

جامعة عمار ثليجي - الاغواط -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة بعنوان:

جريمة التهرب الضريبي

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر حقوق تخصص القانون الجنائي والعلوم الجنائية

إشراف الدكتور:

أ.د. بوقرين عبد الحليم

إعداد الطلبة

* شرقي مليكة

لجنة المناقشة :

الاسم واللقب	الصفة
د. سعيد محمد تركي	رئيسا
د. لعجال مداني	مناقشا
د. خطوي مسعود	مناقشا
أ.د. بوقرين عبد الحليم	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2024/2023



إلى من علمتنا و عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه... إلى من كان دعاؤها
سر نجاحنا و حنانها بلسم جراحنا... أمي.

إلى جميع أفراد أسرتنا العزيزة و الكبيرة كل باسمه أينما وجدوا.

إلى أصدقائنا رفقاء دربنا من داخل الجامعة و خارجها..

إلى الأستاذ المشرف الدكتور : بوقرين عبد الحلیم,الذي كان سبب
في إلتحاقنا بالركب الجامعي..وإلى أساتذت الكرام الذين أناروا دربنا
بالعلم و المعرفة.

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو إليها و يعمل على تحقيقها,لا يبغى بها إلا
وجه الله و منفعة الناس.

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع

شريقي مليكة

شكر وتقدير

أرى لزاما علينا تسجيل الشكر و إعلامه و نسبة الفضل لأصحابه، واستجابة لقوله عليه الصلاة والسلام « من لم يشكر الناس لم يشكر الله ».

و كما قيل:

علامة شكر المرء إعلان حمده فمن كتم المعروف منهم فما شكر
فالشكر أولا الله عز و جل على أن هدانا لسلوك طريق البحث و التشبه بأهل
العلم و إن كان بيني و بينهم مفاوز.

كما نخص بالشكر أستاذنا الكريم و معلمنا الفاضل المشرف على هذا
البحث الدكتور **بوقرين عبد الحليم**، فقد كان حريصا على قراءة كل
ما كتبنا ثم يوجهنا إلى ما يرى بأرق عبارة و ألطف إشارة، فله منا وافر الثناء و
خالص الدعاء.

كما نشكر السادة الأساتذة و كل الزملاء و كل من قدم لنا فائدة أو أعاننا
بمرجع، وأسأل الله أن يجزيهم عنا خيرا و أن يجعل عملهم في ميزان حسناته

ملخص :

تطرقنا إلى تحليل إشكالية التهرب الضريبي مع طرق وأساليب معالجتها وذلك، فمعظم الدول تعتمد على الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة، المتغيرات الخارجية إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب، بإستخدام أدوا ما وأجهز ما للحد منها وإنما يجب الإستعانة بطرق أخرى مثل إستخدام الطرق الوقائية قبل حدوث التهرب، لوحدها وفي الأخير تقييم واقع الرقابة، والتنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، ومن الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة ومن حيث النتائج المقدمة خلال ما سبق يمكن إستنتاج مدى فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي مع الإشارة إلى بعض المشاكل التي تعاني منها وطرق حلها أو تجاوزها لزيادة فعاليتها.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الجبائية، الضريبة

Summary:

We have dealt with analyzing the problem of tax evasion with the methods and methods of dealing with it, and its relationship with external variables, as most countries rely on tax control as a method of combating, by using their tools and devices to reduce them. However, tax control cannot eliminate evasion on its own. Preventive methods before the occurrence of evasion, and coordination between departments to obtain the necessary information, and in the end the evaluation of the reality of tax control in Algeria in terms of the development of the number of files studied and in terms of the results presented. Pointing out some of the problems you suffer from and ways to solve or overcome them to increase their effectiveness

Key words: tax, tax control

قائمة المختصرات

- ق.ض.م..... قانون الضرائب المباشرة.
- ق.ر.ر.أ..... قانون الرسم على الأعمال.
- ق.إ.ج..... قانون الإجراءات الجبائية.
- ق.ض.غ.م..... قانون الضرائب غير المباشرة.
- ق.ض.م.و.ر.م..... قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.
- ق.إ.ج..... قانون الإجراءات الجزائية.
- ق.ع..... قانون العقوبات.
- ص..... صفحة.
- د.ط..... دون طبعة.
- د.س.ن..... دون سنة نشر.
- ج.ر.ج.ج..... جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

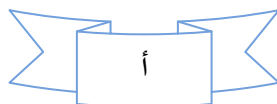
مقدمة:

وجدت معظم الدول النامية التي تعتمد أساسا على الموارد البترولية في تمويل ميزانياتها ومن بينها الجزائر نفسها أمام عائق كبير بعد إنخفاض أسعار البترول مما أثر على إيراداتها.

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، إلا أن هناك معوقات تقلص وتقلل من هذه المصادر والموارد نذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي والتي تفقد النظام الضريبي أهميته وفعاليتها على المستوى الاقتصادي المالي وتهدد وجوده.

والواقع إن عبئ الضريبة يتحمله المكلفين أفراد (أشخاص طبيعيين كانوا أو مؤسسات أشخاص معنويين)، والمؤسسة بدورها تعتبر النواة الأساسية في دفع عجلة التنمية وتحقيق جزء من الأهداف الاجتماعية والإقتصادية للمجتمع، وقد تؤول حالة المكلف بالضريبة أحيانا إلى عدم القدرة على الدفع وهنا، يمكن للدولة أن تقدم له بعض التسهيلات أو الإعفاءات، ولكن هناك حالات أخرى لعدم دفع الضريبة سببها التملص للتهرب من عبئ الضريبة، وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي والغش الضريبي الذي بدوره ينقسم إلى نوعين أحدهما لا يخالف النصوص القانونية ويدعى التجنب الضريبي والآخر يتم بطرق مخالفة للنصوص القانونية ويدعى التهرب الضريبي، وكلا النوعين يؤثران على الحصيلة الضريبية، لذا فعلى الإدارة الجبائية العمل على الحد من هذه الظاهرة أو محاولة تجنبها وذلك من خلال وضع أسس وقواعد وإجراءات فعالة لمكافحةها، كما قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى أهم وظائفها المتمثلة في الرقابة الجبائية والتي لها أهداف وغايات سامية، وبالمقابل لها من النتائج الإيجابية الجيدة في الواقع.

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أخطر الآفات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة، والاقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي إلى إستنزاف الموارد الضريبة التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة الإنفاقها في ما يحقق المنفعة العامة.



1- أهمية الموضوع :

- تتمثل أهمية البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزانة الدولة من أجل تغطية نفقاتها، في بلادنا الضرائب هي الممول الثاني لخزانة الدولة بعد الثروة البترولية.
- تبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي، والتي ساهمت في إستنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة من الدولة، ولها مردودية إيجابية على خزانة الدولة.
- بروز الرقابة الجبائية كوسيلة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من إستنزاف الأموال.

2- أسباب إختيار الموضوع :

يعود إختيارنا للموضوع إلى دوافع ذاتية وموضوعية :

***ذاتية:**

الرغبة في دراسة هذا الموضوع المهم الذي يعد من صميم مواضيع القوانين الجزائية.

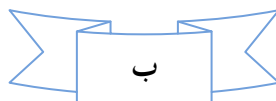
*** موضوعية :**

- تسليط الضوء على محل الجريمة و المتمثل في الضريبة .
- معرفة مختلف الآليات الموضوعية و الإجرائية المسخرة لردع المتهربين عن الضريبة.

3- أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي:

- ترك ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي أثرت على الاقتصاد الوطني.
- تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي .
- الوقوف على فعالية الأجهزة المختصة في مكافحة التهرب الضريبي. أسباب اختيار الموضوع:
- وجود انتشار كبير لظواهر الانحرافات الضريبية في ظل الإنفتاح في الجزائر والذي يمثل خطر على موارد الدولة.
- معرفة أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي و عدم دفعه وتجنب التزامهم الضريبية.



- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه.

4- الصعوبات :

لا يخلو أي عمل من الصعوبات والعقبات، ومن الصعوبات التي واجهناها في هذه الدراسة:

- **المرض المنتشر حاليا (كوفيد 19)** : والذي بدوره صعب علينا الإطلاع على بعض

المراجع المتوفرة في المكتبة الجامعية وبالتالي قلل من قيمة المصادر والتي كان بإمكان أن تثري

من محتوى بحثنا .

- قلة المراجع التي تتناول التهرب الضريبي وإن وجدت فهي تتعرض لهذا الموضوع بصفة مختصرة.

5- إشكالية البحث:

تمحور إشكالية بحثنا في التساؤل التالي:

كيف نظم المشرع الجزائري جريمة التهرب الضريبي؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح بعض التساؤلات منها :

- ما هو تعريف التهرب الضريبي؟

- ما هي الضريبة وما دورها في النشاط الاقتصادي؟

- ما هي آليات الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي؟

- ما تأثير الرقابة الجبائية على التهرب الضريبي؟

6- منهجية البحث:

سوف نقوم في بحثنا هذا باتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع

وتصنيفها وتحليلها، ووصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار من خلال الملاحظات

والمعطيات والمعلومات الإجتماعية ، وكذلك فهم السير والعمل الميداني من الجهات المختصة في هذا

المجال.

7- خطة البحث

للإجابة على أهم الأسئلة المطروحة في إشكالية بحثنا هذا سوف نقوم بتقسيمه إلى فصلين، الأول يمثل الجانب النظري :

الفصل الأول:

لقد قمنا بتخصيص هذا الفصل كمدخل لدراسة الضريبة حيث تطرقنا بشكل عام إلى كل من تعريف الضريبة وأهميتها الكبيرة في الإدارات الإقتصادية و الإجتماعية بشكل عام .

الفصل الثاني :

تطرقنا في هذا الفصل لي دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي بصفة عامة من حيث تعريفهما وأهدافهما، كما تطرقنا فيه إلى أهم أساسيات وركائز دور الرقابة الجبائية والتهرب الضريبي من خلال ذكر مجموعة من الوسائل والأساليب المتعلقة بدور الرقابة الجبائية والتي يتم اعتمادها في مديريات الضرائب من حيث المنهج والأهداف.

خطة البحث :

مقدمة عامة

الفصل الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي

المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

المطلب الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي وأنواعها

المبحث الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي وصورها

المطلب الأول: أركان التهرب الضريبي

المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي

الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول: دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

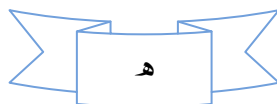
المبحث الثاني: الإثبات والمتابعة في جريمة التهرب الضريبي

المطلب الأول: إثبات جريمة التهرب الضريبي

المطلب الثاني: الجزاءات المقررة في جريمة التهرب الضريبي

خلاصة

خاتمة عامة.



الفصل الأول : جريمة التهرب الضريبي

المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي :

إن دراسة الجانب الموضوعي لجريمة التهرب الضريبي ، تستلزم التوقف عند المقصود بالضريبة وأنواعها، وتعتبر الضرائب احد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الإنفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية وتقدم المجتمع إلى جانب أن الدولة تتمتع بسلطة السيادة والتوجيه والإشراف فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة وتشجيع الصناعات المحلية وخلق القاعدة الاقتصادية والصناعية والإنتاجية والاستهلاكية التي تتلائم مع السياسة المالية العامة للدولة لذلك في هذا المبحث سنتعرض إلى :المطلب الأول:مفهوم الضريبة و المطلب الثاني:مفهوم جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة :

إن النظام المالي بصفة عامة، والنظام الضريبي بصفة خاصة لم يكونا وليدا ظرفا معنيا، وإنما كانا نتيجة لعدة تطورات وتقلبات اجتماعية واقتصادية وسياسية، شهدتها مختلف المجتمعات منذ القدم.

فقد عرف الرومان نوعا من النظم المالية واقروا عددا من أنواع الضرائب كالضريبة على الأشخاص غير انا النظام المالي الذي عرفه المجتمع الإسلامي القديم يعتبر بحق أول نظام مالي كامل وجد في العالم فقد أسس خليفة المسلمين عمر بن الخطاب بيت مال المسلمين الذي حرر الضوابط الجوهرية للإنفاق والإيرادات ومن جملة الإيرادات التي يعرفها المجتمع المسلم كالزكاة والخراج و الجزية والعشور وغنائم الحروب.¹

ويقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا دون ان ينقل عبئها إلى شخص آخر.²

¹ - علي زغدود، ديوان، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة الجزائر، 2010-2011، ص175.

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص153.

الفرع الأول: تعريف الضريبة:

الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي جبري تفرضه الدولة على المكلفين وفقا لقدراتهم بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك لتغطية الأعباء العامة وتحقيق أهداف الدولة المختلفة، وللإحاطة بتعريف الضريبة يجب تحديد وتبيان الضريبة ثم تبيان أنواع والخصائص التي تميز هاته الضريبة.¹

وتعرف الضريبة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجيئه من المكلفين بصورة جبرية ونهائية ودون مقابل وذلك من اجل القيام بتغطية النفقات العمومية، وقد كان التعريف الكلاسيكي للضريبة يكتفي بعبارة "في سبيل تغطية النفقات العمومية ولكن المفهوم التدخلية للدولة ولجوءها إلى فرض إلى فرض بعض الضرائب في سبيل غايات اقتصادية واجتماعية جعل من الضروري إضافة العبارة الأخيرة على تعريف الضريبة.² تعرف كذلك "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الاموال المحصلة بشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"³.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة:

انطلاقا من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي :

1/ الضريبة فرضية نقدية:

عادل احمد حشيش: "في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود

¹ - طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع. عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص47.

² - علي زغدود، مرجع سابق، ص176.

³ -PIERRE BELTRAME(LA FISCALITE EN FRANCE)HACHETTE LIVRE,6=em
EDITIOIN,1998.PAGE12.

سواء في القطاعات العامة او الخاصة وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود".¹

محمد الصغير بعلي : "حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة" ، إذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت تماشياً مع طبيعة الاقتصاديات والمبادلات العينية وعدم انتشار النقود فان الوضع قد اختلف تماماً في العصور الحديثة حيث أصبحت النقود وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعاً وسيطرة مما تستوجب أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات سواء في القطاع العام أو الخاص تتم بصورة نقدية.²

2/ الضريبة فرضية جبرية:

فالدولة هي الجهة الوحيدة المخولة بفرض الضريبة ويتم ذلك بالقانون وبصفة جبرية بمعنى أن المكلف ليس حراً في دفعها من عدمه بل هو ملزم بالدفع وإن أمتنع عن ذلك يعتبر متهرب من الضريبة بنص القانون.³

3/ الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم او تعويضهم وبذلك تختلف الضريبة عن الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.⁴

¹ - عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون طبعة، لبنان، سنة 1992، ص89.

² - محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، دون طبعة، عنابة، سنة 2003، ص90/89.

³ - طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012، ص47.

⁴ - محمد عباس محرزى. اقتصاديات الجباية والضرائب. دار هومة. ط4. الجزائر. سنة 2008. ص 17

4/ الضريبة تدفع بدون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة وان كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب ويترتب على هذه الخاصية انه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة حيث يتعين على الفرد باعتباره عضوا في مجتمع سياسي منتظم هو الدولة إن تساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى دولة وان تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد.¹

5/ الضريبة تهدف إلى تمويل الأعباء العمومية:

يتم تحصيل الضريبة حصرا لفائدة أشخاص معنويين خاضعين للقانون العام، لكن تطور طبيعة الدولة الحديثة إلى دولة رفاهية أدى إلى توسع دور الضريبة ليتجاوز مجرد تمويل الأعباء العامة إلى كونها أداة لتنفيذ السياسة الاقتصادية للدولة.²

الفرع الثالث: أنواع الضرائب:

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع، تختلف باختلاف طبيعتها وأساليب واليات تحصيلها وتمثل هاته الأنواع فيما يلي:

الفقرة الأولى: من حيث تحديد وعاء الضريبة:

حسب هذا المعيار يوجد ما يلي:

¹ - عادل احمد حشيش. أصول الفن المالي للاقتصاد العام. دار النهضة العربية. دون طبعة. لبنان. سنة 1999 ص119

² - حسين عواضة وعبدالرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة نفقاتها، وادارتها) (الضرائب، الرسوم) القروض الاصدار النقدي الخزينة، دراسة مقارنة) الطبعة الأولى، منشورات حلبي الحقوقية، بيروت، 2013، ص 379 و380.

