفان في الوسيلة كون التجنب الضريبي يكون عن طريق الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، في حين التهرب الضريبي يتم عن طريق تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ومخالفة القانون.

¹ محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة) ، ط 5، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2012، ص 266.

المبحث الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي

لا يمكن مساءلة أي شخص عند تجنبه دفع الضرائب أو ممارسته لتهرب ضريبي مشروع، لأنه بذلك وكأنه لم يرتكب عمل مجرم قانونا، ومنه لا عقاب يسلط عليه على خلاف ذلك تتحقق الجريمة الضريبية ويسأل جنائيا كل شخص خالف أحكام القانون الضريبي عن طريق أساليب تحايل ماهرة، بهدف عدم دفعه الضريبة أو الرسم أو أي حق منصوص عليه قانونا فرضته عليه السلطات المختصة بذلك، ومنه لقيام هذه الجريمة يجب توفر الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي.

المطلب الأول: الركن الشرعي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي باعتباره الأساس القانوني الذي يقوم عليه التجريم في المجال الجنائي، وذلك انطلاقاً من مبدأ الشرعية الجنائية الذي يقتضي أنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانوني. ويكتسي هذا الركن أهمية بالغة كونه يحدد نطاق الأفعال المجرّمة ويضبطها بدقة، بما يضمن عدم التوسع في التجريم خارج ما نص عليه المشرع.

يتمثل الركن الشرعي في مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة أن هاته الجريمة معاقب عليها ، و بالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني و المبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات ¹.

"لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".

المتعمق في التفinitionات الجنائية المختلفة التي يركز عليها النظام الجنائي الجزائري يلاحظ عليها العمومية و الشمولية و التشابه التام ف تحرير المواد المنظمة لجريمة التهرب الضريبي.

¹ الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ الموافق ل 8 يونيو 1966م و المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966.

و قد جاء المشرع الجبائي الجزائري بالنص علي الحالة العامة للتهرب في الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، و صيغت المادة 117 من قانون الرسوم علي رقم الأعمال¹ ، بنفس الأسلوب و العبارات الواردة في المادة 303، و هو الشيء ذاته بالنسبة للمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.²

كما استعمل المشرع الجبائي عبارة " طرق تدليسية " و " في مواد أخرى عوضها بعبارة " مناورات تدليسية " أو بعبارة " وسائل الغش " ، و كلها تأخذ نفس المعنى ، الشيء نفسه بالنسبة لعبارة " التملص " أو " محاولة التملص " من دفع الضريبة و الرسوم و التي احتوتها أغلب القوانين الجبائية .

و نخلص أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية المنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمسة و يمكن حصرها كما يلي :

* قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المواد 192، 193، 309، 407، 407.

* قانون الضرائب غير المباشرة المواد : 530، 532، 538، 542، 544.

* قانون التسجيل³، المواد: 119 فقرة 1، 120، 122.

* قانون الرسوم علي رقم الأعمال المواد : 117 و 118.

* قانون الطابع⁴، المواد 33 و 34.

للإشارة فمن قانون العقوبات الجزائري نص علي جناية المساس بحسن سير الإقتصاد الوطني في نص المادة 418 لكنها ألغيت بموجب المادة 12 من القانون رقم 01-09 المؤرخ في 26 جويلية 2001 (الجريدة الرسمية العدد 34 لسنة 2001).

¹ الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الرسم علي رقم الأعمال المعدل والمتمم . الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976.

² الأمر رقم 76-107، المصدر السابق.

³ الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976 م المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976.

⁴ الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976م المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم . الجريدة الرسمية العدد 39 لسنة 1977.

المطلب الثاني: الركن المادي

سوف نعالج في هذا المطلب الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي باعتباره العنصر الثاني والأساسي في قيام الجريمة، والذي لا تقوم بدونه المسؤولية الجزائية، ذلك أن القانون لا يعاقب على مجرد النية أو التفكير، وإنما على السلوك الإجرامي المادي المتمثل في الأفعال والتصرفات الخارجية التي تصدر عن المكلف بالضريبة وتؤدي إلى الإضرار بحقوق الخزينة العمومية.

لا تتصور جريمة دون قيام الركن المادي ذلك أن القانون لا يعاقب على مجرد التفكير بالقيام بعمل جرمه القانون، يتمثل الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي في ذلك النشاط أو السلوك الإجرامي المصدر من الجاني، ليتعدى به عن حق الدولة الممثلة في إدارة الضرائب في تحصيل الضريبة عن طريق استعمال طرق احتيالية، ومنه فإنه لتحقيق الركن المادي يجب توفر ثلاث عناصر هي:

- استعمال طرق ووسائل تدليسية.
- التملص أو محاولة التملص من الضريبة.
- العلاقة السببية بين استعمال طرق تدليسية والتملص من الضريبة.

الفرع الأول: استعمال طرق ووسائل تدليسية

تقوم الجريمة الضريبية باستعمال طرق ووسائل غير شرعية، تنطوي على عدم الصدق والتدليس¹، ما يعني أنها قد تتمثل في كل إتيان بالأعمال المادية غير الصحيحة، أو لحالات قانونية خاطئة بهدف إيقاع مصلحة الضرائب في غلط بهدف خداعها.²

¹ بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء 01، الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 469.

² ROBEZZ MASSON Charles, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, L.G.D.J, Paris, 1990, P 411.

لم يورد المشرع الجزائري تعريفا للطرق التدليسية التي تعتبر أحد العناصر لقيام جريمة التهرب الضريبي، فقد أشار فقط إلى الأفعال التي تعتبر كذلك في قوانين متفرقة، تتعلق في مجملها بأساليب تقدير الضريبة وطرق دفعها من الشخص المكلف بذلك، حيث استعمل المشرع عبارة على وجه الخصوص، قبل ذكر السلوك أو الأعمال التي اعتبرها غشا أو تحايلا على القانون.

يعني مما سبق أن القانون الجزائري لم يحدد الطرق التدليسية التي تؤدي إلى ارتكاب الجريمة الضريبية عند تواجد العناصر الأخرى لقيام الجريمة، ولم يحصرها إنما ذكرها على سبيل المثال¹. قد يكون المشرع تعمد ذلك بهدف توسيع دائرة الإجرام على الوعاء الضريبي، لسبب كونه مجال حساس يتعلق بمصلحة الدولة وبكل ما يتعلق بالسياسة الاقتصادية لها، إلى جانب كونها من أخطر الجرائم الاقتصادية.

سنحاول الاكتفاء بسرد البعض من الأعمال التي تعتبر طرق تدليسية لسبب عدم إمكانية ذكرها كلها لغنى الموضوع. فقد حدد قانون الضرائب مجموعة من الأعمال التدليسية لممارسة التهرب الضريبي في المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة²، ما يعني إمكانية إدراجها ضمن جرائم الغش الضريبي أو التهرب الضريبي غير المشروع نذكر منها ما يلي:

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء المبلغ أو المنتجات يفرض عليها الرسم على القيمة المضافة من كل أشخاص مدينين بها خصوصا البيع دون فوترة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها، إما عند طلب الحصول عن تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

¹ نبيل صقر، شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2013، ص59.

² الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، الصادر في 22 ديسمبر 1976.

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- كل عمل أو سلوك أو فعل يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضريبة أو الرسم كما هو مبين في التصريحات المودعة.
- ممارسة نشاط غير قانوني، ويعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارستها كنشاط رئيسي أو ثانوي.
- نص قانون الضرائب غير المباشرة¹ عن بعض الأعمال التي صنفها المشرع واعتبرها بصريح العبارة من الطرق الاحتيالية، فيعد بذلك مقترفها جاني ضريبي، يظهر ذلك في المادة 533 منه، نذكر البعض منها في ما يلي:
- الإخفاء أو محاولة الإخفاء لمبالغ المنتجات التي تطبق عليها الضرائب غير المباشرة.
- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة، كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما إلى تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات المكلفين بالضريبة.
- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة أو التي تم استعمالها من أجل دفع جميع الضرائب.
- الإغفال العمدي لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية، أو دفتر الجرد المنصوص عليه في القانون التجاري.

¹ الأمر رقم 76-107 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 106، لسنة 1976 (معدل ومتمم).

- القيام بأي وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية المتعلقة بالضرائب المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.
- الرفض الجماعي لدفع الضريبة أو تحريض الجمهور على الرفض أو في التأخر في دفع الضريبة.¹

الفرع الثاني: التملص من الضريبة

يعني أن تكون الغاية أو الهدف الذي يرغب في تحقيقه كل شخص مكلف بالضريبة، هو التملص والتجنب من دفع الوعاء المقرر له من إدارة الضرائب كله، أو جزء منه.

لقد سوى المشرع الجزائري بين المتملص ومحاولة التملص لقيام الركن المادي للجريمة²، إذ لم يشترط لقيام الجريمة تحقيق الهدف المرجو من استعمال طرق تدليسية لمغالطة إدارة الضرائب، فالمحاولة تكفي لمساءلة المكلف بالضريبة بالتالي تسليط العقاب، وهذا ما يفهم من مختلف النصوص القانونية المتعلقة بتحصيل الضرائب، والتي نذكر من بينها الفقرة الثانية من المادة 193 التي تنص على ما يلي: " إخفاء أو محاولة إخفاء وكذلك الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على ما يلي: " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص...".