أولاً: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

حسب هذا المعيار فان تقسيم الضرائب يخضع إلى العدد والكم فنجد فيه ضريبة وحيدة منفردة وضرائب عديدة متنوعة.

1/ الضريبة الوحيدة :

هي شكل كان سائدا في الأنظمة الضريبية البدائية ، أين كان يتم الاقتصار على الضريبة على الرؤوس فيلزم الأفراد بدفع قيمة معينة للدولة في فترات مختلفة، وبعد ذلك تم فرض ضريبة وحيدة على الناتج الصافي، باعتبار الأرض هي المصدر الأساسي للثروة وفق تصورهم.¹

2/ الضرائب المتعددة:

وهي الضرائب الساندة في النظم التي تأخذ بأكثر من ضريبة سعياً إلى تحقيق عبء كل ضريبة على حدة، نتيجة اختلاف مواعيد استحقاقها، وهو ما يعمل على ارتفاع حصيلتها، خاصة وأن هذه الضرائب تمس أوعية متباينة ومتعددة، ويعتقد على نطاق واسع أن تعدد الضرائب يؤدي إلى تصحيح عيوب الضرائب الأخرى، وان المكلف الذي يستطيع التهرب من احد أنواع الضرائب يقع تحت طائلة أخرى .

ثانياً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

1- الضرائب على الأشخاص:

يقصد بها أن الشخص نفسه هو محل الضريبة، أي أنها لا تعتمد على مقدار ما يكتسب الممول من دخل أو ما ينفقه، بل أنها تعتمد على الوجود الإنساني بذاته.²

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان 2011 ص36.

² - محمد الصغير بعلي ويسرى ابو العلاء، مرجع سابق، ص66

وهو نظام قديم، كان يتمشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات، إلا أنه مع التطور والتقدم الذي مس المجتمعات، تكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية من ضريبة الأشخاص، نظراً لما فيها من مساس بكرامة الإنسان يجعله محلاً للضريبة¹.

2- الضرائب على الأموال:

تنشأ عن واقعة تملك رأس المال، ويقصد بها تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة والعقارات التي يملكها الشخص والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلاً أم لا ومن أمثلها حقوق التسجيل المدفوعة لمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني و بمقابل.

الفقرة الثانية: من حيث تحمل عبء الضريبة:

توجد ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وهي:

1-الضرائب المباشرة:

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال مثلاً ضريبة الدخل، سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الأرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم.²

/مزايها:

-تستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبية مثل مبدأ العدالة الملائمة في التحصيل واليقين.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 132 و 134.

² - حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 21 و 22.

-تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي ومن ثم يمكنهم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية.¹

/عيوبها: أهمها أنها:

-لا تتصف بصفة العمومية مما يترتب عنه انخفاض حصيلتها.

-نظرا لان الممول يدفعها سنويا فهي قد تكون مرهقة له مما يفتح المجال للتهرب الضريبي.²

2- الضرائب غير المباشرة :

هي الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها للغير، أي أنه يمكن أن يكون المكلف الفعلي بها غير المكلف القانوني.³

/مزايها:

-وفرة حصيلتها ونموها مع ارتفاع وازدياد الاستهلاك وتطور الثورة العامة وهذا ما يفسر لجوء الحكومات إليها عندما تحتاج إلى المال.

-إنها تأتي بسهولة فالمكلف يؤديها دون أن يشعر بها فهو لا يدري أنه عندما يشتري سلعة غذائية يدفع ضريبة غير مباشرة ولا يدري عندما يتنقل بالسيارة أنه يدفع رسما على البنزين.⁴

/عيوبها:

-مكلفة من حيث مراقبتها وتحصيلها خاصة بالنسبة للضريبة على الإنتاج مثلا.

-ضالة وقلة حصيلتها في وقت الركود الاقتصادي.⁵

¹ - عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 33.

² - محمد الصغير بعلي وسيرى ابو العلاء، مرجع سابق، ص 68.

³ - عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 33.

⁴ - حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص 409.

⁵ - محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلاء، مرجع سابق، ص 69.

المطلب الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي وأنواعها:

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي:

لقد أعطيت تعاريف كثيرة للتهرب الضريبي منها أنه:

1- إعتداء غير مباشر على القوانين المنظمة للضريبة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف من عدم دفع جزء أو كل الضريبة.

2- عدم تصريح الممول بجزء من ثروته أو دخله ويكون ذلك إما بغير قصد كالنسيان أو بقصد كتحفيض في القيمة المصرح بها وفي هذه الحالة يعتبر الأمر أساليب مخالفة للقانون.

3- محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون.¹

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي:

نميز نوعين للتهرب الضريبي:

أولاً: التهرب الضريبي المشروع:

ويقصد به تجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية كالحد من استهلاك السلع التي تفرض عليها الضريبة أو الانصراف عن ممارسة النشاط الذي يخضع لضريبة مرتفعة إلى آخر معنى من الضريبة أو يخضع لضريبة أقل كما يحدث عند الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي.²

1/ نماذج التهرب المشروع:

¹ - سعدان شياكي وملاك قارة، التهرب الضريبي، دراسة ميدانية جامعة قسنطينة، دون سنة النشر، ص 162 .

² - عبلة العطاروي ونوار رميته، المراجعة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف المسيلة، سنة 2018-2019، ص 18.

- توزيع شركات الأموال للأرباح على شكل أجور ورواتب أو مخصصات لأعضاء مجلس الإدارة
- تفاديا للضريبة المرتفعة على الأرباح ومرورا إلى ضريبة الرواتب الأخف نوعا ما.
- تجزئة الشركات الكبرى إلى فروع مستقلة.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات باعفاءات ضريبية.
- تطور النفقات عن طريق تضخيمات فقط.¹

ثانيا: التهرب الضريبي غير المشروع:

ويسمى بالغش الضريبي : وهو عبارة عن فعل إرادي يقوم به الممول الذي يقرر مخالفة القانون للتملص من دفع الضريبة. أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي. وذلك باستعمال طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون ، ومن صورته محاولة المكلف التهرب من تحديد دين الضريبة عن طريق الامتناع عن تقديم الإقرار أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم قرار لا يتفق وحقيقة الأمر.²

1/ الغش البسيط (العادي) :

وهو يشبه التهرب المشروع مصحوبا باستعمال طرق تدليسية، ويتمثل في محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية ، فهو إذا كل تصرف مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.

لكن علينا أن نفصل بين الغش البسيط والخطأ. فالغش البسيط يقوم به المكلف عن قصد ، أما الخطأ يكون نتيجة الإهمال أو السهو صادر دون نية للغش.

¹ - سهيلة راحلي وريمية قرينح، التهرب الضريبي، دوافعه والبيات المكافحة، مذكرة ماستر، جامعة 08 ماي 1945 فالمة، سنة 2014-2015، ص18 و19.

² - عبلة العطاروي ونوار رميته، مرجع سابق، ص18.

2/ الغش المركب:

يطلق عليه أيضا الغش الموصوف. فهو يجمع بين الغش العادي وطرق التدليس، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة. فلا يقتصر الغش على استعمال طرق التدليس فقط عندما يريد المكلف التهرب من دفع الضريبة. بل انه يحاول مسح كل أثر عند تهربه تحسبا لأي رقابة محتملة.

لقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات المدينين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها.¹

المبحث الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي وصورها:

تأخذ المخالفات الضريبية عدة أركان وعدة صور وجميعهم يوضحون كيفية الاحتيال والتدليس والاشتراك في جرائم التهرب الضريبي، وسأتحدث عن أركان الجريمة في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فسوف أتطرق لصور الجريمة.

¹ - سهيلة راحلي وريمة قرينح، مرجع سابق، ص 19 و20.

المطلب الأول: أركان التهرب الضريبي:

تأخذ المخالفات الضريبية عدة أركان منها إلا أن جميع الضرائب تشترك في صفة واحدة هي التهرب الضريبي التي تتضمن بدورها وصفين: جريمة جزائية ومخالفة جبائية بحتة تفرض عليها جزاءات تصدر عن الإدارة الضريبية، و كما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام تشترط جريمة التهرب الضريبي توافر الركنين المادي والمعنوي للجريمة¹.

في دراستنا للأركان سوف نحلل جريمة التهرب الضريبي إلى: ركن شرعي، ركن مادي وركن معنوي متمثلة في استعمال عدة طرق من أجل التهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

الفرع الأول: الركن الشرعي:

إن الركن الشرعي يتكون من النصوص القانونية التي تبين أن فعل معين يعتبر جريمة و هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة خاصة، وبالتالي لا يمكن تجريم اي فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"².

ونصت المادة: 10-313 من ق.ض.م.و.ر.م " فضال عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا ... "

¹ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هوم، الجزائر، الطبعة الثانية، دون سنة النشر، ص385.

² - أنظر المادة الأولى من الامر رقم 156-66 المؤرخ في 08 يونيو 1966، يتضمن قانون العقوبات، (جريدة الرسمية عدد 49 ، المؤرخ في 11 يونيو 1966).

فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة كما يحدد لها عقوبات مناسبة وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو القوانين المكملة له¹.

الفرع الثاني: الركن المادي:

يتركز الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في مخالفة الإلتزام الضريبي، وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق والتدليس²، فالركن المادي للجريمة يقوم على ثلاث عناصر الأول هو السلوك الإجرامي، والثاني هو النتيجة المادية، والثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة. ومنه ينقسم إلى ثلاث عناصر³:

1- استعمال طرق ووسائل احتيالية:

لا يقوم الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي ما لم يستعمل الفاعل طرقا تدليسية، والطرق التدليسية أو الإحتيالية لم يعرفها المشرع بصفة دقيقة، حيث اكتفى بسرد بعض الأعمال التي اعتبرها طرقا احتيالية ذلك أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بمختلف الأساليب والطرق باعتبار أن الجريمة متحركة ولا يمكن تقييدها، فما كان من المشرع إلا انه ترك المجال مفتوح أمام الإدارة الجبائية.

و بتحليل نصوص النظام الجبائي الجزائري نجد أن المشرع ذكر على سبيل المثال بعض الوسائل الإحتيالية وذلك ما سنبينه فيما يلي:

أورد المشرع ستة (06) أعمال اعتبرها طرق احتيالية، وذلك في نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، الأمر نفسه في المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي أوردت

¹ - أوهيب بن سالمه ياقوت، "الغش الضريبي"، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الدارية، جامعة الجزائر، 2003)، ص31.

² - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص (الجرائم ضد الأشخاص ، الجرائم ضد الأموال ، بعض الجرائم الخاصة) الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دارهومة ، الجزائر ، 2014 ، ص 469.

³ -فارس السبي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دون طبعة ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص201.

كذلك ستة(06) أعمال، فيما أوردت المادة 407 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عمليين اعتبرتهما من هذا القبيل، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 34 في فقرتها الثالثة من قانون الطابع.¹

وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة قبل ذكر الأعمال والأفعال التي تعتبر طرقا احتيالية وتدليسية أو غشا، وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال فحسب.²

وبصفة عامة قد أجمعت كل النصوص على اعتبار طرق تدليسية، كل عمل أو وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عرقلة قيام أو أداء الضريبة، ومنه يمكن تقسيم الطرق الاحتيالية إلى صنفين، نبين في الفقرة الأولى الطرق التدليسية أثناء قيام الضريبة، وفي الفقرة الثانية الطرق التدليسية أثناء أداء الضريبة.

الفقرة الأولى: طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة: (الوعاء الضريبي)

و تتمثل في الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال، وهو الصورة الأولى لهاته الجريمة والتي تقوم أيضا بالتأخر في إيداع التصريح، أو بعدم تعيين المستفيدين من المبالغ الموزعة لهم.³

الفقرة الثانية: طرق تدليسية أثناء أداء الضريبة: (التحصيل الضريبي)

ويقوم بها المكلف عند القيام بتحصيل الضرائب والرسوم المفروضة عليه من طرف المصالح الضريبية وأهم هاته الطرق ما يلي:

¹ - أحسن بوسقيعة .، مرجع سابق ، ص 470.

² - فارس السبيتي ، مرجع سابق ، ص 103.

³ - أحسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 470.

- قيام المكلف بتدبير إعساره من أجل عرقلة تحصيل الضريبة من طرف مصالح الضرائب، مثل بيع وهمي لعقار وبثمن بخس.¹

- قيام المكلف بتقسيم ثروته على أبنائه في شكل هبات، كما تقوم الجريمة بقيام المكلف بعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب، أو الرسوم المكلف بها بكل أشكال المناورات التي لم ترد في النص صراحة.²

- إعلان الإفلاس باستعمال طرق احتيالية، كأن يقوم مسير الشركة بتحويل الأصول الناتجة عن بيع المنقولات لأحد الأقارب أو المعارف.

- "استعمال الطوابع المنفصلة، أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من اجل دفع الضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة، أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية، أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

- القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى، لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به"³

وكما يرى البعض كذلك أن الطرق التدلisisية في المعنى الجبائي لهذه العبارة يتحقق عند البدء في تنفيذ تلك الطرق، سواء الإعفاء كأن يقوم المكلف الخاضع للنظام الجزائي le régime forfaitaire الذي يشترط فيه أن لا يتعدى رقم أعماله السنوي ثلاثة ملايين دج، أو المكلف

¹ - armand colin , 11eme édition, Droit pénal des affaires , Jean Largiure et Philippe conte

page 415(, 2004, éditeur : France (ترجمة خاصة

² - أحسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 471.

³ - الفقرة 3 - 5 و 6 من المادة 533 ، أمر رقم 104/76 المؤرخ في 17 ذى الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون

الضرائب غير المباشرة.

الخاضع للنظام الحقيقي *le régime réel* الذي يعتمد على التصريحات، بتضخيم النفقات عن طريق إدخال مصاريفه الشخصية ضمن تكاليف نشاطه، ويقوم بخصمها من رقم أعماله .

و في نظام التقدير الجزائي، التهرب يكون عند عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات، أو نقلها في حساب سنة الموالية لسنة النشاط، من أجل عدم تجاوز الحد الأقصى الذي يخضعه للنظام الحقيقي.¹

- محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة، فيقوم المكلف بمسك محاسبتين، محاسبة صحيحة مخصصة لاستعماله الخاص من أجل متابعة تطور نشاطه، وأخرى مزورة تتضمن بيانات غير صحيحة عن رقم أعماله، بحيث يبالغ فيها في تضخيم نفقاته أو في تخفيض مبيعاته وهي المحاسبة المخصصة لإدارة الضرائب.²

- ممارسة نشاط غير مصرح به، وغير مسجل ولا يتوفر على محاسبة قانونية.

- تقديم وثائق مزورة أو تقديم بيانات كاذبة، أو إخفاء معلمات صحيحة، سواء تعلقت هذه البيانات أو المعلومات بوعاء الضريبة، أو بتاريخ نشوئها، أو استحقاقها أو بحالة المكلف الاجتماعية وغير ذلك من البيانات التي تؤثر على الضريبة تحديداً أو استحقاقاً، فيتم بإحدى طرق التزوير المادية أو المعنوية التي نص عليها قانون العقوبات.³

- والطرق التدليسية هي كل تقديم لأفعال مادية غير صحيحة، أو حالات قانونية خاطئة تهدف إلى خداع مصلحة الضرائب.⁴

¹ - jean Largiure et Philippe conte, op.cit, P 415(ترجمة خاصة)

² - أحسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 470.

³ - طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008 ، ص 74.

⁴ - CHarles robbez masson. La notion d'évasion fiscale en droit interne français . L.G.D J. paris . 1990 . P 411 (ترجمة خاصة)

2- التملص من الضريبة:

ويقصد به التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي، عن طريق التهرب من تحديد أساس الضريبة و ربطها، إذ الأصل أن ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلزم المسؤول بأدائه و يتحقق ذلك مثال حينما يقوم الملتزم بالضريبة بإخفاء كل المنتجات الخاضعة للضريبة أو بعضها.¹

لقيام الجريمة الضريبية يجب أن تؤدي استعمال الطرق الاحتمالية السالف ذكرها إحدى النتائج التالية²:

- إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح.

- وأما التملص كلياً أو جزئياً أو تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات و إرسالها للجهة المختصة لتحصيل الضريبة.

3-العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتمالية

يتعين لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني ومن ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية أو في تقرير إعفاء وبالمقابل تتوفر علاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطاً خاطئاً دون اطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة³.

¹ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هومه، الجزائر، الطبعة الثانية، دون سنة النشر، ص389.

² - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 105 .

³ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص(الجرائم ضد الاشخاص والجرائم ضد الاموال وبعض الجرائم الخاصة) الطبعة العاشرة، الجزء الأول، 2009، دار هومه ، ص 429.

الفرع الثالث: الركن المعنوي:

لا يكفي لوقوع الجريمة إسنادها المادي إلى من صدرت منه فقط، وإنما يجب أيضا تحقق الإرادة الآتمة لدى الجاني، وهو ما يسمى بالإسناد المعنوي، فلا تقع الجريمة من دون توافر الخطأ، سواء أكان متعمدا أو غير متعمد¹.

يتمثل الركن المعنوي في القصد الجنائي للجريمة لدى المكلف ونية خاصة في نفسه و القصد منها التهرب من دفع الضريبة، ولا يختلف الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي، عن باقي الجرائم العادية

و المتمثلة في القصد العام و هو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات و أنه قام بذلك عن قصد، ويمكن أن يلحق بهذه الجريمة قصدا خاصا ، و لقد تعددت تعريفات القصد الجنائي فيعرفه جازو بأنه " إرادة الخروج على القانون بعمل أو الامتناع وهو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون الذي يفترض العلم به عند الفاعل"².

إن القصد الجنائي قائم على عنصرين أولها الإرادة نحو ارتكاب الجريمة من قبل الجاني و ثانيها علمه بتوافر أركانها التي يتطلبها القانون، ويتمثل في قصدتين:

أولا: القصد الجنائي العام:

يقصد به توجيه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية. وفي هذه الجريمة القصد الجنائي العام فيها هو افتراض علم الجاني بارتكابه فعلا من الاحتيال والغش، المؤدية إلى التملص ومحاولة التملص من كل أو بعض الضريبة أو الرسم أداء أو تحديدا، وعلمه كذلك بعدم مشروعية الواقعة والأفعال المرتبكة، وهذا أخذا بقاعدة لا يعذر بجهل القانون.

¹ - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 110.

² - فرج رضا، شرح قانون العقوبات الأحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 1976، ص 404 .

كما يتطلب القصد العام توافر عنصر الإرادة، أي اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط.¹

ثانياً: القصد الجنائي الخاص:

يشترط أيضاً لقيام الركن المعنوي توافر القصد الجنائي الخاص، وهو أن يكون سلوك المكلف منبعثاً عن قصده في التخلص من الضريبة، كلياً أو جزئياً، وحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من هذه الضريبة، أي أن النية الإجرامية في إضرار بمصالح الإدارة الضريبية وعدم أداء التزام قانوني شرط جوهري لإسناد الجريمة.

ففي غياب الإقرار وهي فرضية نادرة يميل القضاء إلى افتراض وجود النية في بعض الحالات، وعليه 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. وبالتالي فإن القصد هو عنصر تقدير العقوبة حسبما يقدره القانون استخلاصاً من ظروف الدعوى وخاصة في شقها الجزائي فقط دون الشق الجبائي، الذي لا تطبق عليه أحكام المواد 53 إلى 53 مكرر 8 من قانون العقوبات الجزائري³.

المطلب الثاني: صور التهرب الضريبي:

لقد نصت القوانين الجبائية على جميع صور الجريمة فنصت على محاولة الغش و الاشتراك والعود و التقادم:

¹ - أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1999 ، ص 17 .

² - أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص (الجرائم ضد الأشخاص ، الجرائم ضد الأموال ، بعض الجرائم الخاصة) الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول ، دارهومة ، الجزائر، 2014 ، ص 474 .

³ - فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 107 .

الفرع الأول: محاولة الغش

تعتبر محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها جريمة يعاقب عليه القانون في جميع جرائم التهرب الضريبي بنص صريح من المشرع عملا بالمبدأ العام، ولقد نصت المادة: 10-313 من قانون من ق.ض.م.و.ر.م " فضال عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا...".

ويقصد بالمحاولة أن الممول في هذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتحضير لها و يتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة، ولقد نصت المادة: 30 من قانون العقوبات " كل المحاولات لارتكاب جناية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها..."¹

والمحاولة كما عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا أوقف أو خاب أثرها لأسباب لا دخل لإدارة الفاعل فيها، ومن ثم يكفي لوقوع الجريمة مباشرة إحدى طرق الاحتيال السالف ذكرها سواء تحققت النتيجة لأسباب لا دخل لإدارة الفاعل فيها.²

الفرع الثاني : المشاركة

كل النصوص الجبائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولا مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث عرفته المادة 42 منه على انه "يعتبر شريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، لكنه ساعد

¹ -أنظر المادة 30، من قانون العقوبات، مرجع سابق.

² - احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص(الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الاموال وبعض الجرائم الخاصة) الطبعة العاشرة، الجزء الأول، دار هومه ، الجزائر 2009، ص 429.

بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك".¹

حيث نصت المادة 303-2- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تطبيق على شركاء مرتكبي المخالفات والجنح المحدد نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون.

الفرع الثالث: العود

عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 303-3- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بمهلة 5 سنوات. ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال 5 سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا، والتشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه، علاوة على مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية- توجد عقوبات أخرى نذكر منها" المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة..."²

¹ - المادة 42 من قانون العقوبات، مرجع سابق.

² -المادة 303-3- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة الى غاية القانون المالية التكميلي 2007).

ملخص الفصل الأول :

من خلال ما سبق يتعين لنا أن التهرب الضريبي من الظواهر التي تعاني منها أغلب الدول في العالم ورغم عدم تمكن المؤلفين على تحديد معنى للتهرب الضريبي ، فإن السلطة الجبائية تعمل دوما على إيجاد إطار قانوني لسد الطريق أمام هذه الظاهرة لأنها في الواقع تأخذ أشكال معينة يقترفها المكلف للتملص من الضريبة كليا أو جزئيا ، حيث قد يتحايل مع القانون ليستفيد من الثغرات الموجودة فيه أو قد يوجه أمواله في قطاعات تكون معفاة من الضريبة أو خاضعة لضرائب أقل .

فقد أولتها التشريعات الحديثة أهمية كبيرة وسخرت لها إمكانيات مادية وبشرية لتقديرها جبايتها ومحاوله الحد من ظاهرة التهرب ، هذه الظاهرة التي تهدد سياسة الدولة الإقتصادية لذا وجب التفكير في الوسائل الكفيلة للحد منها .

الفصل الثاني : آيات مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الأول : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبيالمطلب الأول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية إطار تشريعي حدده لها القانون الجبائي، ومنح للإدارة عدة حقوق و صلاحيات لتأدية مهامها في شروط قانونية محددة.

الفرع الأول : الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية جملة من الحقوق و السلطات المتمثلة فيما يلي :

1- حق الرقابة :

حسب نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية فقد منحت المصالح الإدارة الجبائية الحق في القيام بمختلف أنواع الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها، حق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة، ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة و التسجيل.¹

2- حق الاطلاع:

هو أحد الحقوق التي منحها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية فبواسطته يمكنهم الاطلاع على مختلف الوثائق و المستندات الخاصة بالمكلف، الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التدقيق.²

وقد أشير إلى هذا الحق في نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح حق الاطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لأعوان الإدارة الجبائية بالحصول على المعلومات و الوثائق مهما كانت وسيلة حفظها، وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم : (الإدارات العمومية - المؤسسات الخاصة - الهيئات المالية - السلطة القضائية).³

¹ - المديرية العامة للضرائب DGI، المادة 18: من قانون الإجراءات الجبائية ، 2017، ص، 09.

² - وسيلة حميش، التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة و مراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة ، الجزائر، 2014-2013، ص، 28.

³ - المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص، 23.

3- حق المعاينة والحجز:

يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة غش ، و حسب نص المادة 22 و 23 من قانون الإجراءات الجبائية "فانه يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة قصد البحث والحجز على المستندات و الوثائق التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة للتملص من دفع الضريبة"¹.

و حق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله .

4- حق إجراء البحث:

أشارت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث، ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق و المستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال و أسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس ابتداء من الساعة الثامنة صباحا إلى الثامنة مساء في المحلات ذات الاستعمال المهني ، ويتم اثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة و يسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة².

5- حق الاسترداد :

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل التي يتقدم فيه عمل الإدارة الجبائية، والمحددة بأربع (4) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي³ :

¹ -المادة 22-23 :من قانون الإجراءات الجبائية، نفس المرجع، ص15.

² -نعيم بن رحو، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التجارة، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2013- 2012ص11.

³ -المادة 39، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص ،21.

- تأسيس الضرائب والرسوم و تحصيلها .
- القيام بأعمال الرقابة.

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي.

الفرع الثاني : الحقوق الممنوحة للمكلف والخاضع بالضريبة

1 - الحقوق الممنوحة :

إن الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة تقابلها مجموعة من الضمانات والحقوق اقرها المشرع الجبائي للمكلفين الخاضعين للرقابة بهدف خلق جو من التفاهم و التراضي بينهم ، والتي هي كالآتي :

● الإشعار المسبق وأجل التحضير:

لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من اجل أدنى للتحضير، مدته عشرة أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.¹

وفي حالة المراقبة المعمقة 15 يوما كحد أدنى وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان لمعاينة العناصر المادية للاستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها.²

● الاستعانة بمستشار:

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه.³

● عدم إعادة الرقابة :

في حالة القبول الصريح بين المدقق و المكلف ، تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن الاعتراض عنها من طرف الإدارة⁴ ، كما لا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد

¹ - المادة 20 مكرر -3، قانون الإجراءات الجبائية ،مرجع سبق ذكره،ص، 12.

² - المادة، 3-21 نفس المرجع السابق،ص14.

³ - المديرية العامة للضرائب DGI ،ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة منشورات 2013،ص13.

⁴ - نفس المرجع السابق،ص، 18.

أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة و نفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.¹

● محدودية فترة الرقابة في عين المكان :

لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراءات الجبائية أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان

في التصريحات و الوثائق المحاسبية آجالاً محددة.

هذه الأخيرة محددة طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً و طبيعة نشاط المؤسسة.²

وهذه الآجال هي كالتالي³ :

- أكثر من ثلاثة (03) أشهر، فيما يخص :

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 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 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- لا يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.

- تمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشر للأرباح، ويمكن تمديد هذا الأجل بستة أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى⁴.

* السر المهني :

يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، ويتعرض للعقوبات المقررة

في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو

¹ - المادة 21-6، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص، 15.

² - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص، 24.

³ - المادة 20-5، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص، 11.

⁴ - المادة 20-5 نفس المرجع السابق، ص، 11.

في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به¹.

• حق الإشعار بنتائج التقييم :

عندما يكون العون المدقق قد حدد أسس فرض الضريبة، أو شرع في تدقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، يتعين على إدارة الضرائب في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج، وذلك حتى في غياب إعادة التقييم، في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام²، كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف و معللا ، كما يتعين إعادة ذكر أحكام المواد التي يؤسس ميلان المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

• حق الرد:

للمشروع المكلف الخاضع للرقابة أجال أربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المحقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو بإعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا ولا يمكن الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا اكتشفت أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق³.

• اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي :

إن تصرفات وسلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة، و العقوبات التأخيرية، وبسبب هذه السلوكات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين ، و تحت طائلة بطلان إجراءات بعض الحقوق و الضمانات في حال خضوع

¹ - المادة ، 65 نفس المرجع السابق، ص، 27.

² - وسيلة حميشي، مرجع سبق ذكره، ص، 35.

³ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، 2010-2011 ص39.

المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى و استئناف الإجراءات الاعتراضية، حسب الطرق التالية¹ :

- اللجوء النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.²
 - اللجوء الودي بحيث يجوز للمكلفين أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة.³
- الفرع الثالث: واجبات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة :**

مقابل استفادة المكلف بالحقوق المذكورة سابقا ولتفادي العقوبات أيضا، فرض القانون الجبائي و التجاري على المكلف مجموعة من الالتزامات و هي :

● الالتزامات ذات الطابع المحاسبي :

- على المكلف الخاضع للنظام الجبائي الحقيقي باحترام المبادئ العامة للمحاسبة ، فهو ملزم بمسك مجموعة من الوثائق و السجلات المحاسبية وهي :
- مسك سجل اليومية يقيد فيه عمليات المقابلة وان يراجع على الأقل نتاج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق⁴ .
- مسك سجل الجرد والقيام سنويا بالجرد لعناصر الأصول و الخصوم مقاولته وإفقال كل حساباتها وإعداد الميزانية وحساب النتائج ونسخها في دفتر الجرد⁵ .

● الالتزامات ذات الطابع الجبائي :

على حسب التشريع الجبائي، يجب على المكلفين تقديم جملة من التصريحات المكتتة في أجالها القانونية :

¹ - نعيمة بن رحو، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² - المادة ، 70 قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 28.

³ - المادة ، 1-93 نفس المرجع السابق، ص 37.

⁴ - المديرية العامة للضرائب DGI، المادة 09 من القانون التجاري ، 2017 ، ص 12.

⁵ - المادة ، 10 نفس المرجع السابق، ص 12 .

• التصريح الشهري أو الفصلي :

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة و الرسوم المحصلة نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر ، يجب اكتتاب التصريح (سلسلة ج50 لون أزرق) من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة و يجب اكتتاب التصريح (سلسلة ج 50 أ - لون بني) من طرف الإدارات العمومية هذا خلال عشرين (20) يوماً الموالية للشهر أو الفصل المعني التي تحدده إدارة الضرائب . كما يجب إيداع التصريح لدى قبضة الضرائب التي يتبع لها مقر مؤسستهم.¹

• التصريح السنوي :

على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، وهذا من خلال نموذج " استمارة" تقدمه الإدارة الجبائية وقد خصت المادة 151 الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات IB5 يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحاً بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، إذا سجلت المؤسسة عجزاً، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط... الخ حيث يجب أن ترفق هذه التصريحات " الوعاء الضريبي" بوثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي IRG ملزمون أيضاً بملاً تصريح قبل 01 أبريل من كل سنة مالية حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح و المداخيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة، كما يجب أن ترفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف و يجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد، حيث هذا التصريح يسمح للإدارة من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي و الشهري للمكلف، وحتى في عدم ممارسته نشاطه كوجود فترة فراغ فان المكلف غير معي من هذا الالتزام².

¹ - المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2017، ص 75.

² - المديرية العامة للضرائب، المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017، ص 36.