استعمل المشرع الجزائري نفس العبارة في المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال³، والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة. ليس هذا تكرار منه دون قصد أو دون معنى، بل هو إلحاح وتأكيد منه على أن المحاولة في التملص من دفع الضريبة تأخذ

¹ المادة 536 من الأمر رقم 76-107، المصدر السابق.

² أخذ المشرع الجزائري نفس موقف المشرع الفرنسي بشأن التملص ومحاولة التملص من دفع الضريبة الجمركية. للتفصيل أنظر :

LARGUHRE Jean et CONTE Philippe, 11ème édition, **Droit pénal des affaires** édition **Armant Colin**, Paris, 2004, P 114.

³ الأمر رقم 76-102 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج ر عدد 103، الصادر في 26 ديسمبر 1976 (معدل ومتمم).

نفس حكم من قام بالفعل وحقق النتيجة الإجرامية. لم يحدد المشرع الجزائري إصدار الركن المادي لقيام الجريمة في الشخص الطبيعي فحسب، بل يتساءل حتى الشخص المعنوي كالشركات التجارية بحيث نص على أحكام لمساءلتها في نصوص متفرقة نذكر من بينها الفقرة التاسعة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي أعاد صياغة مضمونها في المادة 554 و 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، والفقرة الرابعة من المادة 119 و 121 وغيرها.¹

الفرع الثالث: العلاقة السببية

نعني بذلك أنه لقيام الجريمة يجب وجود علاقة سببية بين الطرق الاحتمالية أو التدليسية التي يستعملها المكلف بدفع الضريبة، وبين النتيجة الإجرامية المحققة أو التي يهدف إلى تحقيقها، والمتمثلة في عدم أداء الضريبة المقررة دفعها كلها أو البعض منها ، مع العلم أن العلاقة السببية يجب إثباتها من طرف الأعوان التابعين لإدارة الضرائب.

لا يختلف الأمر في هذه المسألة بالنسبة للتملص وممارسة طرق احتيالية عن طريق سلوك إيجابي كالإتيان بعمل، مثل تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها لمغالطة أعوان إدارة الضرائب لتحديد مقدار الضريبة المستحقة الدفع، أو كان التملص وممارسة طرق احتيالية عن طريق سلوك سلبي كالامتناع عن الإتيان بعمل، كرفض تقديم الوثائق المطلوبة، أو عدم تسجيل نشاط معين في السجل التجاري، وأعمال أخرى كثيرة نصت عليها القوانين الجبائية.²

بمفهوم المخالفة تنعدم جريمة التهرب الضريبي في حالة عدم وجوب علاقة سببية بين التملص من دفع الضريبة والطرق الاحتمالية التي استعملها المكلف بدفع الضريبة، كأن يكون ذلك نتيجة لخطأ صادر من إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو تقرير الإعفاء، وبالمقابل تنشأ العلاقة السببية بين التملص أو محاولة التملص واستعمال الطرق التدليسية

¹ زادي صفية، جرائم الشركات التجارية، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، تخصص قانون الأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، 02 2015 2016، ص104.

² بوسقيعة أحسن، المرجع السابق، ص 347.

حتى وإن ربطت الإدارة ذلك بالخطأ، لسبب عدم اطلاعها على الوثائق التي زورها الجاني بهدف إخفاء بعض المبالغ الخاضعة للضريبة.

المطلب الثالث: الركن المعنوي

سوف نتناول في هذا المطلب الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي باعتباره العنصر النفسي الذي يكشف عن إرادة الجاني واتجاهها نحو ارتكاب الفعل المجرّم، وهو ما يميز بين الفعل المشروع وغير المشروع ويحدد نطاق المسؤولية الجزائية. ويكتسي هذا الركن أهمية خاصة كونه يعكس البعد الداخلي للجريمة، ويعد شرطاً أساسياً لقيام المسؤولية الجنائية، فلا يُسأل الشخص جزائياً ما لم تقتن أفعاله المادية بنية إجرامية واضحة.

يعد الركن المعنوي روح الجريمة و الوسيلة التي تحدد المسؤول عنها، فلا يسأل الشخص عن جريمة ارتكبها ما لم تقم علاقة بين مادياتها و نفسيته، و الركن المعنوي ضمان للعدالة و شرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية.¹

و تعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي بشقيه العام و الخاص ، فقد استعمل المشرع الجنائي في جل النصوص الضريبية عبارة عن قصد أو عمدا فلا جريمة مالم يثبت توافر القصد الجنائي.²

أولاً: القصد الجنائي العام

يقصد بالقصد الجنائي العام توجه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة عالماً بعناصرها القانونية. وفي هذه الجريمة القصد الجنائي العام فيها هو افتراض علم الجاني بارتكابه فعلاً من أفعال الاحتيال و الغش، المؤدية إلى التملص و محاولة التملص من كل أو بعض الضريبة أو الرسم أداء أو تحديداً، و علمه كذلك بعدم مشروعية الواقعة و الأفعال المرتكبة،

¹ علي حسن الخلف و سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة، مطابع الرسالة، الكويت، 1982، ص 148.

² احسن بوسقيعة، مرجع سابق الذكر، ص 474.

و هذا أخذا بقاعدة لا يعذر بجهل القانون كما يتطلب القصد العام توافر عنصر الإرادة، أي اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال و إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط¹. فإذا أخفي الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة ينتفي القصد لديه.

ثانيا: القصد الجاني الخاص

يشترط أيضا لقيام الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي توافر القصد الجنائي الخاص، وهم أن يكون سلوك المكلف منبعا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا، و حرمان الإدارة الضريبية من الحصول علي حقها من هذه الضريبة، أي أن النية الإجرامية في إضرار بمصالح الإدارة الضريبة وعدم أداة التزام قانوني شرط جوهري لإسناد الجريمة

ويطرح إشكال في إثبات توافر عنصر النية، ففي غياب الإقرار و هي فرضية نادرة يميل القضاء إلى افتراض وجود النية في بعض الحالات ، و عليه فقد استخلص القضاء الفرنسي إلى توافر سوء النية ، في ظل غير مبالاة المكلف بإنذارات الإدارة المتكررة ، أو في ظل تأخير تحصيل الإيرادات للاستفادة من النظام الجزائي²، و بالتالي فإن الباعث أو القصد هو عنصر تقدير شدة أو خفة العقوبة حسبما يقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوى و خاصة في شقها الجزائي فقط دون الشق الجنائي، الذي لا تطبق عليه أحكام المواد 53 إلى 53 مكرر 8 من قانون العقوبات الجزائري³.

¹ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دون طبعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 201.

² احسن بوسقيعة ، مرجع سابق الذكر، ص 474.

³ فارس السبتي ، مرجع سابق الذكر، ص 107.

في الختام، يتضح أن جريمة التهرب الضريبي تعد من الجرائم الاقتصادية البالغة الخطورة، نظرا لتأثيرها المباشر على موارد الدولة واستقرار نظامها المالي، الأمر الذي جعل المشرع الجزائري يولي لها اهتمامًا خاصًا من خلال تنظيمها في مختلف القوانين الجبائية وتجريم مختلف صورها وأساليبها.

وقد تبين من خلال هذه الدراسة أن التهرب الضريبي يتخذ صورًا متعددة، قد يكون مشروعًا عند استغلال الثغرات القانونية دون مخالفة النصوص، وقد يكون غير مشروع حينما يعتمد على الغش والتدليس واستعمال الوسائل الاحتيالية. كما أظهر البحث أن التمييز بين التهرب الضريبي والغش والتجنب الضريبي أمر ضروري لفهم طبيعة هذه الجريمة وتحديد نطاقها بدقة.

أما فيما يخص أركان الجريمة، فقد تبين أن الركن الشرعي يشكل الإطار القانوني الذي يحدد الأفعال المجرمة، في حين يعكس الركن المادي السلوك الإجرامي الخارجي المتمثل في استعمال الوسائل التدليسية والتملص من الضريبة، مع ضرورة قيام علاقة سببية بين الفعل والنتيجة. أما الركن المعنوي، فيبرز الجانب النفسي للجريمة من خلال القصد الجنائي العام والخاص الذي يثبت اتجاه إرادة الجاني إلى الإضرار بمصلحة الإدارة الجبائية.

وبناءً عليه، يمكن القول إن مكافحة التهرب الضريبي لا تقتصر فقط على الجانب التشريعي، بل تتطلب أيضًا تعزيز الرقابة الجبائية، وتبسيط النظام الضريبي، وتوعية المكلفين بأهمية الالتزام الضريبي باعتباره واجبًا وطنيًا يساهم في دعم الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية المستدامة.

الفصل الثاني:
مكافحة جريمة
التهرب الضريبي

التهرب الضريبي من أخطر الجرائم الاقتصادية التي تهدد التوازن المالي للدولة وتؤثر سلباً على قدرتها في تمويل المرافق العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ونظراً لتزايد أساليب التهرب وتنوع صوره، لم يكتفِ المشرع الجزائري بتجريم هذه الأفعال، بل وضع منظومة متكاملة من الآليات القانونية والإدارية والتقنية لمكافحتها والحد من آثارها السلبية. فإلى جانب العقوبات الجزائية والجبائية التي تستهدف ردع المخالفين وحماية حقوق الخزينة العمومية، تم تعزيز دور الإدارة الجبائية من خلال مختلف أشكال الرقابة والتحقيق الجبائي، فضلاً عن تبني سياسة الرقمنة وعصرنة الإدارة الجبائية بما يسمح بتحسين الأداء وتكريس الشفافية ورفع مستوى الامتثال الضريبي.

وعليه، يهدف هذا الفصل إلى دراسة أهم الآليات المعتمدة لمكافحة جريمة التهرب الضريبي، وذلك من خلال التطرق إلى الآليات القانونية، ثم الآليات الإدارية بحيث قسم هذا الفصل إلى مبحثين، وهما كالآتي:

✓المبحث الأول: الآليات القانونية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.

✓المبحث الثاني: الآليات الإدارية والتقنية لمكافحة جريمة التهرب

الضريبي

المبحث الأول: الآليات القانونية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

إن تقديم المادة الخاضعة للضريبة يعتمد على نزاهة المكلف تضامنا مع الإدارة، هذا التضامن الذي يبقى موضع شك مما يستوجب إسناد صلاحية المراقبة وتوقيع الجزاء للإدارة تأميننا لمردودية الضريبة أمامها. فالمشرع الجزائري فرض جملة من العقوبات والجزاءات المتنوعة، وذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة على كل من يخالف أحكام ونصوص القانون الجبائي لضمان دقة تقدير وعاء الضريبة والتحصيل الجيد وتأمين المردودية والمساواة أمامها.

المطلب الأول: العقوبات الجزائية

تنقسم العقوبات الجزائية المقررة لجريمة التهرب الضريبي إلى عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية يتم توضيحها في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: عقوبات أصلية

نصت القوانين الجبائية بنصوص صريحة على العقوبات الأصلية، وهي تتمثل في الحبس والغرامة، فمن خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أصبحت عقوبة كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئي بما يأتي:

- الحبس من شهرين (02) الى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.¹

- الحبس من ستة (06) أشهر أي سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

¹ المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

- حبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.¹

أما بالنسبة للمادتين 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 119 فقرة 01 من قانون التسجيل، فالعقوبة المسلطة تتمثل في الحبس من سنة إلى خمسة (05) سنوات وقيمة الغرامة الجزائية من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.²

أما قانون الضرائب غير المباشرة فقد نص في المادة 532 منه على أن تطبيق عقوبة الحبس من سنة إلى خمسة (05) سنوات وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج، ولا يطبق هذا الحكم في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج، وهذا ما ذهب إليه قانون التسجيل في المادة 119 فقرة 01، وقانون الضرائب غير المباشرة في المادة 532.

وقد أجمعت النصوص على أن تضاعف العقوبات في حالة العود إلى الجريمة مع تحديد مدة العود بخمس سنوات، وكذا منح المتهم الحق في الاستفادة من الظروف المخففة طبقاً للمادة 53 من قانون العقوبات.

أما العقوبات الخاصة بالشريك : إن الشركاء وفقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، والذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير³. وتطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة على مرتكبيها مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي حالة العود في أجل

¹ المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المصدر السابق.

² للمادتين 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017، والمادة 119 فقرة 01 من قانون التسجيل لسنة 2017،

³ المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المصدر السابق.

05 سنوات ينتج عن ذلك مضاعفة العقوبات بحكم القانون سواء كانت جبائية أو جزائية ذلك دون الأخذ بالعقوبات الخاصة، مثل: المنع من ممارسة المهنة وغلق المؤسسة وغيرها.

وتباشر هذه المتابعات بتطبيق العقوبات على المكلف بالضريبة بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

- **عقوبات خاصة بأعوان إدارة الضرائب:** من خلال نص المادة 122 من قانون العقوبات نخلص إلى أن كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب، وكذلك كل موظف يصنع جداولها أو يقوم بتحصيله يعاقب بالحبس من سنتين (02) إلى عشر (10) سنوات وبالغرامة الجزائية من 500 دج إلى 10.000 دج.¹

ومن خلال ما ورد النص عليه في المادة 121 من نفس القانون تطبق نفس العقوبات على الموظفين الذين يمنحون وبغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب والرسوم العمومية أو يتجاوزون عن شيء منها، أو يسلمون مجانا منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة ويعاقب المستفيد باعتباره شريكا.²

فضلا عن العقوبات الجزائية تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين إذ يعد المرتكب لهذه الأفعال مرتكبا لخطأ مهني من الدرجة 03 ويخضع للعقوبات التأديبية المقررة في المرسوم التنفيذي 06-03 المؤرخ في 15/07/2006 المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية، حيث يتعرض للتوقيف لمدة تتراوح من 15 يوم إلى 06 أشهر النقل الإجباري التنزيل من الرتبة والفصل أو التسريح وغيرها من العقوبات.³

- كما يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة (06) أشهر وغرامة من 500 دج إلى 5000 دج كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المنى بموجب تنظيم الضرائب أو من مراقبتها، أو في المنازعات التي يشاركون فيها.⁴

¹ المادة 122 من قانون العقوبات.

² المادة 121 من قانون العقوبات.

³ المرسوم التنفيذي 06-03 المؤرخ في 15/07/2006، المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية.

⁴ أحلام بن صيفي، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص: مالية عامة، جامعة الجزائر 1، 2013، ص 79.

الفرع الثاني: عقوبات تكميلية

لقد تناول المشرع الجزائري العقوبات التكميلية من خلال المادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا المادة 130 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 546 فقرة 03 من قانون الضرائب غير المباشرة، بنصهم أن العود في أجل 05 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة، وغلق المؤسسة...)، فنلاحظ أن هذه المواد نقصد بذكرها.... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة...". العقوبات التكميلية.

فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي.

وقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالمادة 306 فقرة 03 وقانون الضرائب غير المباشرة في المادة 544 ونصت عليها المادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين.

من خلال ما سبق ذكره، ومن خلال النصوص القانونية السالفة نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة، ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية) بل إنه باستقراء المواد نجدها تنص على المبلغ النهائي¹، بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم.

¹ فارس السبيتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هوم، الجزائر، 2008، ص 319.

المطلب الثاني: العقوبات الجبائية

تتمثل العقوبات الجبائية في الغرامات الجبائية والمصادرات والزيادات، وهو ما سيتم توضيحه بالشرح والتفصيل من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية، وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي الضريبة، أو مبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة "الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية".¹

أولا: بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

- يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بغرامة تتراوح بين 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.²

ولقد فصل المشرع في ذلك من خلال المادة 303 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- كما يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم، أو غرامة تحدد بـ 50.000 دج في حالة غلق المحل لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة وهذا ما تناولته المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.³

¹ الشورباجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، ط01، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية مصر، 1972، ص 60.

² المادة 303 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

³ المادة 304 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المرجع السابق.

وفي حالة إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة ثلاث (03) مرات، وعند العود للمحكمة أن تقضي بحبس المكلف لمدة من ستة (06) أيام الى ستة (06) أشهر.

- كما يعاقب المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج.¹

- كما أن هناك زيادات بسبب نقص في التصريح بعدم الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد وعاء الضريبة وغيرها وقد حددت هذه النسب من 10% الى 15% و 25% وهو ما أشارت اليه وتناولته المادة 193 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.²

ثانيا: بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة: هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامة ثابتة: تتراوح ما بين 50.000 دج إلى 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة وفقا لنص المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.³

- غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج⁴، ففي حالة استعمال طرق احتيالية تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000 دج وفقا للفقرة 02 من المادة 324 من قانون الضرائب غير المباشرة.

كما حدد المشرع في المادة 324 أ-01 من قانون الضرائب غير المباشرة الغرامة بأربعة (04) أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن مبلغ 100.000 دج في حالة

¹ أنظر المادة 194 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المرجع السابق.

² أنظر المادة 193 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المرجع السابق.

³ قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017.

⁴ المادة 524 أ-01 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017، المرجع السابق.

حيازة أو بيع صانع أو تاجر أو مستورد المصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة مخالفة لأحكام المواد 359 و 378 من قانون الضرائب غير المباشرة.¹

أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر منها:

-رفض تقديم الوثائق قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة ما بين 1000 دج و 10000 دج.²

-كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدّها الأدنى 500 دينار جزائري.³

-عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج وفقا للمادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة.

-في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1000 دج و 3000 دج.⁴

ثالثا: بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال: يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 و 2500 دج⁵ على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص تنظيمية بالرسم على القيمة المضافة مع مراعاة أحكام المادتين 115 و 116، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة بـ 1000 دج إلى 5000 دج، كما أشارت المادة 115 على أن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال يترتب عليه تطبيق غرامة نسبتها 10 % وترفع إلى 25% بعد إعدار الإدارة الضريبية للمدين بالضريبة وغيرها من الغرامات التي تم النص عليها في المادة 116 من نفس القانون.