• التصريح بالتنازل أو التوقيف عن النشاط أو الوفاة :

في حالة التنازل أو التوقف عن جزء أو كل النشاط الخاضع للنظام الضريبي المفروض على الربح الحقيقي، تؤسس مباشرة الضريبة المستحقة على الأرباح التي ما زالت لم تفرض عليها الضريبة ويجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن عشرة أيام وأن يحيطوه بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح به هذا التنازل أو التوقف فعليا، و كذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه و عنوانه¹.

المطلب الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

هناك وسائل هيكلية ميدانية، أي أجهزة مختصة تسند إليها مهمة المراقبة، و بواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي و المتمثلة في :

الفرع الأول : الإطار التنظيمي

• المديرية الولائية للضرائب (DIM):

إن المديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالقيام بعملية الرقابة الجبائية، وتتكفل مديرياتها الفرعية للرقابة الجبائية بمهمة ذلك، إذ تعد الهيئة المتخصصة بعملية الرقابة، لذا تسند إليها تنفيذ برامج التحقيق. إن المديرية الولائية للرقابة الجبائية مكلفة بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث و المراجعات، وهذه الأخيرة مكلفة بالتحقيقات الكبرى، أما المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فلقد أوكلت إليها مهمة التحقيق في النشاطات الحرة و مقدمي الخدمات التي يبلغ رقم أعمالها أقل من 4.000.000 دج، و باقي المؤسسات التي يقدر رقم أعمالها بأقل من 1.000.000 دج²، وفي هذا الإطار فان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مكلفة بما يلي:

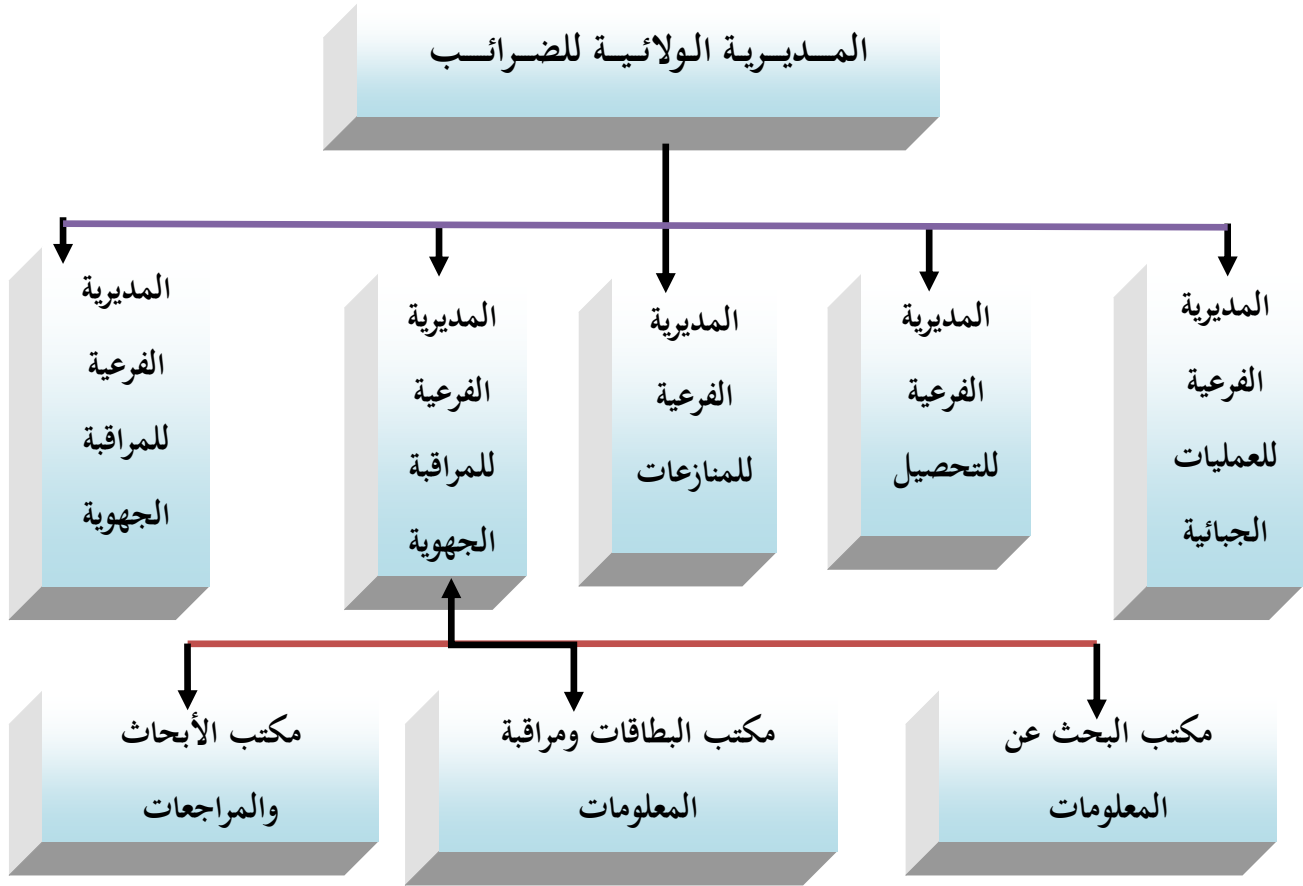
- البرمجة و التحقيق في كل نقطة من حدود الولاية، وكل التحريات و التحقيقات و الأبحاث بالتحقيق الجبائي.

- دراسة وإقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة .

¹ - المادة ، 195 نفس المرجع السابق، ص، 50.

² - سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خبضر، بسكرة، الجزائر، ، 2011-2012 ص، 10.

- تنسيق وتنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية .
و الشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب:



الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب

المصدر : سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ، 2012-2011، ص، 44.

● مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

أنشأت مديرية كبريات المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303 / 02 المؤرخ في 2002 / 09 / 28 والمعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي 494 / 02 المؤرخ في 2005 / 12 / 26 و لها

صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل و حتى الرقابة الجبائية و المنازعات.¹

ومن مهام مديرية كبريات المؤسسات²:

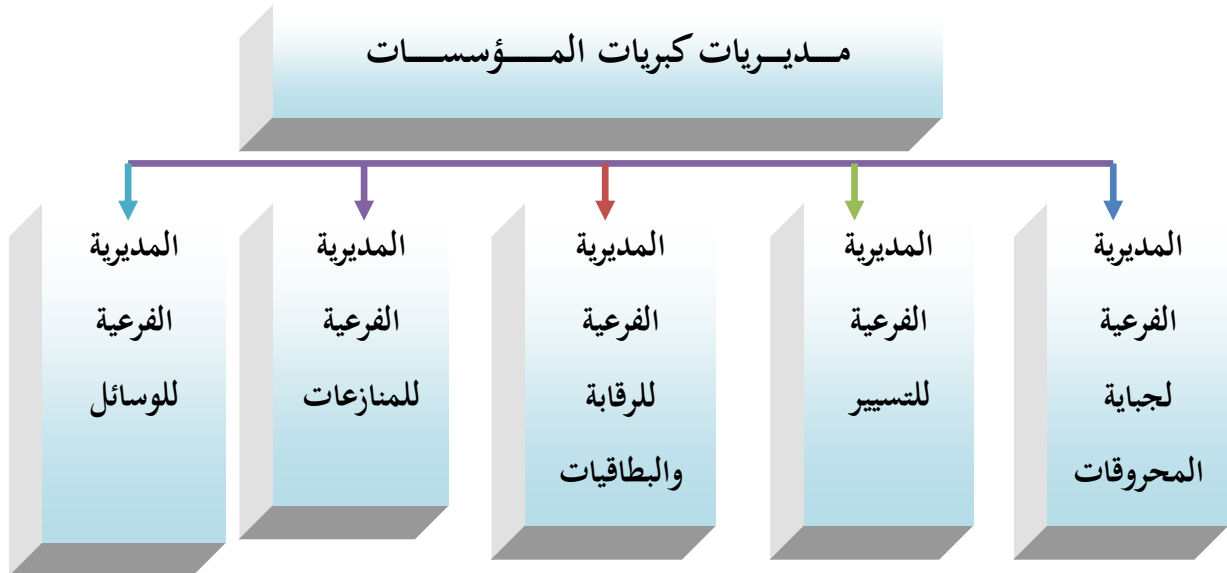
* تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها وتراقب التصريحات.

* تعد و تنجز برامج التدخلات و المراقبة لدى المكلفين بالضريبة و تقيم نتائجها.

* تتضمن مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.

" تنشر المعلومات و الآراء اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم في مجال الجبائية.

و الشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات .



الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات

المصدر: الأمية أيت بلقاسم مرجع سبق ذكره، ص 47

¹- محي الدين بوقلية، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة لية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013-2014، ص 10.

²- سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 94.

• مركز الضرائب (CDI):

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 1000.000.000 دج بالإضافة إلى المهن الحرة و يختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية و المنازعات في حدود صلاحيته¹.

و من مهام مراكز الضرائب² :

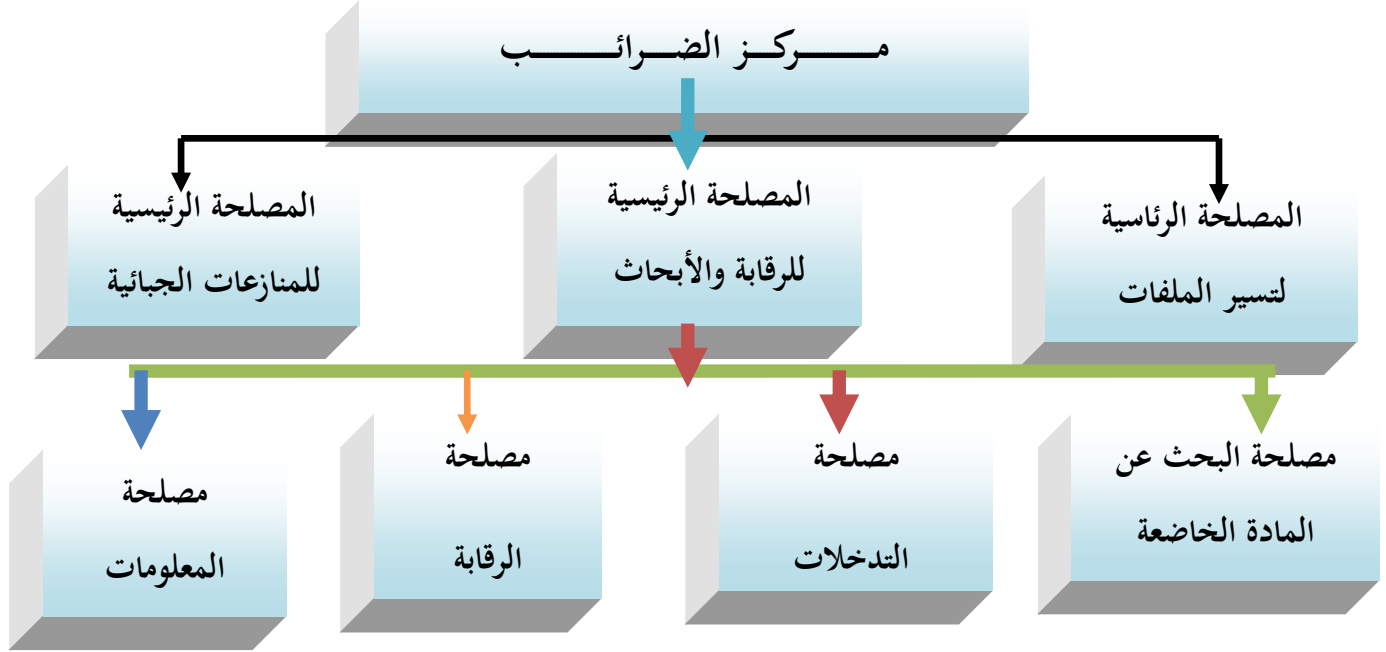
- التسيير و التكفل الحسن الملفات المكلفين و مراقبتها باستمرار من ظاهرة التهرب الضريبي.
- " تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها و تراقب نتائجها .
- تعد و تنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.
- التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية و الشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة و التي تحت سلطتها.

¹ نبيلة ساعد ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في محاسبة ومالية، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة أكلي محند أوحاج، البويرة، الجزائر، 2015- 2014ص-ص66-55.

² - نفس المرجع السابق، ص25.

و الشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب :

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: سليمان علي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

• المراكز الجوارية للضرائب (CPI):

تتابع مراكز الضرائب الجوارية ملفات المكلفين الغير تابعين للهيئات الجبائية السابقة الذكر

والخاضعين للضريبة الجزافية، بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في متابعة الجباية العقارية، المعادن

النفيسة، الكحول، التبغ وكذا الجباية المحلية و الفلاحية ¹.

و من مهام المراكز الجوارية للضرائب ² :

- تمسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها .

- تصدر الجداول و قوائم التحصيل و شهادات الإلغاء أو التخفيض و تعاينها و تصادق عليها.

¹ - سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² - لامية ايت بلقاسم، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة منشور مقدمة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البويرة ، الجزائر ، 2013-2014 ، ص 50.

- تبحث عن المعلومات الجبائية و تجمعها و تستغلها.

-تراقب التصريحات و تنظم التدخلات.

-تدرس الشكاوى و تعالجها .

الفرع الثاني :الأعوان المكلفون بعمل الرقابة .

1 - الأعوان المكلفون بعملية الرقابة

إن الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء و مراقبة الضريبة، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته و هي تبين صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة، وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل و ترجع له عند الاستئناف . و الموظفين المكلفين بذلك هم¹ :

● نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية :

هو المسؤول عن الإعداد وفي أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة المكلفين بالضريبة لحضورهم المحتمل للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على إجراء التحقيق وفقا للقانون و يرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق، بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة، و تقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة، ووضع و تقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما

¹ -لامية ايت بلقاسم،مرجع سبق ذكره، ص . 51

يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي¹.

• رئيس فرقة البحث والتحقيق :

إن القانون يستوجب أن تكون الرئيس فرقة البحث و التحقيق على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرقة التدقيق و يسهر على حضور و مواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرجة و السهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية و تقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المحققين فرقتهم².

• الأعوان المحققين :

حتى تسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين :

-رتبة مراقب و هذا التزاما بالتشريع.

-الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.

- بطاقة انتساب تسلم لهم من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم مراقبة المكلفين بالضريبة في مختلف برامج الرقابة.

و يقوم المراقب بمعالجة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة المحقق معه، و إقفال

التحقيق تحت إدارة و حضور رئيس فرقة التحقيقات مع الإشارة إلى أنه يجب أن تتم عملية التحقيق

¹-نبيلة ساعد ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 27.

¹-لياس فلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص ، 32.

في مقرات المكلفين باستثناء حالات خاصة و مرخصة من طرف رئيس الفرقة تحت طلب من المكلف للقيام بعملية التحقيق على مستوى مكاتب إدارة الرقابة الجبائية.¹

الفرع الثالث: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لاسيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة، لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر منها²:

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السليمة لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا.

- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة.

- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية و مستمرة.

- تأدية الخدمة بكب استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة.

- الالتزام بالنزاهة و السر المنى و احترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي :

● المسؤولية المدنية:

يتحمل عون الضرائب أو الإدارة، المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير.

و هي نتيجة لخطأ، عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخريين تحت مسؤوليته أو قام بإتلاف أملاك تحت مسؤوليته ومما نتج عنه ضرر لغير³.

¹ - غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر 2015 ، ص 51-52.

² - المديرية العامة للضرائب ، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، 2017، ص 04.

³ - دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب ، مرجع سبق ذكره ، ص ، 22.

• المسؤولية الجزائية:

يمكن اعتبار الموظف، مسؤولاً من الناحية الجنائية، عندما يقوم بارتكاب جنائية أو جنحة ينص و يعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغى الإجراء الجنائي المتخذ تجاه العون آليا الإجراء التأديبية¹.