¹ المادة 324 أ - 01 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017، المرجع السابق.

² أنظر المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017، المرجع السابق.

³ أنظر المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017، المرجع السابق.

⁴ أنظر المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة لسنة 2017، المرجع السابق.

⁵ المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2017، المرجع السابق.

كما يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 دج و 10.000 دج كل من يجعل الأعدان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم، وهذا ما ذهبت إليه المادة 122 من نفس القانون.

رابعاً: بالنسبة لقانون الطابع: في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة (05) مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج، وهذا ما تناولته المادة 35 فقرة 02 من قانون الطابع¹، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج²، في حين المادة نصت 90 على أن كل مخالفة الأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500 دج و 5000 دج ومبلغ من 50,000 دج إلى 200.000 دج. وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق الغرامة بنسبة 100% على كل الحقوق المتملص منها، وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات وإيصالات أو إيرادات عن كل عملية يسدد منها رسم الطابع والحد الأدنى للغرامة هو 500 دج.

في حين كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100 و 101 من قانون الطابع يعاقب عليها بغرامات متفاوتة تتراوح بين 10% و 25%.

خامساً: بالنسبة لقانون التسجيل: في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة (04) أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج وفقاً لما جاءت به المادة 120 فقرة 02 من قانون التسجيل³:

- عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5000 دج إلى 50.000 دج⁴.

¹ قانون الطابع لسنة 2017.

² المادة 37 من قانون الطابع لسنة 2017، المرجع السابق.

³ قانون التسجيل لسنة 2017، المرجع السابق.

⁴ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

- بالإضافة إلى الغرامة المقدرة من 1000 دج إلى 50.000 دج في حالة الخزانات المؤجرة وفقا للمادة 49 من قانون التسجيل مع العلم بالوفاة سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين قام بفتح الخزنة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48.

سادسا: بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية: نص على أن كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 دج إلى 50.000 دج.¹

الفرع الثاني: المصادرة

انفرد قانون الضرائب الغير مباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل.²

فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزنة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار.³

وقد تطرق المشرع الجبائي للجزائري للمصادرة في المادة 525 من قانون الضرائب غير مباشرة للمخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير وكذا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا للمادتين 64 و 65 من هذا القانون.

¹ أنظر المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2017، المرجع السابق.

² رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، دون بلد نشر، 1979، ص 868.

³ أبو بكر محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، مصر، 1993، ص 237.

الفرع الثالث: الزيادات

إن الزيادات تختلف عن فوائد التأخير، وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف من أداء. ضريبته، وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها كالتالي:

- النقص في تقديم التصريح.¹

- التأخر في تقديم التصريح.²

- عدم التصريح.³

ونشير الى أن هذه زيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج أو ما يعادلها، وترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.⁴

¹ المادة 193 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المرجع السابق.

² المادة 192 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المرجع السابق.

³ المادة 194 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المرجع السابق.

⁴ المادة 193 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، المرجع السابق.

المبحث الثاني: الآليات الإدارية والتقنية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي

يُعدّ التهرب الضريبي من أبرز التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية لما يسببه من خسائر مالية للدولة. ولمواجهته، اعتمد المشرع على الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها للتحقق من صحة التصريحات الجبائية والكشف عن المخالفات، كما اتجه إلى رقمنة النظام الجبائي باعتبارها وسيلة حديثة لتعزيز الشفافية وتبسيط الإجراءات وتحسين التحصيل الضريبي. وعليه، يتناول هذا المبحث دور الرقابة الجبائية والرقمنة في الحد من التهرب الضريبي وتعزيز فعالية الإدارة الجبائية.

المطلب الأول: الرقابة الجبائية

تتقسم الوسائل الرقابية التي اعتمد عليها المشرع لمواجهة التهرب الضريبي إلى رقابة بسيطة والتحقيق الجبائي، وهو ما سيتم توضيحه بالشرح والتفصيل من خلال ما يلي:

الفرع الأول: الرقابة البسيطة

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة¹. حيث يراقب المفتش التصريحات، وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح التصريحات مع إرسال التصحيح المزمع القيام به للمكلف بالضريبة². والرقابة العامة أو البسيطة تتم على مستوى مفتشية الضرائب، وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة وهي الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف.

أولاً: الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف³ تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة

¹ أنظر المادة 18 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

² المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، 2017.

³ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 45.

النشاط الخاضع للضريبة¹، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات، وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.²

فالرقابة الشكلية هي التدخلات التي تعمل على تصحيح الأخطاء المادية وتدارك النقائص المرتكبة من المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى التحقق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر المتداخلة في تحديد الوعاء الضريبي³، والتأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات ومحاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريحات.⁴

ثانيا: الرقابة على الوثائق

تتمثل في المرحلة الموالية للرقابة الشكلية حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة⁵، كما يقوم المفتش بمراقبة التصريحات، وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكنه أن يصحح التصريحات ولكن على المفتش وتحت طائلة بطلان الإجراءات أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المزمع القيام به.⁶

وعليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية لكل مكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى وفي هذا الصدد تطلب الإدارة

¹ بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية جمعة، سطيف، (الجزائر)، 2009، ص 106.

² لخضر يحي، دور الامتيازات في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، مسيلة (الجزائر)، 2006-2007، ص 18.

³ P Coline, **La vérification fiscale économique**, Edition economica, Paris, 1979, P 08.

⁴ بوعلام ولهي، مرجع سابق الذكر، ص 106.

⁵ المادة 18 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

⁶ المديرية العامة للضرائب إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر 2017، ص 01.

الجبائية معلومات إضافية من المكلف بالضريبة أو تبريرات وتوضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المخصومة والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتأكد من المعدلات المطبقة على كل عملية زيادة إلى النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المعنية وينحصر هذا الشكل من الرقابة على الوثائق على طلب المعلومات وطلب التوضيحات والتبريرات.¹

فالمفتش يطلبها كتابيا كما يمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة وهذا ما جاءت به المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية كما للمفتش أن يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية هذا من باب طلب المعلومات.

أما في حالة طلب توضيحات وتبريرات يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.²

ومنه نستخلص أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء، وتصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد أيضا في اختيار الملفات التي تشكل موضوع للرقابة المعقدة.³

غير أن أهم ما يعترض هذا النوع من الرقابة هو عدم كفاءة أعوان الإدارة الضريبية المكلفين بهذا النوع من الرقابة من جهة، وكثرة التصريحات الواجب فحصها من جهة أخرى.⁴

¹ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص ص، 168، 169.

² المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2017.

³ فضيل كوسة، مرجع سابق الذكر، ص 170.

⁴ بوعلام ولهي، مرجع سابق الذكر، ص 06.

الفرع الثاني: التحقيق الجبائي

يتم التحقيق الجبائي عبر ثلاثة مراحل، ففي المرحلة الأولى يتم التحقيق في المحاسبة وفي المرحلة الثانية يعتمد على التحقيق المصوب في المحاسبة، أما في المرحلة الثالثة فيعتمد أيضا على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وهو ما سيتم توضيحه من خلال ما يلي:

أولاً: التحقيق في المحاسبة

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.¹

حيث يسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقبيدات المحاسبية أو في إجراء مقارنة بين التصريحات الجبائية والتقبيدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة التصريحات² مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت طريقة الحفظ للدفاتر المحاسبية والتجارية الواجب إمساكها يتم بطريقة إلكترونية، ولا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.³

ويمر التحقيق في المحاسبة بعدة مراحل لا بد من مراعاتها كالتالي:

1- مرحلة التحضير للتحقيق: لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار⁴، بالإضافة إلى المعلومات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق يجب أن يبين

¹ Jean-Pierre CASIMIR, **Pour faire face à un contrôle fiscal**, seuil, Paris, 1998, P 258.

² المديرية العامة للضرائب إجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر 2017، ص 01.

³ المديرية العامة للضرائب إجراءات الرقابة الجبائية الجزائر 2017، ص 02.

⁴ المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

الإشعار الوثائق الواجب الإطلاع عليها، وللمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.¹

2 - مدة إجراء التحقيق: أما مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، وتحت طائلة بطلان الإجراء وفقا لما جاء في المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن أن تستغرق أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص²:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000.00 دج و 10.000.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.

3- إجراءات التحقيق المحاسبي: بعد إشعار المكلف بالضريبة وإنهاء المدة الممنوحة له لتحضير محاسبته وتنظيمها، ينتقل المحقق إلى عين المكان ويبدأ عمله بفحص الوثائق المحاسبية كي يستطيع التقدير الجيد لوضعية المكلف، وجمع مختلف المعلومات التي تقيده في ذلك كطبيعة النشاط، أهدافه وشروط الاستغلال (الزبائن، الموردون دوران المخزون أسعار البيع أسعار التكلفة....)، وسائل الإنتاج المستخدمة، عدد المستخدمين أو الموظفين، دراسة مختلف أقسام الميزانية... إلخ.

كما تجدر الإشارة إلى أن أعوان الإدارة الجبائية أثناء تنفيذهم لعملية الرقابة الجبائية يتمتعون بصلاحيات وحقوق قانونية اتجاه المكلفين بالضريبة وهي حق الإطلاع (المادة 45

¹ المادة 20 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

² المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

من قانون الإجراءات الجبائية)، وحق إجراء التحقيق (المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية)، وحق المحاسبة (المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية).¹

4- نتائج التحقيق المحاسبي: عندما ينتهي التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب، وباستثناء ما إذا كان المكلف بالضريبة قد أستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية، فواتير أو مذكرات بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة.

كما منح المشرع الجزائري للمكلفين بالضريبة ضمانات مرتبطة بممارسة حق إعادة التقويم والمتمثلة في:

- التبليغ بإعادة التقييم.

- حق الرد بالنسبة للمكلف بالضريبة.

بالتالي عند الوصول إلى نتائج التحقيق في المحاسبة وتبليغها للمكلف تنتهي مهمة العون المحقق، وعليه احترام كل الإجراءات القانونية والالتزام بالسر المهني ومن خلال ما تطرقنا إليه نجد المشرع منح صلاحيات واسعة للإدارة الجبائية وأعانها في إطار عملية الرقابة كحق الإطلاع، حق إجراء التحقيق والمعاينة كما ذكرنا سابقا من أجل محاربة كل التجاوزات والمناورات التي تؤدي إلى التهرب الضريبي وبالمقابل منح ضمانات لحماية حقوق المكلف بالضريبة.²

¹ المادة 33-34-45 من قانون الإجراءات الجبائية 2017.

² المديرية العامة للضرائب إجراءات الرقابة الجبائية 2017، ص 05-06-07.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة

تم استحداث هذا النوع من الرقابة التحقيق المصوب" في المحاسبة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، والمعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010¹، وهو لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي من حيث الإجراءات².

وبصفة عامة التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لفئة من الضرائب والرسوم ولمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية.

ويتم هذا التحقيق كذلك عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب وتخفيض الأعباء الجبائية.

حيث يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق³ ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

حيث أنه لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة قبل إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار وفقاً لأحكام المادة 20 مكرر فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية كما يجب أن يشمل الإشعار توضيح خاصية التحقيق المصوب والتعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها.

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الوثائق والدفاتر تحت طائلة بطلان الإجراءات أكثر من شهرين (02)، كما يمكن تمديد هذا الأجل بستة أشهر عندما

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية الواد)، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر) 2011-2012، ص 134.

² ميثاق المكلفين بالضريبة المديرية العامة للضرائب الجزائر 2017، ص 14.

³ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006، ص 46.

توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، كما يملك المكلف بالضريبة أجل ثلاثين يوما لإرسال وقبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.¹

وإن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق في المحاسبة لاحقا بالرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب وفقا لما جاءت به المادة 20 مكرر فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ويستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة خزينته، وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.²

وهكذا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة طبقا للمادة 21 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية³. حيث يقوم أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بالتحقيق، ويكون ذلك بإعلام المكلف بالضريبة من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجلا يقدر بـ خمسة عشرة (15) يوم ابتداء من تاريخ الاستلام مع الإشارة إلى الفترة موضوع التحقيق مع إمكانية استعانة المكلف بمستشار يختاره.⁴

¹ المادة 20 مكرر فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

² العبد صالح، مرجع سابق الذكر، ص 46.

³ ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة المديرية العامة للضرائب الجزائر 2013، ص 31.

⁴ المادة 21 فقرة 02 و 03 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

ولا يمكن أن يمتد التحقيق أكثر من سنة واحدة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه المنصوص عليه في الفقرة 03 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقييم، كما يمكن أن تمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف وبناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج، وتمدد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي".¹

بعد تحديد العون المحقق أسس فرض الضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الإدارة إعلام المكلف بالضريبة برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20 فقر 06 من قانون الإجراءات الجبائية. وللمكلف بالضريبة أجل أربعين يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله عدم الرد في الأجل يعد قبولاً ضمناً.

وله أن يستفيد من كل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب ذلك، وفي حالة رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فعليه إبلاغه بذلك عن طريق مراسلة مفصلة ومبررة.

عند الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة وفقاً لأحكام المادة 21 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.²

¹ المادة 21 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

² أنظر المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016 جريدة رسمية رقم 77 بتاريخ 2015/12/30.

المطلب الثاني: الرقمنة

من بين أسباب التهرب الضريبي ضعف أداء أجهزة الإدارة الضريبية، بحيث مهما بلغت دقة وصياغة أحكام التشريع الضريبي فإنه لا يكفي إذا لم تقم بتطبيقه إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة والنزاهة والخبرة لذلك وجب إصلاح الإدارة الجبائية، وكانت رقمنة النظام الجبائي الحل السريع الفعال والاكثر كفاءة خاصة مع التطور التكنولوجي وظهور الرقميات في جميع المجالات.

الفرع الأول: طرق الرقمنة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبيين

من المؤكد أن النظام الجبائي كأى نظام اعتمد في رقمته على عدة طرق واستراتيجيات لتحقيق أهدافه المرجوة وخاصة الهدف المسمى هو التحصيل الضريبي الكامل القانوني والحد من التهرب الضريبي، وللشروع في عملية الحد من التهرب الضريبي في هذا الإطار تمت الطرق التالية¹:

أولاً: تبسيط وتعزيز الاجراءات الجبائية: اعتمدت السلطات العمومية خطة استراتيجية تتضمن تدابير لتبسيط النظام ، لتوسيع الوعاء وتخفيف الضغط الضريبي وتعزيز وتشديد اساليب وإجراءات الرقابة للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، في هذا السياق فان الجهود المبذولة من طرف السلطات العمومية في مجال الاصلاحات .

ثانياً: ادخال تكنولوجيا المعلومات: يعتبر ادخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الادارة الضريبية مرحلة هامة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من اجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الالكتروني للنظام المركزي لتحديث الإدارة الضريبية لما له من دور في الالمام الشامل بالمكلفين كل حسب وضعيته الخاصة او خصوصياته، وكذلك سهولة وسرعة التعرف واكتشاف المكلفين بالضريبة الذين يتم ارتكابهم للغش والتهرب الضريبي والذين يخلون بالتزاماتهم الجبائية.

¹ فرطاس فاطنة، دور رقمنة قطاع الضرائب في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر "دراسة حالة بمديرية الضرائب-ولاية عين تيموشنت"، مذكرة ماستر، في علوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة وجباية معقدة، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، الجزائر، 2024/2023، ص 20، 21.

ثالثا: الفاتورة الالكترونية: تعتبر الفاتورة الالكترونية طريقة من طرق الحد من التهرب الضريبي حيث تساهم في سير الممولين وفي حصر المجتمع الضريبي بشكل أدق لأنها تحمل كل المعلومات اللازمة على الشركات من الرقم التسجيل الضريبي والاسم واللقب والصفة ورقم الهاتف والايمل الشخصي وهذا كله يسهل أيضا وضع دافع الضريبة تحت الرقابة الالكترونية.¹

رابعا: ادخال عدد أكبر من التقارير: حيث تعمل على مجز معلومات في العمليات الإدارية القادمة من الوسطاء الماليين و اجزاء أخرى من الحكومة، ودافعي الضرائب الآخرين الإدارات الضريبية الأخرى ومع توفر تقنية العملي البيئي المشترك في النظام الجبائي سوف يسهل بشدة على كشف كل محاولات التهرب الضريبي.

خامسا: الاعتماد على التقارير الأكثر موضوعية: على سبيل المثال سجلات النقد عبر الانترنت وبناء قواعد ضريبية الاساسية في التقارير تبدأ رقمنة النظام الجبائي في حصر دافعي الضريبة في الرقابة الرقمية.

سادسا: جمع المعلومات ومعالجتها: وذلك لقياس حجم الايرادات وإعادة المراقبة والمطابقة والتحقق من خلال كل الطرق السابقة وهكذا يمكننا القول إنه ستنتم المعالجة الجيدة لكل المعلومات الضريبية المصرحة بشكل دقيق جدا وعالي الكفاءة تحت إطار رقابي رقمي عالي التنبيه، ومن هنا يستطيع النظام الحد على أكبر عدد ممكن من المعلومات المطروحة غير الصحيحة الذي سيتبعه الحد الاحتمال التجاري.²

سابعا: تامين دقة التقارير: في حدود تمكن من أن تؤدي تحليل البيانات للمعاملات المخصصة التاريخية وتمكن ادارة الضرائب التمييز بشكل أكثر فعالية بين الاعلانات الأكثر مخاطر وبين الاعلانات الأقل مخاطر وتعبئة الموارد لمنع التهرب بشكل أكثر كفاءة.

ثامنا: الاحصاء التجاري: بما أن الرقمنة تعتبر المنفذ الامن الاحصائي وهذا بالتدقيق على الارتباط الفعلي بين الضرائب والمعدلات التعريفية الجمركية والكشف عن الفروقات بين المصدريين والمستوردين فعملية الاحصاء التجاري تعمل وبشدة في المراقبة الدائمة أيضا والمنافسة في رفع متوسط الايرادات الضريبية وزيادة التحصيل الضريبي.