• التأديبية:

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ فني مسؤولاً من الناحية التأديبية و يتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب و المصنفة بأربعة (04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح².

المبحث الثاني : الإثبات والمتابعة في جريمة التهرب الضريبي :

يعد إثبات و معاينة الجريمة الضريبية البداية الأساسية في المنازعة الجبائية لذا حرص المشرع على التدقيق في الإجراءات والطرق الخاصة بإثبات الجريمة من خلال تحديد الأشخاص المكلفين بإثباتها ومختلف طرق ووسائل الإثبات .

وبعد إثبات الجريمة الضريبية واستيفائها لجميع الشروط الإجرائية والشكلية تأتي مرحلة المتابعة وإحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة وهو الشيء المطبق في جريمة التهرب الضريبي باعتبارها إحدى الجرائم الضريبية .

المطلب الأول : إثبات جريمة التهرب الضريبي :

حدد المشرع الجزائري الأعوان المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية ومن بينها جريمة التهرب الضريبي وكذا مختلف طرق الإثبات في المادة الضريبية .

¹- نفس المرجع السابق، ص23.

²- نفس المرجع السابق، ص. 26.

الفرع الأول: الأعوان المكلفون بعملية إثبات جريمة التهرب الضريبي

1 - الأعوان المكلفون بإثبات جريمة التهرب الضريبي :

اتسمت قوانين التشريع الجبائي بعدم الانسجام وفي تحديد الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية كونها تختلف من نص لآخر، وحتى بعد استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي يفصل في الأمر وتركه كما كان في السابق ، غير أنه حدد بعض الرتب من الموظفين للقيام بمعاينة بعض الحالات دون غيرهم¹.

وفي هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص التي تناولت وحددت الأعوان المكلفين بالإثبات في المجال الضريبي إلى ثلاثة أصناف²:

• الفقرة الأولى : قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع:

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

• الفقرة الثانية: قانون الرسوم على رقم الأعمال :

وسعت المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال من دائرة الأعوان المكلفين بمعاينة وإثبات المخالفات الضريبية بحيث ذكرت كل ضباط الشرطة القضائية، أعوان إدارات الضرائب المختلفة، مصالح الجمارك، أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية.³

¹ - فارس السبتي : المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دون طبعة ، دارهومة : الجزائر، 2008.

² - أحسن بوسقيعة:الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجرائم ضد الأشخاص، الطبعة السابعة عشر،الجزء الأول، دار هومة،الجزائر2014،ص457 .

³ - المديرية العامة للضرائب،أنظر المادة 112من قانون ر. ر. أ المعدل و المتمم،ص29.

● الفقرة الثالثة : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وقانون التسجيل :

الم يأتي قانونا ض. م. ر. م و قانون التسجيل على ذكر الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية أساسا، وقد أثير إشكال حول صلاحية ضباط الشرطة القضائية في إثبات الجريمة الضريبية كما هو منصوص عليه في المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

ترى الطائفة الأولى بجواز إثبات المخالفة الضريبية انطلاقا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في الإثبات، ما لم تستبعد بنص صريح.¹

فيما ترى الطائفة الثانية بعدم صلاحية ضباط الشرطة القضائية لإثبات المخالفة الضريبية وذلك الخصوصية هذا النوع من الجرائم، وكذا للطابع التقني للإدارة الجبائية وللعلاقة الخاصة بينها وبين المكلف، من خلال التصريحات والاككتابات المتبادلة فيما بينهما وطابع السرية الذي يحكمها وبالتالي يستحيل على رجال الضبطية القضائية الإطلاع على هاته الوثائق ما لم تمكنها منها الإدارة الجبائية فالأولوية إذا تكون من حق الإدارة الجبائية لإثبات الجرائم ومعاينتها.²

والرأي الراجح هو أنه طالما لا يجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات ومعاينة هذا النوع من الجرائم ، فلهم الحق والصلاحية لإثباتها على أن يجيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب لأنها صاحبة الاختصاص دون سواها فيما يخص تحريك الدعوى العمومية.³

¹ - أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص.457.

² - فارس السبتي . مرجع سبق . ص476.

³ - أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص476 .

الفرع الثاني : طرق الإثبات في الجريمة التهرب الضريبي

1 - طرق الإثبات في جريمة التهرب الضريبي :

تقسم طرق ووسائل الإثبات في المجال الجبائي إلى صنفين هما : المحاضر الضريبية و طرق الإثبات في القانون العام، والتي سنستعرضها من خلال الفقرة الأولى، وفي الفقرة الثانية نبين حجية هاته الوسائل في الإثبات .

● الفقرة الأولى: وسائل الإثبات :

يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي كغيرها من الجرائم الضريبية بوسيلتين هما المحاضر الضريبية وطرق الإثبات في القانون العام .

● المحاضر الضريبية :

يتعين على أعوان الإدارة الضريبية المؤهلين للإثبات الجرائم الضريبية التي تتم عادة عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق ، بتحرير محاضر بالنتائج المتوصل إليها مستوفية للشروط القانونية .

وتعرف المحاضر الضريبية بأنها الأوراق المحررة من طرف أعوان الإدارة المالية المؤهلين لذلك لإثبات الجرائم الضريبية وظروفها وجميع حيثياتها ، وتوصف هاته المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة.¹

● محضر المعاينة:

من أجل ممارسة حق الرقابة المحول للإدارة الجبائية يجوز لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على مختلف الوثائق والدعائم التي من شأنها الكشف عن التصرفات الهادفة إلى التملص من أداء الالتزامات الضريبية .

¹ - فارس السبي . مرجع سابق . ص 14 .

وتحرر إجراءات المعاينة وفق محضر يستوفي جميع الإجراءات الشكلية والموضوعية القبلية منها والبعدية ، وأهم هاته الإجراءات :

- ترخيص مقدم من مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسس ومستوفي لجميع البيانات ومقدم للجهة القضائية المختصة، هاته الأخيرة التي تضمن إجراء وتنفيذ المعاينة وفق الشروط القانونية.¹
- احترام واستفاء الشكليات الجهوية الواجب توافرها في محضر المعاينة كصفة الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة ، تاريخ التدخل ، الوثائق والأشياء المحجوزة.²
- الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر وتتمثل في إرسال النسخ الأصلية للمحاضر للقاضي الذي رخص لإجراء المعاينة، وكذا تسليم نسخة إلى الشخص الصادر ضده إجراء المعاينة.³
- تأكيد المحاضر أمام أحد القضاة التابعين لإختصاص المحكمة التي يتبعها مكان ارتكاب المخالفة الضريبية.⁴

* محضر الحجز :

- منح قانون الضرائب غير المباشرة لأعوان الإدارة الجبائية سلطة اتخاذ تدابير تحفظية، فأجاز لهم حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة في الغش".⁵
- وإجراءات الحجز تتم وفق محضر مستوفي لأهم الشروط القانونية التالية :
- التصريح بالحجز إلى المتهم واسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والذين قاموا بالإجراءات .

¹-أنظر المادة 505من قانون ض. غ . م. أمر رقم 104/76 المؤرخ في 17 ذى الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

² - أنظر المادة 506 و المادة 507من قانون ض. غ . م ، نفس المرجع.

³ - المادة 508من القانون نفسه.

⁴ - المادة 518من القانون نفسه

⁵ - أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص477.

- ذكر نوع ووزن وقياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية، مع اشتراط حضور المتهم أثناء إعداد واجراء الحجز، مع تبيان اسم وصفة الحارس وكذا مكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.¹

الفرع الثالث: طرق الإثبات في القانون العام:

لم تستبعد القوانين الجبائية طرق الإثبات في القانون العام، وعليه يجوز إثبات الجريمة بأي طرق الإثبات.²

طريق من وعليه فإذا عاين كل من ضباط الشرطة القضائية جرائم ضريبية أثار تحقيقات ابتدائية أو عاينها أعوان الإدارة المالية أثار تحقيقات اقتصادية في إطار قانون المنافسة والأسعار وقمع الغش، أو إذا تمت معاينة الجريمة الضريبية بناء على مستندات ووثائق أثناء سريان دعاوى قضائية، مهما كانت طبيعتها، ومهما كانت درجة الجهة القضائية التي تمت المعاينة على مستواها، فإن كل هاته الطرق يجوز إثبات الجرائم الضريبية بواسطتها وتتمتع بالحجية القانونية.³

يحكم الإثبات في القانون العام القواعد العامة المنصوص عليها في المواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية، والتي تنص على طرق الإثبات المختلفة وهي: المحاضر، التقارير والإعترافات والشهادات، الكتابة، الشهود، فضلا عن إجراء الخبرات الفنية.

تطرح مسألة الخبرة إشكالية كبيرة في قانون الإجراءات الجبائية وذلك في المنازعات الإدارية، بحيث يقوم خبير واحد بإجراء الخبرة تعيينه الغرفة الإدارية، غير أنه إذا تقدم المكلف بدفع الضريبة أو مدير الضرائب للولاية بطلب خبير فإن كل طرف يعين خبيره⁴، وهذا طبقا لنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ - أنظر المادة 506 من قانون ض. غ. م. ، نفس المرجع.

² - أنظر المادة 212 من الأمر 155/66 تتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 48، الموافق ل 8 يونيو 1996.

³ - فارس السبيتي . مرجع سابق . ص . 164.

⁴ - حسين فريجه : إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر. دون طبعة . دار العلوم للنشر والتوزيع : عنابة. 2008. ص 94.

● الفقرة الثانية : تقدير وسائل الإثبات :

منح المشرع الجزائري القاضي سلطة تقديرية في إصدار حكمه وذلك حسب اقتناعه الخاص في إطار القانون، ولا يسوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات، والتي حصلت المناقشة فيها حضوياً أمامه.¹

وباستقراء مختلف القوانين الجبائية فإننا لا نلمس فيها أي تقييد لسلطة القاضي، بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر و الأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية .

● المحاضر الضريبية :

تشكل المحاضر الضريبية من صنفين محضر المعاينة ومحضر الحجز، وأعطى المشرع الجبائي لهما حجية في الإثبات، وتختلف هاته الحجية بحيث تكون مطلقة في حالات، ونسبية في حالات أخرى .

● الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية مطلقة :

تتمتع محاضر المعاينة والحجز المحررة في إطار قانون الضرائب غير المباشرة بالحجية الكاملة، وذلك إذا حررت وفق الشروط والإجراءات المنصوص عليها في المواد 504 إلى 519 من قانون الضرائب غير المباشرة ، والتي تتعلق بالمراحل السابقة على تحرير المحضر، و أثناء تحرير المحضر واللاحقة على تحريره ، وكذا البيانات الواجب ذكرها في مضمون المحضر.²

في حالة احترام وتوافر الشروط السالفة الذكر تكون المحاضر صحيحة، وذات حجية مطلقة إلى غاية الطعن فيها بالتزوير.³

¹ - أنظر المادة 212 قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

² - فارس السبي . مرجع سابق . ص، 107.

³ - أنظر الفقرة الثانية من المادة 505 قانون ض . غ . م المعدل والمتمم.

• الحالة التي تكون فيها للمحاضر الضريبية حجية نسبية :

وهي المحاضر التي تتضمن اعترافات ، وكذا معاينات مادية و حجوز تمت من طرف عون واحد أو من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك، وفي هذه الحالة فالقاضي الجزائي له كامل الحرية في الأخذ بالمحضر أو الامتناع عن الأخذ به، والاعتماد على غيره من الأدلة التكوينية اقتناعه واعتقاده الشخصي.

وعليه فالمحاضر التي لها حجية نسبية تبقى دليل يمكن الاستناد إليه في الإدانة إذا بني على إجراءات مشروعة وصحيحة، غير أنه تعثره بعض النقائص الشكلية، ويمكن للمتهم دحض هاته المحاضر بوسائل الإثبات في القانون العام ، وفي حالة إثباته لذلك ينتج عنه بطلان المحضر والإجراءات الخاصة به.¹

• وسائل الإثبات الأخرى :

مما سبق أجاز المشرع الجبائي إثبات الجرائم الضريبية بمختلف وسائل الإثبات في القانون العام، و التبيان حجية هاته الوسائل علينا الرجوع إلى الأصل العام في الإثبات أي إلى قانون الإجراءات الجبائية والى المواد 212 إلى 218 منه والتي توضح وتبين متى تكون لوسائل الإثبات في القانون العام حجية مطلقة أو نسبية وكيفية الطعن فيها (التزوير أو البطلان)، وسلطة القاضي في الأخذ بها من عدمه .

المطلب الثاني : الجزاءات المقررة في جريمة التهرب الضريبي :

ضمانا لحق الدولة في تحصيل و استيفاء الضريبة، أقر المشرع مجموعة من الجزاءات تطبق على من ينتهك أو يخل بالالتزامات الضريبية المفروضة عليه، ويعتبر التهرب الضريبي من أهم الجرائم المخلة

¹ - فارس السبتي . مرجع سابق . ص 173 و 17 .

بالإلتزام الضريبي، والماسة بالخزينة العامة للدولة، والتي افرد لها المشرع مجموعة من العقوبات منها الجزائية و الجبائية، إضافة إلى إفراده لبعض الأحكام الخاصة بالجزاء .

الفرع الأول : نطاق المسؤولية الجزائية

1 - نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي :

لا يقتصر نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي على الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة فقط، وإنما يمتد إلى كل شخص كان مهما كانت طبيعته قام بأفعال تهدف إلى التهرب من الضريبة أو ساعد وحرص على ذلك، والأشخاص الخاضعون للجزاء في جريمة التهرب الضريبي نلخصهم في فروع أربعة على النحو التالي :

● الشخص الطبيعي :

وهو المكلف أساسا بالضريبة، والذي يكون طرفا سلبيا في العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية فيحاول بكل الطرق التملص كليا أو جزئيا من الضرائب والرسوم المفروضة عليه.¹

لا تطرح المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي أي إشكال بقدر ما تطرحه مسؤولية الشخص المعنوي والشريك، و هو ما سنحاول توضيحه فيما يلي:

● الشريك :

عرفت المادة 42 من قانون العقوبات الشريك بقولها: " يعتبر الشريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك ".¹

¹ -طالب نور الشرع : الجريمة الضريبية ، الطبعة الأولى . دار وائل للنشر والتوزيع :الأردن ، 2008 ، ص،30.

يتحمل الشريك في المجال الضريبي المسؤولية الجزائية كاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي¹ إضافة إلى تطبيق العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين و الأعوان العموميين المساهمين في الجريمة، وهو ما نصت عليه المواد : 542 ، 35 فقرة 01 قانون الطابع ، 120 فقرة 01 من قانون التسجيل والمادة 303 فقرة 02.

• الشخص المعنوي :

لا يخاطب نص التجريم الضريبي الشخص الطبيعي فقط، وإنما يتعداه إلى الشخص المعنوي فالنشاطات الخاضعة للضريبة يمارسها الأشخاص الطبيعيون وكذلك الهيئات والمؤسسات التي تتمتع بالشخصية المعنوية ، وعليه فهي ملزمة بأداء الواجبات المفروضة عليها بمقتضى القانون الضريبي.² وقد جرم المشرع الجبائي المخالفات الضريبية المرتكبة من طرف الشركات، أو أي شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، وعاقب المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين له بالحبس، إضافة إلى تقرير غرامات جزائية وعقوبات مالية³ على الشخص المعنوي، مساوية للعقوبات المقررة للشخص الطبيعي.

وهو مالا يتفق ونص المادة 18 مكرر قانون العقوبات التي تقر للشخص المعنوي غرامة تساوي من 1 إلى 5 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة جزاء للشخص الطبيعي.⁴

و الملاحظ أن المشرع إستثنى الدولة، و الجماعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري من المسؤولية الجزائية في المجال الجبائي، وحصرها في الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص⁵.

¹ -أحسن بوسقيعة : مرجع سابق ، ص ، 484.