¹ فرطاس فاطنة، مرجع سابق الذكر، ص 20.

² نفس المرجع، ص 21.

الفرع الثاني: المتطلبات الواجب توفرها في رقمنة النظام الجبائي

تحتاج عصنة ورقمنة النظام الجبائي إلى تهيئة بيئية مناسبة لتنفيذه وتطبيقه على أرض الواقع، من أجل الوصول إلى المستوى المطلوب لذلك فإن هذا المشروع يجب أن يراعي عدة متطلبات منها¹:

أولاً: البنية التحتية: تتطلب رقمنة النظام الجبائي وجود مستوى مناسب إن لم نقل عال من البنية التحتية التي تتضمن شبكة حديثة للاتصالات والبيانات، وبنية تحتية متطورة للاتصالات السلكية واللاسلكية تكون قادرة على تأمين التواصل ونقل المعلومات اللازمة .

ثانياً: توفر عدد لا بأس به من مزودي الخدمة بالإنترنت: من أجل فتح المجال لأكثر عدد ممكن من المواطنين للتفاعل رقمنة النظام الجبائي في أقل جهد وأقصر وقت وأقل كلفة ممكنة مع ضرورة أن تكون الأسعار معقولة قدر الإمكان.

ثالثاً: توفر الإرادة و الوعي: وهو التركيز على النتائج والإرادة السياسية الواضحة والعمل الجاد والشامل والاعداد المهني. فوجود الإرادة من طرف القيادة السياسية لإدخال التغييرات الجوهرية على أساليب العمل في الإدارة، حيث أن التزام القيادة علنا بالجهود الرامية للتحويل للحكومة الالكترونية، من خلال توفير المال والجهد والوقت والمتابعة المستمرة، هي العناصر الرئيسية لنجاح عملية التحول الى الرقمنة.

رابعاً: الاهتمام بالعنصر البشري: و ينقسم الى:

1-تكوين الموظفين: وهو يشمل تعليم وتدريب العاملين وتوعية وتنقيف المتعاملين من خلال إحداث تغييرات جذرية في نوعية الموارد البشرية الملائمة لها، وهذا يعني إعادة النظر في نظم التعليم والتدريب الحالية لمواكبة متطلبات التحول الجديد بما في ذلك إعداد الخطط والبرامج والأساليب التعليمية والتدريبات على كافة المستويات وذلك من خلال التمييز بين المستوى العادي كموظفون عاديون في الادارة الضريبية المرقمنة والتقنيون في الضرائب على مستوى النظام الجبائي.

2- دافعي الضرائب: ففي الاخير النظام الجبائي قائم على خدمة جمهور دافعي الضرائب فهو يعمل معه ويتواصل معه دائماً وإثر هذه التغييرات الرقمية الجذرية القائمة يجب

¹ فرطاس فاطنة، مرجع سابق الذكر، ص ص، 22، 23.

أن يكون هذا الاتصال ايجابيا أكثر من السابق وذلك بالشرح والاقتراح والتفسير وهذا يساعد في كل من الاعتماد وتطبيق اللوائح وبشكل عام في فهم دافعي الضرائب حيث يجب أن يكون هذا التواصل قائم على الدقة والتماسك حيث لا يجب المخاطرة بتقديم معلومات غير دقيقة في نطاق هذا الاختصاص و يجب أن يكون متماسكا ولا يخلق اختلافات بين دافعي الضرائب و يمكن الوصول الى الاحترافية بعد الحصول وتبني التعليقات من المواطنين والجمعيات ومن الشركات وحتى من موظفيه.¹

خامسا: وجود تشريعات و النصوص القانونية: فمن الضروري أيضا تعديل قانون الضرائب مع التحديات التكنولوجية فالمطلب التشريعي والقانوني يعتبر أساس عمل نظامي لتحديد العلاقات بين الجهات المتعاملة مع أجهزة الإدارة الالكترونية، وحيث أن ضمان حقوق جميع الأطراف يتطلب توفير تشريعات كفيلة بتحديد أطر العمل، التي يتم العمل بها، الأمر الذي يتطلب سن تشريعات جديدة لضبط أسلوب التعامل الجديد مع الأوضاع التي نشأت الحاجة إليها.

سادسا: توفر الوسائل الالكترونية اللازمة: للاستفادة من الخدمات التي تقدمها الادارة حيث تساعد على التواصل و منها أجهزة الكمبيوتر الشخصية والمحمولة والهاتف الشبكي وغيرها من الأجهزة التي تمكننا من الاتصال بالشبكة وبأسعار معقولة تتيح لمعظم الناس الحصول عليها.

سابعا: توفير الامن الالكتروني و السرية الالكترونية: على مستوى عال حيث أن الوثائق التي يتم حفظها وتطبيق الاجراءات المعالجة والنقل عليها الكترونيا لتنفيذ متطلبات الخدمة يجب الحفاظ على أمنها، كل هذا يصب لأجل حماية المعلومات الشخصية، وصون الأرشيف الالكتروني من أي عبث والتركيز على هذه النقطة لأن لها أهمية وخطورة على الأمن القومي والشخصي للدولة و الافراد.

ثامنا: تبادل البرامج مع الدول: يحث يشكل فرصة لتحسين أداء هذه الهيئات، وتقريب عمل إدارة الضرائب مع المعايير المعمول بها دوليا في مجال التسيير الضريبي، وهو ما يفرض تحصيل الجباية العادية بطرق عصرية بما يتلاءم مع الوضع الراهن. 9/ ادارة المخاطر الرقمية الضريبية: فإمكانية حدوث الأخطاء هي من الاحتمالات الموضوعية

¹ فرطاس فاطنة، مرجع سابق الذكر، ص 22.

وخاصة في بداية الطريق وذلك عندما يعهد بتصميم أنظمة المعلومات حصريا الى خبراء تكنولوجيا المعلومات دون التضمين لموظفي مصلحة الضرائب أو دافعي الضرائب أو تضمينهم بشكل هامشي فقط).¹

تاسعا: الموارد المالية: تتطلب عملية الرقمنة للدعم المالي القوي الذي يساعد في تنفيذ المشروع وتشغيله، حيث ينبغي توفير الميزانية الكافية لاقتناء التجهيزات والوسائل الضرورية وصيانة العطب والمشكلات المحتملة .

الفرع الثالث : اثار الرقمنة على التهرب الضريبي

هناك مجموعة من الآثار تترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي.

أولاً: الاثار المباشرة

1- الحد من التهرب الضريبي:

إن من أهم الأهداف المباشرة لرقمنة النظام الجبائي هو الحد من التهرب الضريبي بقمع عمليات التحايل الضريبي المباشرة، والقيام بالواجب الجبائي الكامل بالرقابة الرقمية، وذلك أيضا بالقضاء على التدفقات المالية غير المشروعة، وذلك بجانب مكافحة الفساد والحد من ممارسات التهرب والتجنب الضريبي من خلال تطوير الاطر الرقمية اللازمة وتعزيز التعاون الرقمي الضريبي الإقليمي والدولي على حد سواء.

2- التحصيل الجبائي و توسيع القاعدة الضريبية:

ان رقمنة النظام الجبائي ساهمت اليوم مساهمة واسعة في زيادة التحصيلات الجبائية سواء كانت مباشرة او غير مباشرة و كذلك رفع متوسط الايرادات الضريبية للقيمة المضافة الذي ادى الى توسيع القاعدة الضريبية

ثانيا: الاثار الغير مباشرة

1- التقليل من حجم الفجوة التجارية:

باعتبار أن الفجوة التجارية الضريبية تأتي من ثلاثة مجالات رئيسية لعدم الامتثال لقانون الضرائب: عدم الإبلاغ عن الدخل الخاضع للضريبة، وعدم سداد الضرائب وعدم

¹ فرطاس فاطنة، مرجع سابق الذكر، ص 23.

تقديم الإقرارات، فإن : 80 في المئة من الفجوة الضريبية تأتي من دافعي الضرائب الذين إما الإبلاغ عن الدخل أو المبالغة في النفقات ، لذلك رقمنة النظام الجبائي عن طريق الطرق التي تمت دراستها في موضوعنا تستطيع التحكم في المسارات المؤدية الى التهرب الضريبي وبذلك تصبح تادي الى طريق واحد و هو الاصلاح الضريبي.¹

2-التقليل من فجوة التقارير التجارية التي يتبعها انخفاض معدل الاحتيال التجاري:

فالتقارير التجارية هي المساعدة في الفهم الصحيح والدقيق لجميع العمليات التي تتم في أي مؤسسة وذلك يستطيع التحليل الصحيح والإحصاء التام للضريبة اللازمة.

3- التقليل من المشاكل المتعلقة بالأصالة و الدقة:

الأصالة والدقة من اهم الوسائل للحد من التهرب الضريبي، فهنا يركز معظم المتحايلون لذلك رقمنة النظام الجبائي اليوم تحاول السيطرة على قدر الامكان في عملية الرقابة على هاتين النقطتين.