² -طالب نور الشرع . مرجع سابق . ص12.

³ -أنظر المواد554 - : قانون ض . غ . م المعدل و المتمم، 303 فقرة09 قانون ض.م.ر.م المعدل والمتمم، 121 فقرة 04 قانون التسجيل المعدل المتمم ، 138 قانون ر.ر. المعدل والمتمم.

⁴ -أحسن بوسقيعة : مرجع سابق .ص490.

⁵ - أحسن بوسقيعة : مرجع سابق .ص485.

• مسؤولية الغير:

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

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

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

ج- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون، فيما يخص وجنائهم و الأماكن الأخرى .

د- الناقلون، فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية .

وبالنسبة للورثة فتقع عليهم مسؤولية رد المصاريف وتسديد المبالغ المالية من تركة المتوفي باعتبارها ديونا على التركة.¹

الفرع الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي :

نظرا للطبيعة الخاصة لجريمة التهرب الضريبي وغيرها من الجرائم الضريبية، أقر المشرع عقوبات جزائية فرع أول)، وأخرى مالية (فرع ثان) وذلك لردعها وقمعها .

• العقوبات الجزائية :

تنقسم العقوبات الجزائية المقررة لجريمة التهرب الضريبي إلى نوعين : عقوبات أصلية (فقرة أولى تتمثل في الحب و الغرامة، وعقوبات تبعية وتكميلية سالبة الحقوق (فقرة ثانية).

¹- فارس السبتي . مرجع سابق . ص25 .

الفقرة الأولى : العقوبات الأصلية : تتمثل العقوبات الأصلية المقررة لجريمة التهرب الضريبي في الحب و الغرامة أو إحدى هاتين العقوبتين، وهو الشيء المتفق عليه في مجمل النصوص الضريبية والإختلاف الملاحظ فيما بينها يتمثل في مقدار العقوبة كما سيأتي بيانه¹ :

- في مجالي الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال : تحيل المواد 134، 176

و 407 من قانون ضريبة المباشرة، والمواد 116، 117، و 118 من قانون الرسوم رقم الأعمال فيما يخص الجزاء المقرر للأفعال المكونة لجريمة التهرب الضريبي إلى نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة² والتي تنص على :

- فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كليا أو جزئيا، بما يأتي :

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج ، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج .

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

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

- الحبس من سنتين (02) إلى (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج.

¹- أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص 48 .

² - المادة 303 معدلة بموجب المادة 130 من قانون المالية .

أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج .

- الحبس 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.

وعليه فإن العقوبة المقررة للتهرب الضريبي تختلف باختلاف قيمة المبلغ المتملص منه ، وقد إستقر قضاء المحكمة العليا على أن تحديد المبلغ المتملص منه يكون لكل سنة مالية، ودون احتساب غرامات التأخير.¹

- في مجال الضرائب غير المباشرة :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 532 والتي تنص على : " يعاقب كل من يستخدم طرقا إحتيالية للتملص، أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ، بغرامة من 50.000 دج 200.000 دج ، وبالحبس من سنة إلى خمس (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط .

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء ، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

- في مجال حقوق التسجيل :

نص المشرع على العقوبات الجزائية في جريمة التهرب الضريبي في قانون التسجيل، وذلك في المادة 119 منه والتي تنص على :

"... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصنيفها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية ، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج وحبس من سنة (01) إلى خمس (05) سنوات ، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط .

¹ - أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص48 .

غير أنه، لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج .

- في مجال حقوق الطابع :

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 34 منه، والتي تقرر غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج وحبس من سنة (01) إلى خمس (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين لكل من أنقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة، أو من دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش .

غير أنه في صورة الإخفاء، يشترط أن يتجاوز هذا الأخير عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

● الفقرة الثانية : العقوبات التكميلية و التبعية :

تضمنت القوانين الجبائية إلى جانب العقوبات الأصلية عقوبات تكميلية يصدرها القاضي الجزائي تكملة للعقوبات الأصلية ، وعقوبات تبعية لا ينطق بها القاضي ولكنها تطبق بصفة تلقائية بعد صدور الحكم الجزائي.¹

● العقوبات الجزائية التكميلية :

تأخذ العقوبات الجزائية التكميلية سندها القانوني من نص المادة 09 من قانون العقوبات، والتي تتضمن إثنتي عشر (12) عقوبة تكميلية ، والتي نصت القوانين الجبائية على البعض منها في نصوصها وأهم العقوبات التكميلية التي نصت عليها القوانين الجبائية ما يلي :

أ- **نشر الحكم وتعليقه** : يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملاً أو مستخرج منه في الجرائد التي تعينها ، وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وذلك بنص المواد 303 ، والمادة 550 ، والمادة 120 من قانون التسجيل، وتكون هاته العقوبة ملزمة في حالة العود.

2

¹ - التعليمية رقم 03 و م / م ع ض / م م 2012 . ص 11 .

² - أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص 487 .

- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا : إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يتخذ في حقه قرار الغلق المؤقت، والذي لا يمكن أن تتجاوز مدته ستة (06) أشهر ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.¹

• العقوبات الجزائية التبعية :

وهي العقوبات التي تطبق بصورة تلقائية بعد صدور الحكم الجزائي ولا تستوجب أن ينطق بها

القاضي، وهي ثلاث عقوبات :

- المنع من المشاركة في الصفقات العمومية : وذلك لمدة عشر (10) سنوات ، إذا حكم على المكلف بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الجبائي.²

- المنع من ممارسة النشاط التجاري : حيث تنص المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004³ على أنه : "... يمنع على الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري .

- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش : وهي قاعدة معطيات مرمزة للمعلومات المتعلقة بمرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحساب الشركة .

وتعتبر جريمة التهرب الضريبي من المخالفات الخطيرة التي يترتب على معابنتها من طرف المصالح المؤهلة قانونا ، إجبارية التسجيل الفوري لمرتكبيها في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، ويتم شطبهم منها في حالة تسوية وضعيتهم الجبائية تجاه مصالح الضرائب.

¹ - أنظر المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

² - المادة 62 من الأمر رقم 31/96 المؤرخ في 19 شعبان 1417 هـ الموافق ل 30 ديسمبر 1996 م يتضمن قانون المالية لسنة 1997 الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 1997 .

³ - المادة 29 من القانون رقم 22/03 المؤرخ في 04 ذي القعدة 1424 هـ الموافق ل 28 ديسمبر 2003 م يتضمن قانون المالية لسنة 2004 . الجريدة الرسمية العدد 83 لسنة 2003 ..

• العقوبات المالية :

إضافة إلى العقوبات الجزائية، تعاقب كل النصوص الضريبية على التهرب الضريبي بعقوبات مالية ذات طابع جنائي تتمثل في الغرامة الجبائية (فقرة أولى)، الزيادات (فقرة ثانية و المصادرة (فقرة ثالثة و أخيرة).

• الفقرة الأولى : الغرامة الجبائية :

تميز القوانين الجبائية بصفة عامة بين الغرامة الجزائية والجبائية، هاته الأخيرة تختلف من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا، وان كانت تتفق جميعها على فرض هاته الغرامة¹، وعليه نستعرض الغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية .
الغرامات الجبائية في الحالات.

* بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :

* تطبق المنصوص عليها في هذا القانون وذلك في الحالات التالية :

- عرقلة الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، يعاقب عليها بغرامة مالية من 10.000 إلى 30.000 دج وتشدد وتضاعف في بعض الحالات المنصوص عليها قانونا .²
- عدم تقديم تصريح بالوجود، ويعاقب عليه بغرامة جبائية محددة ب 30.000 دج .³
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة بالنسبة للمكلفين المنتمين للنظام الجزائي أو للتقدير الإداري وذلك بغرامة تقدر ب 5.000 دج.⁴

²- فارس السبيتي . مرجع سابق . ص 326.

²- المادة 304 من قانون ض . م . ر . م المعدل والمتمم.

³- المادة 194 فقرة 01 من قانون ض . م . ر . م المعدل والمتمم.

⁴- المادة 194 فقرة 03 من القانون نفسه.

* بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة : نص على نوعين من الغرامات الجبائية :

- غرامة ثابتة تتراوح ما بين 5.000 و 25.000 دج بالنسبة لمخالفة الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ، وغرامة نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج.¹

● بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال :

نصت المادة 114 منه على معاقبة كل من يخالف الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 و 2500 دج ، وترفع في حالة إستعمال طرق تدليسية إلى ما بين 1000 و 5000 دج.

كما تنص المادة 122 من نفس القانون على معاقبة كل من يمنع الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 و 10.000 دج.

● بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية وقانون التسجيل :

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بقانون الطابع ، يعاقب عليها بغرامة جبائية تكون مساوية الأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.²

(3) يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج في حالة رفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات، أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها.³

¹ - أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص488.

² - المادة 120، أمر رقم 105 - 76، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل.

³ - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

* بالنسبة لقانون الطابع : تضمن حالتين يعاقب عليهما بغرامة جبائية و هما :

- التملص من الرسوم الخاصة بالطابع، و يعاقب عليها بغرامة تساوي دائما خمس الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج.¹

- عرقلة عملية المراقبة الجبائية يعاقب عليها بغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.²

* الفقرة الثانية : الزيادات

إختلف الفقهاء حول الطبيعة القانونية للزيادات، فالبعض يعتبرها جزاء تعويضيا مدنيا والبعض الآخر يراها جزاء عقابيا ذو طبيعة إدارية ، إلا أنهم اتفقوا حول الهدف المرجو منها، والمتمثل في تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة³ ، وتختلف الزيادات وتتنوع باختلاف درجة المخالفة، وتطبق على المكلف عند عدم احترامه لالتزاماته الجبائية ، وقد ورد ذكرها في نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي حددها في ثلاث حالات وهي :

- **الزيادة بسبب عدم التصريح** : تفرض الزيادة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% ، وترفع الزيادة بنسبة 35% في حالة تبليغه وعدم استجابته في أجل قدره ثلاثون (30) يوما.⁴

- **الزيادات بسبب التأخير في تقديم التصريح** : يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة الوثائق والمعلومات المطلوبة منه، دفع

غرامة جبائية إضافة إلى فرض ضريبة تلقائية، و يضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25 %.⁵

- **الزيادة بسبب نقص في التصريح** : عند قيام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس، أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في تحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو

¹ - المادة 35، أمر رقم 103 - 76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الطابع.

² - المادة 37 من قانون الطابع، نفس المرجع.

³ - طالب نور الشرع . مرجع سابق . ص 226، 227 و 228 .

⁴ - أنظر المادة 192 فقرة 01 من قانون ض. م . ر . م المعدل والمتمم.

⁵ - أنظر المادة 192 فقرة 02 من قانون ض. م . ر . م المعدل والمتمم.

ربحا ناقصا أو غير صحيح ، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها بنسب من 10% إلى 25 % حسب قيمة الحقوق المتملص منها .¹

عند القيام بأعمال تدليسية تطبيق زيادة لا تقل عن 50% من قيمة الحقوق المتملص منها وترفع إلى نسبة 100% في حالة عدم دفع أي حق، أو عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.²

● الفقرة الثانية : المصادرة :

عرفت المادة 150 من قانون العقوبات المصادرة على أنها : " الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة ، أو ما يعادل قيمتها عند الإقتضاء .

وتعرف أيضا على أنها إجراء يهدف إلى تمليك السلطات العامة للأشياء والمبالغ المتصلة بالجريمة وذلك بطريقة قهرية وضد إدارة مالكيها .³

وقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة في نص المادة 525 منه بقولها: " إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء، ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه ، وتصادر أيضا الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة... وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ... كذلك الأجهزة و الأوعية و الآليات و الأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة " .

تعتبر المصادرة عقوبة تكميلية جوازية في الأصل (بعد إلغاء نص المادة 25 من قانون العقوبات)، إلا إذا نص القانون صراحة على أنها وجوبية وهو الشيء الذي تضمنته المادة 525 أعلاه.

¹ - أنظر المادة 193فقرة 01من القانون نفسه.

² - أنظر المادة 193فقرة 02من قانون ض. م . ر . م المعدل والمتمم.

¹ - فارس السبيتي . مرجع سابق . ص339.

وتخضع المصادرة الأحكام المواد 15 و 15 مكرر 01 و 16 من قانون العقوبات المعدل والمتمم .

الفرع الثالث: أحكام خاصة بالجزاء في جريمة التهرب الضريبي :

1-الأحكام الخاصة بالعود :

عاد إلى الإجرام بعد الحكم عليه بعقوبة بموجب حكم.

يقصد بالعود الوصف القانوني الذي يلحق بشخص سابق.¹

وقد عرفت المادة 131 من قانون الرسوم على رقم الأعمال العود بأنه : " يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص خمس سنوات بعد الحكم بالإدانة مخالفة تطبق عليها نفس عليها في هذا القانون، يرتكب في غضون أجل العقوبة ".
وعليه يشترط لقيام حالة العود أن يكون الحكم صادرا من محكمة جزائية، وبعقوبة أصلية إضافة إلى الأجل المحدد بخمس (05) سنوات.²

ويترتب عند قيام حالة العود وجوبا مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وهو ما نصت عليه المواد :

- 303 فقرة 03 .

- 546 و 547 .

- 130 .

- 35 فقرة 02 و 04 من قانون الطابع .

- 120 فقرة 02 من قانون التسجيل .

إضافة إلى ذلك يعاقب بالحبس في حالة عرقلة الرقابة الجبائية لمدة تتراوح بين ستة (06) أيام إلى ستة أشهر.³

2- الأحكام الخاصة بجمع وتخفيف العقوبات :

جمع العقوبات (فقرة أولى)، وتخفيفها (فقرة ثانية)

² - عبد الله سليمان : شرح قانون العقوبات الجزئي . القسم العام . دون طبعة . الجزء الأول . ديوان المطبوعات الجامعية : الجزائر، 2002، ص، 377.

² - فارس السبي . مرجع سابق . ص 286 و 287.

³ - أنظر المواد 304 : قانون ض . م . م . ر . م ، 122 ق . ر . ر . أ ، 120 فقرة 02 من قانون التسجيل والمادة 37 من قانون الطابع.

نصت القوانين الجبائية على أحكام خاصة فيما يخص والمطبقة على المكلف المدان .

الفقرة الأولى : جمع العقوبات :

عليها من أجل قمع المخالفات في المادة اتفقت القوانين الجبائية على تجميع العقوبات المنصوص الجبائية مهما كان نوعها، وقد نصت على ذلك المواد¹:

-303 فقرة 05 .

-549.

- 133 .

- 120.

-35 فقرة 05 من قانون الطابع.

الفقرة الثانية: تخفيف العقوبات (الظروف المخففة) :

أجاز المشرع الجزائري بإفادة الشخص المدان بظروف التخفيف، لكنه لم يحددها أو يبين طبيعتها بل اكتفى بالنص على الحد الأدنى الذي يمكن أن يستفاد منه وذلك في نص المادة 53 من قانون العقوبات .

وبالرجوع إلى القوانين الجبائية نجد أنها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية ، غير أنها تركت إمكانية تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية المقررة لها.²

¹ -أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص489.

² -أنظر المواد303 - : فقرة 05 من قانون ض. م. ر. م المعدل و المتمم، 594 من قانون ض، غ، م المعدل و المتمم، 133 من قانون ر.ر.أ المعدل و المتمم، 120 فقرة 05 من قانون التسجيل المعدل و المتمم، 35 فقرة 05 من قانون الطبع المعدل و المتمم .

3- الأحكام الخاصة بالإكراه البدني والتضامن :

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

الفقرة الأولى : الإكراه البدني :

يعرف على أنه حبس المحكوم عليه مدة من الزمن مقابل المبلغ المحكوم به عليه، إذا لم يكن له مال معروف يؤخذ منه هذا المبلغ، وذلك حتى لا يكون بعيدا عن منال القانون في الجرائم التي فرض لها المشرع عقوبات مالية .

وقد أجازت القوانين الضريبية وكلما اقتضت الحاجة اللجوء للإكراه البدني، وتطبيق أحكام المادة 597 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة به، والحكم أو قرار العقوبة يحدد مدة الإكراه البدني بالنسبة للمجموع المبالغ المستحقة برسوم الغرامات والديون الجبائية.¹

الفقرة الثانية : التضامن في دفع العقوبات المالية :

تضمنت كل النصوص الضريبية مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في دفع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم، وذلك في حالة إدانتهم بنفس المخالفة² (المواد : 303 فقرة 07 قانون، 551، 121 فقرة 01 قانون التسجيل ، 36 فقرة 01 قانون الطابع ، 135.

¹ -أنظر المواد303 - : فقرة 08من قانون ض. م. ر. م المعدل و المتمم، 553 من قانون ض.غ.م المعدل والمتمم، 137 من قانون ر.ر.أ المعدل والمتمم، 36 فقرة 03 من قانون الطابع المعدل والمتمم، 126 فقرة 03 من قانون التسجيل المعدل والمتمم.

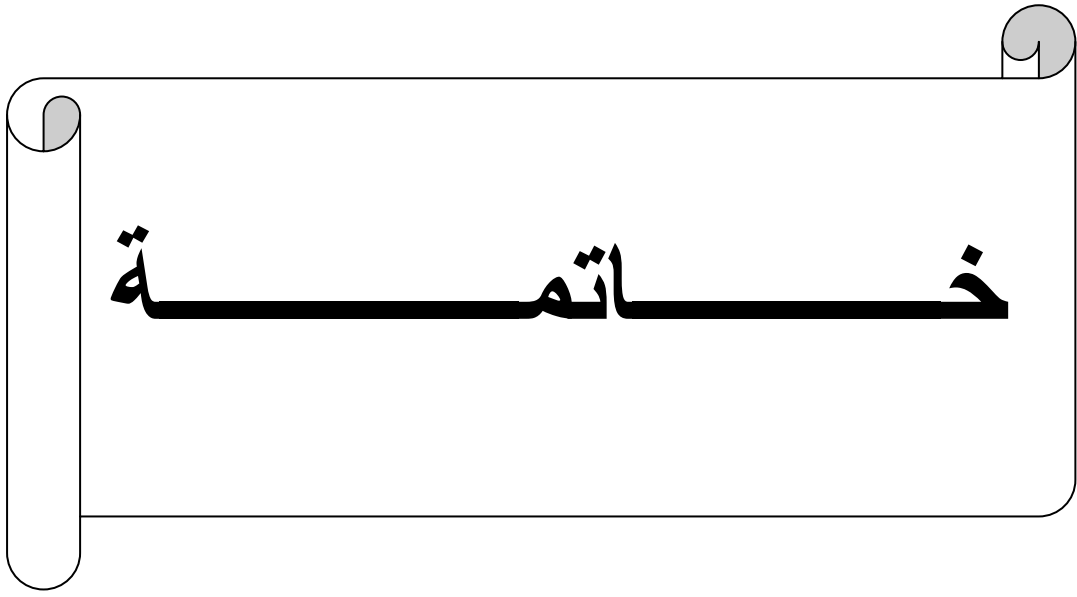
² -أحسن بوسقيعة : مرجع سابق ، ص 489.

خلاصة الفصل الثاني :

نستنتج مما تم ذكره أن المشرع الجزائري قد قد إستحدث آليات كفيلة بمكافحة جريمة التهرب الضريبي وذلك من خلال الصلاحيات الرقابية التي أعطاهها للإدارة الجبائية، حيث أن هاته الأخيرة تفرض رقابة جباية على المكلفين بالضريبة، كما أنه حول لأعوانها جملة من الصلاحيات التي تساعدهم في ممارسة هاته الرقابة الجبائية.

ونظرا للبيئة الطبيعية الخاصة لجريمة التهرب الضريبي، فقد خصها المشرع بإجراءات تتلاءم مع طبيعتها سواء من خلال إجراءات إثباتها ، أو فيما يتعلق بالمتابعة القضائية فيها ، تأتي مختلفة عن الإجراءات العامة المعمول بها.

وحماية للنظام العام ولضمان تحصيل و استيفاء الضريبة فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من الجزاءات تطبق على المتهمين من الضريبة، حيث تختلف هذه الجزاءات لتشمل كلا من العقوبات الجزائية و المالية، وذلك لضمان تحقيق الردع.



خاتمة

إن دراسة موضوع ظاهرة التهرب الضريبي على طول هذا البحث، برهن لنا أن هذه الظاهرة أضحت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني، بل أصبحت جل الدول تفكر في إيجاد حلول تقلل من انتشار هذه الظاهرة.

كما اتضح لنا خطورة التهرب الضريبي على جميع المستويات باعتباره وسيلة تهدف إلى النقص والتقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة لتمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد على تمويل الاستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

وقد بينت لنا الدراسات الإحصائية التي تم التطرق لها على طول هذا البحث أن التهرب الضريبي، بات يشكل نقطة سوداء في الأنظمة الجبائية لمختلف الدول نتيجة ارتفاع حجم الخسائر التي يعكسها والتي تكلف ميزانية هامة لسد العجز الحاصل على مستوى مالية الدولة.

وفي هذا الإطار نجد معظم فقهاء القانون الجبائي يتفقون على أن الضرائب أصبحت تشكل وسيلة فعالة وضرورية لتوجيه السياسة الجبائية والاقتصادية للدول، وبالتالي فإن التهرب الضريبي يبقى هاجسا أمام السلطات العامة لكونه يستنزف هذه الضرائب التي تشكل ركيزة أساسية لتمويل النفقات وتأهيل الاقتصاد الوطني، ليصبح أكثر تنافسية خاصة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق الخارجية.

إن السياسة الجبائية التي إنتهجتها الدولة، يمكن أن توفر مؤشرات هامة وأساسية للوكلاء الاقتصاديين وأن يكون لها الأثر الواسع على كثير من جوانب الاقتصاد، ذلك أنها تؤثر على أسعار السلع وعوامل الإنتاج وعلى حوافز الادخار والاستثمار وعلى تدفقات رأس المال الأجنبي وفعالية الأسواق.

لكن التحديتات التي تواجه السياسة الضريبية هي ظاهرة التهرب الضريبي والتي تكمن خطورتها في تعدد أشكالها واختلاف صورها، والأكثر خطورة هو انتشار طرق التهرب الضريبي بمفهومه الضيق في إطار التحايل على النصوص القانونية، مما يطرح صعوبة كشفه وتتبع سيرورته وهذا ما يجعل المقاربة الزجرية غير كافية في محاربه أو غير ذات جدوى حتى في التقليل منه، مما يطرح بالتالي وبكل حزم التفكير في مقاربات أخرى، تعتمد كآليات لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي.

ذلك أن التهرب ليس قدرا مقدرا، وإنما ميلاده وانتشاره كان نتاج اختلالات عديدة ومختلفة، وبالتالي فالقضاء على هذه الآفة يتطلب أولا إصلاح الاختلالات المولدة له، وخلق ممانعات قوية لرفض التهرب ومحاربه.

و نظرا للمنعرجات الخطيرة ذات الآثار الوخيمة للغش الضريبي كظاهرة منتشرة في أنحاء المعمورة وخصوصا في الدول المتخلفة، فإنها تستدعي إلى تحليل هذه الأخيرة من جميع الجوانب الاجتماعية و النفسية الناتجة عن سلوك المكلف بالضريبة، و كذا الاقتصادية و بدون أن ننسى التطرق إلى أسبابها. و لاحتوائها على آثار مختلفة تؤدي إلى عرقلة التنمية للاقتصاد الوطني و الحد من تطوره و ازدهاره فإننا تطرقنا إلى إجراءات و آليات فعالة تمتد بمجرد مراقبة تطبيق العقوبات المختلفة و من خلال ما سبق توصلنا إلى نتائج التالية:

- تساهم العدالة الجبائية و الحد من ارتفاع الضرائب في الحد التهرب الضريبي.
- التهرب الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الخزينة على المكلف و بشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون ، و بذلك يحول إلى عدم قيام الضريبة بدورها الأساسي.
- عدم كفاءة الإدارة الجبائية و نقص تدخلها في التحقق من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين.
- تتعدد وسائل مكافحة التهرب الضريبي مما يؤدي إلى التحكم فيه و لكن بدرجة أقل.
- تعتبر الرقابة الجبائية أهم ركيزة في النظام الجبائي فهي تأخذ أشكالا مختلفة هدفها التصريح بالغش الموجود في الوثائق.

* بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة : نص على نوعين من الغرامات الجبائية :

- غرامة ثابتة تتراوح ما بين 5.000 و 25.000 دج بالنسبة لمخالفة الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ، وغرامة نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج.¹

● بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال :

نصت المادة 114 منه على معاقبة كل من يخالف الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 و 2500 دج ، وترفع في حالة إستعمال طرق تدليسية إلى ما بين 1000 و 5000 دج.

كما تنص المادة 122 من نفس القانون على معاقبة كل من يمنع الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 و 10.000 دج.

● بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية وقانون التسجيل :

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بقانون الطابع ، يعاقب عليها بغرامة جبائية تكون مساوية الأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.²

(3) يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج في حالة رفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات، أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها.³

¹ - أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص488.

² - المادة 120، أمر رقم 105 - 76، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل.

³ - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

* بالنسبة لقانون الطابع : تضمن حالتين يعاقب عليهما بغرامة جبائية و هما :

- التملص من الرسوم الخاصة بالطابع، و يعاقب عليها بغرامة تساوي دائما خمس الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج.¹

- عرقلة عملية المراقبة الجبائية يعاقب عليها بغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.²

* الفقرة الثانية : الزيادات

إختلف الفقهاء حول الطبيعة القانونية للزيادات، فالبعض يعتبرها جزاء تعويضيا مدنيا والبعض الآخر يراها جزاء عقابيا ذو طبيعة إدارية ، إلا أنهم اتفقوا حول الهدف المرجو منها، والمتمثل في تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة³ ، وتختلف الزيادات وتتنوع باختلاف درجة المخالفة، وتطبق على المكلف عند عدم احترامه لالتزاماته الجبائية ، وقد ورد ذكرها في نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي حددها في ثلاث حالات وهي :

- **الزيادة بسبب عدم التصريح** : تفرض الزيادة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% ، وترفع الزيادة بنسبة 35% في حالة تبليغه وعدم استجابته في أجل قدره ثلاثون (30) يوما.⁴

- **الزيادات بسبب التأخير في تقديم التصريح** : يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة الوثائق والمعلومات المطلوبة منه، دفع

غرامة جبائية إضافة إلى فرض ضريبة تلقائية، و يضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25 %.⁵

- **الزيادة بسبب نقص في التصريح** : عند قيام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس، أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في تحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو

¹ - المادة 35، أمر رقم 103 - 76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الطابع.

² - المادة 37 من قانون الطابع، نفس المرجع.

³ - طالب نور الشرع . مرجع سابق . ص 226، 227 و 228 .

⁴ - أنظر المادة 192 فقرة 01 من قانون ض. م . ر . م المعدل والمتمم.

⁵ - أنظر المادة 192 فقرة 02 من قانون ض. م . ر . م المعدل والمتمم.

ربحا ناقصا أو غير صحيح ، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها بنسب من 10% إلى 25 % حسب قيمة الحقوق المتملص منها .¹

عند القيام بأعمال تدليسية تطبيق زيادة لا تقل عن 50% من قيمة الحقوق المتملص منها وترفع إلى نسبة 100% في حالة عدم دفع أي حق، أو عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.²

● الفقرة الثانية : المصادرة :

عرفت المادة 150 من قانون العقوبات المصادرة على أنها : " الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة ، أو ما يعادل قيمتها عند الإقتضاء .

وتعرف أيضا على أنها إجراء يهدف إلى تمليك السلطات العامة للأشياء والمبالغ المتصلة بالجريمة وذلك بطريقة قهرية وضد إدارة مالكيها .³

وقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة في نص المادة 525 منه بقولها: " إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء، ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه ، وتصادر أيضا الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة... وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ... كذلك الأجهزة و الأوعية و الآليات و الأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة " .

تعتبر المصادرة عقوبة تكميلية جوازية في الأصل (بعد إلغاء نص المادة 25 من قانون العقوبات)، إلا إذا نص القانون صراحة على أنها وجوبية وهو الشيء الذي تضمنته المادة 525 أعلاه.

¹ - أنظر المادة 193فقرة 01من القانون نفسه.

² - أنظر المادة 193فقرة 02من قانون ض. م . ر . م المعدل والمتمم.

¹ - فارس السبي . مرجع سابق . ص339.

وتخضع المصادرة الأحكام المواد 15 و 15 مكرر 01 و 16 من قانون العقوبات المعدل والمتمم .

الفرع الثالث : أحكام خاصة بالجزاء في جريمة التهرب الضريبي :

1-الأحكام الخاصة بالعود :

عاد إلى الإجرام بعد الحكم عليه بعقوبة بموجب حكم.

يقصد بالعود الوصف القانوني الذي يلحق بشخص سابق.¹

وقد عرفت المادة 131 من قانون الرسوم على رقم الأعمال العود بأنه : " يعتبر في حالة عود

كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص خمس سنوات بعد الحكم

بالإدانة مخالفة تطبق عليها نفس عليها في هذا القانون، يرتكب في غضون أجل العقوبة "

وعليه يشترط لقيام حالة العود أن يكون الحكم صادرا من محكمة جزائية، وبعقوبة أصلية إضافة إلى

الأجل المحدد بخمس (05) سنوات.²

ويترتب عند قيام حالة العود وجوبا مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وهو ما نصت عليه المواد :

- 303 فقرة 03 .

- 546 و 547 .

- 130 .

- 35 فقرة 02 و 04 من قانون الطابع .

- 120 فقرة 02 من قانون التسجيل .

إضافة إلى ذلك يعاقب بالحبس في حالة عرقلة الرقابة الجبائية لمدة تتراوح بين ستة (06) أيام إلى ستة

أشهر.³

2- الأحكام الخاصة بجمع وتخفيف العقوبات :

جمع العقوبات (فقرة أولى)، وتخفيفها (فقرة ثانية)

² عبد الله سليمان : شرح قانون العقوبات الجزئي . القسم العام . دون طبعة . الجزء الأول . ديوان المطبوعات الجامعية : الجزائر، 2002، ص، 377.

² -فارس السبي . مرجع سابق . ص 286 و 287.

³ -أنظر المواد 304 : قانون ض . م . م ، 122 ق.ر . ر . أ ، 120 فقرة 02 من قانون التسجيل والمادة 37 من قانون الطابع.

نصت القوانين الجبائية على أحكام خاصة فيما يخص والمطبقة على المكلف المدان .

الفقرة الأولى : جمع العقوبات :

عليها من أجل قمع المخالفات في المادة اتفقت القوانين الجبائية على تجميع العقوبات المنصوص الجبائية مهما كان نوعها، وقد نصت على ذلك المواد¹:

-303 فقرة 05 .

-549.

- 133 .

- 120.

-35 فقرة 05 من قانون الطابع.

الفقرة الثانية: تخفيف العقوبات (الظروف المخففة) :

أجاز المشرع الجزائري بإفادة الشخص المدان بظروف التخفيف، لكنه لم يحددها أو يبين طبيعتها بل اكتفى بالنص على الحد الأدنى الذي يمكن أن يستفاد منه وذلك في نص المادة 53 من قانون العقوبات .

وبالرجوع إلى القوانين الجبائية نجد أنها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية ، غير أنها تركت إمكانية تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية المقررة لها.²

¹ -أحسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص489.