4-التقليل من التراكم الغير منضبط للديون الضريبية:

أشكال فالتلاعب بالأصول أصبح من احدى هاته التلاعبات، وأصبحت تأجيل بعض دافعي الضرائب لديونهم الضريبية حجة من حججهم الى ان تتراكم ويزعم بعضها بنسيانها الا ان تتكدس هاته الديون الضريبية وتصبح أصول منسية وهكذا يتهرب مسؤوليها من دفعا، وهنا تتأتى مهمة رقمنة النظام الجبائي التي لا يستطيع أحد التهرب من دقتها، ورقابتها، ونموها.

5-التحكم الافضل في فئة المكلفين بالضريبة:

فيما يخص الأنشطة والأموال التي يتوفر عليها هؤلاء وهذا ما يساعد الاعوان الجبائيين في عملية الحد من التهرب الضريبي.²

¹ فرطاس فاطنة، مرجع سابق الذكر، ص 24.

² نفس المرجع، ص 25.

6- معالجة معلوماتية الية :

لكل المعطيات المرتبطة بفرض الضريبة على المكلفين بالضريبة و تحصيل مختلف انواع الضرائب و الرسوم عن بعد. الامر الذي يجعل من عملية التحصيل الضريبي المتطورة و تتم عن طريق الدفع الالكتروني.¹

¹ فرطاس فاطنة، مرجع سابق الذكر، ص 25.

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة هذا الفصل، يتضح أن المشرع الجزائري تبنى سياسة شاملة ومتعددة الأبعاد لمواجهة جريمة التهرب الضريبي، حيث جمع بين الوسائل الردعية والوسائل الوقائية في إطار منظومة متكاملة تهدف إلى حماية الموارد المالية للدولة وضمان احترام الالتزامات الجبائية. فقد تمثلت الآليات القانونية في العقوبات الجزائية التي شملت الحبس والغرامات والعقوبات التكميلية، إلى جانب العقوبات الجبائية المتمثلة في الغرامات والمصادرة والزيادات، وهي جزاءات تهدف إلى ردع المكلفين بالضريبة ومنعهم من اللجوء إلى أساليب الغش والتحايل.

كما تبين أن الإدارة الجبائية تؤدي دوراً محورياً في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الرقابة الجبائية بمختلف صورها، سواء الرقابة البسيطة أو التحقيق الجبائي بأنواعه المختلفة، والتي تمكنها من كشف المخالفات والتحقق من صحة التصريحات والبيانات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة. وإلى جانب ذلك، برزت الرقمنة كخيار استراتيجي حديث يهدف إلى تطوير الإدارة الجبائية وتحسين أدائها، من خلال الاعتماد على تكنولوجيات الإعلام والاتصال، والفوترة الإلكترونية، وتبادل المعلومات، والمعالجة الآلية للبيانات، مما ساهم في تعزيز الشفافية والرقابة والرفع من مستوى التحصيل الجبائي.

وعليه، يمكن القول إن فعالية مكافحة التهرب الضريبي لا تتحقق بالاعتماد على العقوبات وحدها، وإنما تستوجب تكامل الجهود القانونية والإدارية والتقنية، بما يضمن تحقيق العدالة الجبائية وترسيخ ثقافة الامتثال الضريبي وحماية المصالح المالية للدولة.

الخاتمة

في ختام هذه الدراسة التي تناولت جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري وآليات مكافحتها، يتضح أن هذه الجريمة تعد من أخطر الجرائم الاقتصادية والمالية التي تواجه الدولة، لما يترتب عليها من آثار سلبية تمس الموارد المالية العمومية وتؤثر على قدرة الدولة في تمويل مختلف المشاريع التنموية وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي. فالضريبة لم تعد مجرد وسيلة لتوفير الإيرادات العامة، بل أصبحت أداة فعالة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية متعددة، الأمر الذي يجعل من حماية الوعاء الضريبي والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية ضرورة حتمية تفرضها متطلبات التنمية الحديثة.

وقد بينت الدراسة أن ظاهرة التهرب الضريبي ترتبط بمجموعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والإدارية، كما تتخذ صوراً وأساليب متعددة تتطور باستمرار تبعاً لتطور النشاط الاقتصادي والتكنولوجي. ولأجل مواجهة هذه الظاهرة، عمل المشرع الجزائري على وضع إطار قانوني متكامل يجرم مختلف صور التهرب الضريبي ويحدد العقوبات المقررة بشأنها، إلى جانب اعتماد وسائل رقابية وإدارية حديثة تهدف إلى الكشف عن المخالفات وتعزيز الامتثال الضريبي.

أولاً: النتائج

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. يمثل التهرب الضريبي اعتداءً مباشراً على حقوق الخزينة العمومية ويؤدي إلى تقليص الموارد المالية اللازمة لتمويل النفقات العامة.
2. تتعدد أسباب التهرب الضريبي بين أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة وأخرى مرتبطة بالتشريع الجبائي والإدارة الضريبية، مما يجعل الظاهرة ذات أبعاد متعددة يصعب معالجتها بوسيلة واحدة.
3. يأخذ التهرب الضريبي صوراً مختلفة، منها التهرب المشروع القائم على استغلال الثغرات القانونية، والتهرب غير المشروع الذي يعتمد على الغش والتدليس والتحايل على أحكام القانون.

4. تقوم جريمة التهرب الضريبي على أركان قانونية محددة تتمثل في الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي، مما يضيف عليها الطابع الجرمي الذي يستوجب العقاب.
5. تبنى المشرع الجزائري سياسة عقابية مزدوجة تقوم على العقوبات الجزائية والعقوبات الجبائية بهدف تحقيق الردع العام والخاص والحد من انتشار الظاهرة.
6. تؤدي الرقابة الجبائية دوراً أساسياً في اكتشاف حالات الغش والتهرب الضريبي والتأكد من صحة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة.
7. ساهمت الرقمنة الجبائية في تطوير أداء الإدارة الضريبية من خلال تسهيل تبادل المعلومات وتحسين عمليات المراقبة والتحصيل الجبائي.
8. رغم الجهود التشريعية والإدارية المبذولة، لا تزال ظاهرة التهرب الضريبي تشكل تحدياً حقيقياً بسبب تطور أساليب التحايل وضعف الوعي الجبائي لدى بعض المكلفين.
9. يرتبط نجاح مكافحة التهرب الضريبي بمدى تكامل الجوانب القانونية والرقابية والتقنية والتوعوية في إطار سياسة وطنية شاملة.

ثانياً: الاقتراحات

بناءً على النتائج المتوصل إليها، يمكن اقتراح بعض النقاط التالية:

1. مراجعة التشريعات الجبائية بصورة دورية لسد الثغرات القانونية التي يستغلها المكلفون للتهرب من أداء التزاماتهم الضريبية.
2. تبسيط النصوص والإجراءات الجبائية بما يسهل فهمها وتطبيقها ويقلل من حالات الخطأ وسوء التأويل.
3. تعزيز العقوبات المقررة على جرائم التهرب الضريبي بما يحقق الردع الكافي ويحد من تكرار المخالفات.
4. دعم أجهزة الرقابة الجبائية بالوسائل المادية والتقنية الحديثة التي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة أكبر.

5. تكوين وتأهيل أعوان الإدارة الجبائية بصورة مستمرة لمواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية وأساليب الغش المستحدثة.
 6. توسيع نطاق الرقمنة الجبائية واعتماد الأنظمة الإلكترونية الحديثة في التصريح والتحصيل والمراقبة الجبائية.
 7. تعزيز التنسيق وتبادل المعلومات بين مختلف الإدارات والهيئات العمومية ذات الصلة بالنشاط الاقتصادي والمالي.
 8. نشر الثقافة الجبائية بين المواطنين والمتعاملين الاقتصاديين من خلال برامج توعوية تبين أهمية الضريبة في تحقيق التنمية وخطورة التهرب الضريبي على الاقتصاد الوطني.
 9. تشجيع الامتثال الطوعي للمكلفين بالضريبة من خلال تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين وتكريس مبادئ الشفافية والثقة المتبادلة.
 10. الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في مجال مكافحة التهرب الضريبي وتكييفها بما يتلاءم مع خصوصيات النظام الجبائي الجزائري.
- وفي الأخير، فإن مكافحة جريمة التهرب الضريبي لا تقتصر على تشديد العقوبات أو تكثيف الرقابة فحسب، بل تتطلب اعتماد مقاربة شاملة تجمع بين فعالية التشريع وكفاءة الإدارة الجبائية وتطوير الوسائل التقنية وترسيخ الوعي الضريبي لدى الأفراد والمؤسسات، بما يضمن حماية المال العام وتحقيق العدالة الجبائية وتعزيز التنمية الاقتصادية المستدامة.

قائمة المراجع

أولاً: المصادر

أ. القوانين العادية:

1. قانون المالية لسنة 2016 جريدة رسمية رقم 77 بتاريخ 2015/12/30.
2. قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.
3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
4. قانون الرسوم على رقم الأعمال 2017،
5. قانون التسجيل لسنة 2017،
6. قانون الطابع لسنة 2017.

ب. الأوامر:

1. الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق ل 8 يونيو 1966م و المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966.
2. الأمر رقم 76-107 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 106، لسنة 1976.
3. الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الرسم علي رقم الأعمال المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976 المعدل.
4. الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976 م المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976.
5. الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، الصادر في 22 ديسمبر 1976.

6. الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976م المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية العدد 39 لسنة 1977.
- ج. المراسيم التنفيذية:
1. المرسوم التنفيذي 06-03 المؤرخ في 15/07/2006، المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية.
- ثانيا: المراجع
1. الكتب باللغة العربية
1. أبو بكر محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، مصر، 1993.
2. أحلام بن صيفي، الرقابة الجبائية، رسالة ماجستير، تخصص: مالية عامة، جامعة الجزائر 1، 2013.
3. بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء 01، الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة، دار هومة، الجزائر، 2014.
4. جامع أحمد، علم المالية (فن المالية العامة)، ج 1، دار النشر العربية، ط2، القاهرة، مصر، 1975.
5. حميدة بوزيدة ، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، 2005.
6. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط، عمان، الأردن، 2005.
7. رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، دون بلد نشر، 1979.
8. سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.

9. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 1999.
10. الشورباجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، ط01، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية مصر، 1972.
11. صالح الرولي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، 1982.
12. صام عمر منور، التنمية الاقتصادية والاجتماعية و التغيير الهيكلي في الدول العربية "المنهج، النظرية، القياس"، دون ط، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2020.
13. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، دون ط، القاهرة، مصر، 2004.
14. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، مصر 2005.
15. علي حسن الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة، مطابع الرسالة، الكويت، 1982.
16. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006.
17. عيسى مصطفى حسني، المالية العامة معهد العلوم القانونية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، 1998.
18. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دون طبعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
19. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومه، الجزائر، 2008.
20. فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

21. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.
22. لعقيلي إبراهيم سالم، الرقابة القضائية على قرارات مقدي الضريبة على الدخل و فعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)، دار قنديل، عمان، الأردن، 2008.
23. محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، ط 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
24. محمد جمال ذنيان، المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، دون، ط، عمان، الأردن، 2003.
25. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجبائية والضرائب ، دار هومة، ط4، الجزائر، 2008.
26. مرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، ط2، الاسكندرية، مصر، 2000.
27. ناصر مراد ، التهرب الضريبي في الجزائر ، دون ط ، دار قرطبة المحمدية ، الجزائر، 2019.
28. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، البليلة،الجزائر،2011.
29. نبيل صقر، شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2013.
- 30.

2. المذكرات:

1.مذكرات الماستر:

1. فرطاس فاطنة، دور رقمنة قطاع الضرائب في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي في الجزائر "دراسة حالة بمدينة الضرائب-ولاية عين تيموشنت-"، مذكرة

ماستر، في علوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة وجباية معمقة، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، الجزائر، 2024/2023.

2. لعجال سميرة، **التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص التسيير الإداري للجماعات المحلية، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مستغانم، الجزائر، 2013.

2. رسائل الماجستير:

1. بدري جمال، **عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009/2008.

2. زادي صفية، **جرائم الشركات التجارية**، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، تخصص قانون الأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، 02 2015 2016.

3. سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية الواد)**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر) 2011-2012.

4. قتال عبد العزيز، **أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 إلى 2008**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم تسيير، تخصص مالية ومحاسبة معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحيى فارس المدية، الجزائر، 2009.

لخضر يحيى، **دور الامتيازات في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع استراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف، مسيلة (الجزائر)، 2006-2007.

3.المجلات:

1. بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01، جامعة لونيبي علي 2 البلدية، الجزائر، 2016.

2. بلواضح جيلالي، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2001-2007، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12 لسنة 2014، جامعة المسيلة.

3. قروي عبد الرحمان، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 02، جامعة لونيبي علي 2 البلدية، الجزائر، 2016.

4. الملتقيات:

1. بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة (حالة الجزائر)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية جمعة، سطيف، (الجزائر)، 2009.

5. الموائيق:

1. ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة المديرية العامة للضرائب الجزائر 2013.

2. ميثاق المكلفين بالضريبة المديرية العامة للضرائب الجزائر 2017.

6. المراجع باللغة الأجنبية:

1. Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2^{édition}, Précis Dalloz, Paris, 1991.

2. Delahaye Thomas, **Le Choix de la Voie moins imposée**, édition Bruylant, BRUXELLES, 1977.

3. HALFAOUI Zahia, NARAOUI Chafaa, **La fraude Fiscal: ampleur, mécanismes et impacte banque, science économique, Option monnaie sur l'économie national**, Mémoire de

Master en et environnement international, Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013.

4. Jean-Pierre CASIMIR, **Pour faire face à un contrôle fiscal**, seuil, Paris, 1998.

5. LARGUHRE Jean et CONTE Philippe, 11ème édition, **Droit pénal des affaires édition Armant Colin**, Paris, 2004.

6. Margairaz André , **la fraude fiscales et ses succédanées**, **Comment on échappe à l'impôt**, édition Blonay, suisse, 1988.

7. P Coline, **La vérification fiscale économique**, Edition economica, Paris, 1979.

8. ROBEZZ MASSON Charles, **La notion d'évasion fiscal en droit interne français**, L.G.D.J, Paris, 1990.

الفهرس

I	كلمة شكر.....
II	الإهداء.....
ب-ز	مقدمة.....
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي	
02	تمهيد الفصل.....
03	المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي.....
03	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي وأسبابه.....
10	المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي
16	المبحث الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي.....
16	المطلب الأول: الركن الشرعي.....
18	المطلب الثاني: الركن المادي.....
23	المطلب الثالث: الركن المعنوي
25	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: مكافحة جريمة التهرب الضريبي	
27	تمهيد الفصل.....
28	المبحث الأول: الآليات القانونية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.....
28	المطلب الأول: العقوبات الجزائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.....
32	المطلب الثاني: العقوبات الجبائية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.....
38	المبحث الثاني: الآليات الإدارية والتقنية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.....
38	المطلب الأول: الرقابة الجبائية.....
47	المطلب الثاني: الرقمنة.....

53	 خلاصة الفصل
55	 الخاتمة
59	 قائمة المراجع
67	 الفهرس
70	 الملخص

الملخص

الملخص:

تناولت هذه الدراسة موضوع جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري باعتبارها من أخطر الجرائم الاقتصادية التي تمس الموارد المالية للدولة وتؤثر سلباً على التنمية الاقتصادية والاجتماعية. هدفت الدراسة إلى التعريف بمفهوم التهرب الضريبي وبيان أسبابه وصوره المختلفة، مع توضيح أركانه القانونية المتمثلة في الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي، وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية المنظمة لهذه الجريمة في التشريع الجزائري. كما سعت الدراسة إلى إبراز مختلف الآليات القانونية والإدارية والتقنية التي اعتمدها المشرع الجزائري لمكافحة التهرب الضريبي، وعلى رأسها الرقابة الجبائية والرقمنة والعقوبات الجزائية والمالية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التهرب الضريبي يعد ظاهرة متعددة الأسباب، ترتبط بعوامل اقتصادية واجتماعية وتشريعية وإدارية، وأن استمرارها يؤدي إلى استنزاف الخزينة العمومية والإخلال بمبدأ العدالة الجبائية. كما تبين أن المشرع الجزائري وضع مجموعة من الآليات الوقائية والرقابية والعقابية لمواجهة التهرب الضريبي، غير أن فعاليتها تبقى مرتبطة بمدى تبسيط التشريعات الجبائية، وتعزيز الرقابة الجبائية، وتطوير الإدارة الضريبية، ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين. وعليه فإن مكافحة التهرب الضريبي تتطلب تكاملاً بين الإصلاح التشريعي والرقابة الفعالة والرقمنة الحديثة من أجل حماية الأموال العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية المنشودة.

✓ **الكلمات المفتاحية:** التهرب الضريبي، الجريمة الضريبية، الرقابة

الجبائية، الغش الضريبي، التشريع الجبائي الجزائري

Abstract:

This study examines the crime of tax evasion in Algerian legislation, considering it one of the most serious economic crimes affecting state financial resources and negatively impacting economic and social development. The study aims to define the concept of tax evasion, explain its causes and various forms, and clarify its legal elements: the legal element, the material element, and the moral element. This is achieved through an analysis of the legal texts regulating this crime in Algerian legislation. The study also seeks to highlight the various legal, administrative, and technical mechanisms adopted by the Algerian legislator to combat tax evasion, primarily tax audits, digitalization, and penal and financial sanctions.

The study concludes that tax evasion is a multi-faceted phenomenon linked to economic, social, legislative, and administrative factors, and that its continuation leads to the depletion of public treasury revenues and undermines the principle of tax justice. It also reveals that the Algerian legislator has established a set of preventive, supervisory, and punitive mechanisms to address it. However, their effectiveness remains contingent on simplifying tax legislation, strengthening tax audits, developing tax administration, and raising tax awareness among taxpayers. Therefore, combating tax evasion requires an integrated approach combining legislative reform, effective oversight, and modern digitalization to protect public funds and achieve the desired economic development.

✓ **Keywords:** Tax evasion, tax crime, tax oversight, tax fraud, Algerian tax legislation