² -أنظر المواد303 - : فقرة 05 من قانون ض. م. ر. م المعدل و المتمم، 594 من قانون ض، غ، م المعدل و المتمم، 133 من قانون ر.ر.أ المعدل و المتمم، 120 فقرة 05 من قانون التسجيل المعدل و المتمم، 35 فقرة 05 من قانون الطبع المعدل و المتمم .

3- الأحكام الخاصة بالإكراه البدني والتضامن :

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

الفقرة الأولى : الإكراه البدني :

يعرف على أنه حبس المحكوم عليه مدة من الزمن مقابل المبلغ المحكوم به عليه، إذا لم يكن له مال معروف يؤخذ منه هذا المبلغ، وذلك حتى لا يكون بعيدا عن منال القانون في الجرائم التي فرض لها المشرع عقوبات مالية .

وقد أجازت القوانين الضريبية وكلما اقتضت الحاجة اللجوء للإكراه البدني، وتطبيق أحكام المادة 597 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة به، والحكم أو قرار العقوبة يحدد مدة الإكراه البدني بالنسبة للمجموع المبالغ المستحقة برسوم الغرامات والديون الجبائية.¹

الفقرة الثانية : التضامن في دفع العقوبات المالية :

تضمنت كل النصوص الضريبية مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في دفع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم، وذلك في حالة إدانتهم بنفس المخالفة² (المواد : 303 فقرة 07 قانون، 551، 121 فقرة 01 قانون التسجيل ، 36 فقرة 01 قانون الطابع ، 135.

¹ -أنظر المواد303 - : فقرة 08من قانون ض. م. ر. م المعدل و المتمم، 553 من قانون ض.غ.م المعدل والمتمم، 137 من قانون ر.ر.أ المعدل والمتمم، 36 فقرة 03 من قانون الطابع المعدل والمتمم، 126 فقرة 03 من قانون التسجيل المعدل والمتمم.

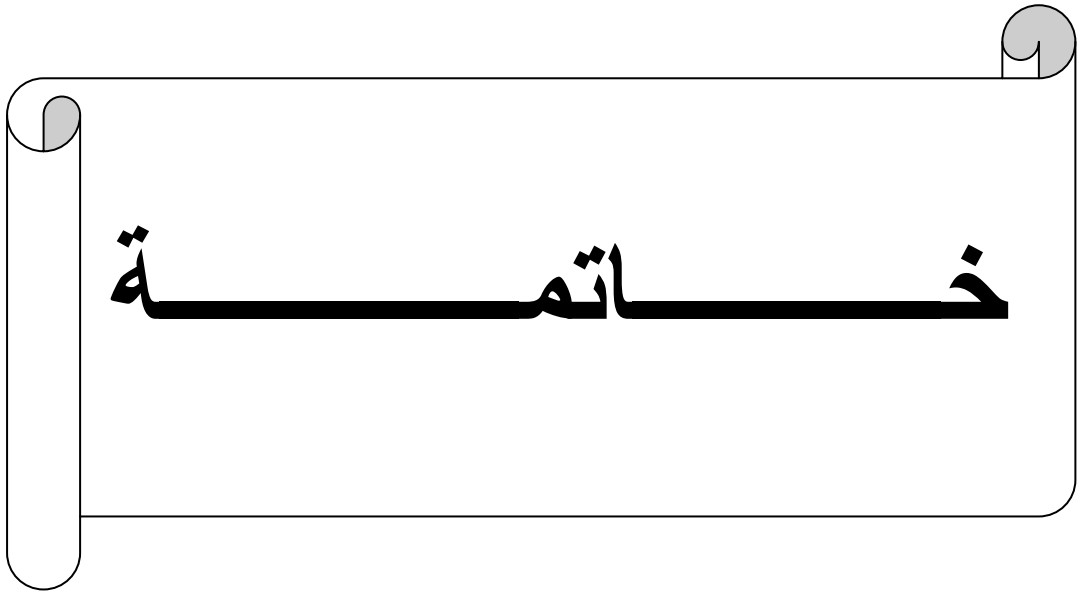
² -أحسن بوسقيعة : مرجع سابق ، ص 489.

خلاصة الفصل الثاني :

نستنتج مما تم ذكره أن المشرع الجزائري قد قد إستحدث آليات كفيلة بمكافحة جريمة التهرب الضريبي وذلك من خلال الصلاحيات الرقابية التي أعطاهها للإدارة الجبائية، حيث أن هاته الأخيرة تفرض رقابة جباية على المكلفين بالضريبة، كما أنه حول لأعوانها جملة من الصلاحيات التي تساعدهم في ممارسة هاته الرقابة الجبائية.

ونظرا للبيئة الطبيعية الخاصة لجريمة التهرب الضريبي، فقد خصها المشرع بإجراءات تتلاءم مع طبيعتها سواء من خلال إجراءات إثباتها ، أو فيما يتعلق بالمتابعة القضائية فيها ، تأتي مختلفة عن الإجراءات العامة المعمول بها.

وحماية للنظام العام ولضمان تحصيل و استيفاء الضريبة فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من الجزاءات تطبق على المتهربين من الضريبة، حيث تختلف هذه الجزاءات لتشمل كلا من العقوبات الجزائية و المالية، وذلك لضمان تحقيق الردع.



خاتمة

إن دراسة موضوع ظاهرة التهرب الضريبي على طول هذا البحث، برهن لنا أن هذه الظاهرة أضحت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني، بل أصبحت جل الدول تفكر في إيجاد حلول تقلل من انتشار هذه الظاهرة.

كما اتضح لنا خطورة التهرب الضريبي على جميع المستويات باعتباره وسيلة تمهد إلى النقص والتقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة لتمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد على تمويل الاستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

وقد بينت لنا الدراسات الإحصائية التي تم التطرق لها على طول هذا البحث أن التهرب الضريبي، بات يشكل نقطة سوداء في الأنظمة الجبائية لمختلف الدول نتيجة ارتفاع حجم الخسائر التي يعكسها والتي تكلف ميزانية هامة لسد العجز الحاصل على مستوى مالية الدولة.

وفي هذا الإطار نجد معظم فقهاء القانون الجبائي يتفقون على أن الضرائب أصبحت تشكل وسيلة فعالة وضرورية لتوجيه السياسة الجبائية والاقتصادية للدول، وبالتالي فإن التهرب الضريبي يبقى هاجسا أمام السلطات العامة لكونه يستنزف هذه الضرائب التي تشكل ركيزة أساسية لتمويل النفقات وتأهيل الاقتصاد الوطني، ليصبح أكثر تنافسية خاصة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق الخارجية.

إن السياسة الجبائية التي إنتهجتها الدولة، يمكن أن توفر مؤشرات هامة وأساسية للوكلاء الاقتصاديين وأن يكون لها الأثر الواسع على كثير من جوانب الاقتصاد، ذلك أنها تؤثر على أسعار السلع وعوامل الإنتاج وعلى حوافز الادخار والاستثمار وعلى تدفقات رأس المال الأجنبي وفعالية الأسواق.

لكن التحديتات التي تواجه السياسة الضريبية هي ظاهرة التهرب الضريبي والتي تكمن خطورتها في تعدد أشكالها واختلاف صورها، والأكثر خطورة هو انتشار طرق التهرب الضريبي بمفهومه الضيق في إطار التحايل على النصوص القانونية، مما يطرح صعوبة كشفه وتتبع سيرورته وهذا ما يجعل المقاربة الجزئية غير كافية في محاربه أو غير ذات جدوى حتى في التقليل منه، مما يطرح بالتالي وبكل حزم التفكير في مقاربات أخرى، تعتمد كآليات لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي.

ذلك أن التهرب ليس قدرا مقدرا، وإنما ميلاده وانتشاره كان نتاج اختلالات عديدة ومختلفة، وبالتالي فالقضاء على هذه الآفة يتطلب أولا إصلاح الاختلالات المولدة له، وخلق ممانعات قوية لرفض التهرب ومحاربه.

و نظرا للمنعرجات الخطيرة ذات الآثار الوخيمة للغش الضريبي كظاهرة منتشرة في أنحاء المعمورة وخصوصا في الدول المتخلفة، فإنها تستدعي إلى تحليل هذه الأخيرة من جميع الجوانب الاجتماعية و النفسية الناتجة عن سلوك المكلف بالضريبة، و كذا الاقتصادية و بدون أن ننسى التطرق إلى أسبابها. و لاحتوائها على آثار مختلفة تؤدي إلى عرقلة التنمية للاقتصاد الوطني و الحد من تطوره و ازدهاره فإننا تطرقنا إلى إجراءات و آليات فعالة تمتد بمجرد مراقبة تطبيق العقوبات المختلفة و من خلال ما سبق توصلنا إلى نتائج التالية:

- تساهم العدالة الجبائية و الحد من ارتفاع الضرائب في الحد من التهرب الضريبي.
- التهرب الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الخزينة على المكلف و بشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون ، و بذلك يحول إلى عدم قيام الضريبة بدورها الأساسي.
- عدم كفاءة الإدارة الجبائية و نقص تدخلها في التحقق من التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين.
- تتعدد وسائل مكافحة التهرب الضريبي مما يؤدي إلى التحكم فيه و لكن بدرجة أقل.
- تعتبر الرقابة الجبائية أهم ركيزة في النظام الجبائي فهي تأخذ أشكالا مختلفة هدفها التصريح بالغش الموجود في الوثائق.

-للرقابة مجموعة كبيرة من الإجراءات التي تضبط تدخل الإدارة الجبائية و تحمي المكلفين و يؤدي عدم احترامها إلى بطلانها.

-للمعلومة الجبائية دور كبير و فعال حيث تساعد المراقبين على تقديم آراء صحيحة و دقيقة حول الوضعية الحقيقية للمكلفين.

قائمة المصادر :

القرءان كريم

السنة النبوية الشريفة

النصوص التشريعية :

1) الامر رقم: 66 / 156 المؤرخ في: 08 يونيو 1966، يتضمن قانون العقوبات، (جريدة الرسمية عدد: 49 المؤرخ في 11 يونيو 1966.

2) الأمر رقم 101/76. المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976 م. يتضمن قانون الضرائب والمباشرة والرسوم المماثلة. الجريدة الرسمية العدد 201 لعام 1976.

3) أمر رقم 104/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

4) أمر رقم 103 – 76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الطابع.

5) أمر رقم 105 – 76، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل.

6) الأمر 155/66 تتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 48، الموافق ل 8 يونيو 1996.

7) الأمر رقم 31/96 المؤرخ في 19 شعبان 1417 هـ الموافق ل 30 ديسمبر 1996 م يتضمن قانون المالية لسنة 1997. الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 1997 .

8) الأمر رقم 22/03 المؤرخ في 04 ذي القعدة 1424هـ الموافق ل 28 ديسمبر 2003م

يتضمن قانون المالية لسنة . 2004 الجريدة الرسمية العدد 83 لسنة 2003.

9) المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013.

10) المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، منشورات 2017.

11) المديرية العامة للضرائب، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، منشورات 2017 .

12) ، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، منشورات 2017.

* الكتب المتخصصة :

1) أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة 1999.

2) طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن 2008.

3) غزوة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي ، تخصص فحص محاسبي ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر 2015.

* الكتب العامة :

1) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص (الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال وبعض الجرائم الخاصة) الطبعة العاشرة، الجزء الأول، دار هومه 2009.

2) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هومه، الجزائر، الطبعة الثانية، دون سنة النشر.



- 3) أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص (الجرائم ضد الأشخاص ، الجرائم ضد الأموال ، بعض الجرائم الخاصة) الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول ، دار هومة ، الجزائر 2014.
- 4) حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
- 5) حسين فريجه ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دون طبعة ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة. 2008
- 6) حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة نفقاتها وإدراكها (الضرائب ، الرسوم) القروض الاصدار النقدي الخزينة، دراسة مقارنة) الطبعة الأولى، منشورات حلبي الحقوقية: بيروت 2013.
- 7) طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، الطبعة الأولى 2012 .
- 8) عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، لبنان سنة 1992.
- 9) عادل احمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، دون ط، لبنان. سنة 1999.
- 10) عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزئي، القسم العام، دون طبعة، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002
- 11) عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان . 2011
- 12) علي زغدود، ديوان، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الرابعة 2010- .2011
- 13) فرج رضا، شرح قانون العقوبات أحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 1976.

14) فرج رضا، شرح قانون العقوبات أحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 1976.

15) فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دون طبعة، دار هومة ،الجزائر 2008.

16) فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دون طبعة، دار هومة ،الجزائر 2008.

17) محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، دون ط، عنابة، سنة 2003.

18) محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، ط4، الجزائر، سنة 2008.

19) محمد عباس محرزى اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة. الجزائر 2003.

20) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر 2003.

*المذكرات:

رسائل ماجستير

1) أوهيب بن سالمة ياقوت، "العش الضريبي"، (مذكرة لنيل رسالة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الدارية، جامعة الجزائر، 2003)

2) سليمان عتير، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل رسالة الماجستير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ، 2011-2012.



3) لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل رسالة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، ،2010-2011.
شهادة ماستر :

1) سعدان شباكي وملاك قارة، التهرب الضريبي، دراسة ميدانية جامعة قسنطينة، دون سنة النشر
2) سهيلة راحلي وريمّة قرينح. التهرب الضريبي، دوافعه وآليات المكافحة، مذكرة ماستر، جامعة 08 ماي 1945 قالم، سنة 2014-2015.

3) عبلة العطاوي ونوار رميته، المراجعة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف المسيلة، سنة 2018-2019.

4) لامية ايت بلقاسم، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ضاهرة التهرب الضريبي ، مذكرة منشور مقدمة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البويرة ، الجزائر ، 2013-2014

5) محي الدين بوقلية، الرقابة الجبائية و دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة منشورة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة لية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ،2013-2014.

6) نبيلة ساعد ، الرقابة الجبائية و دورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة منشورة لنيل شهادة ماستر في محاسبة ومالية، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، ،2015- 2014.

7) نعيمة بن رحو، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التجارية، تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، الجزائر ،،2013- 2012.

8) وسيلة حميش ي ،التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية ، مذكرة منشورة لنيل شهادة
ماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة و مراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم
التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة ، الجزائر، ،2014-2013.

الكتب باللغة الأجنبية:

- 1) PIERRE BELTRAME(LA FISCALITE EN FRANCE,HACHETTE)
.LIVRE,6=em EDITIOIN.1998
- 2) Jean Largiure et Philippe conte . Droit pénal des affaires . 11eme édition.
armand colin éditeur : France . 2004
- 3) CHarles robbez masson. La notion d'évasion fiscale en droit interne français .
L.G.D J. paris . 1990

الفهرس

رقم الصفحة	قائمة الفصول
	الإهداء والشكر
	الملخص
	قائمة المختصرات
أ-هـ	المقدمة
	{ الفصل الأول : جريمة التهرب الضريبي }
01	المبحث الأول : مفهوم جريمة التهرب الضريبي
01	المطلب الأول : مفهوم الضريبة
02	الفرع الأول : تعريف الضريبة
02	الفرع الثاني : خصائص الضريبة
04	الفرع الثالث : أنواع الضرائب
08	المطلب الثاني : مفهوم جريمة التهرب الضريبي
08	الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي
08	الفرع الثاني : أنواع التهرب الضريبي
10	المبحث الثاني : أركان جريمة التهرب الضريبي وصورها
11	المطلب الأول : أركان التهرب الضريبي
11	الفرع الأول : الركن الشرعي
12	الفرع الثاني : الركن المادي
17	الفرع الثالث : الركن المعنوي
18	المطلب الثاني : صور التهرب الضريبي



19	الفرع الأول : محاولة الغش
19	الفرع الثاني : المشاركة
20	الفرع الثالث : العود
	خلاصة الفصل الأول
	{ الفصل الثاني : آليات مكافحة التهرب الضريبي }
22	المبحث الأول : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
22	المطلب الأول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية
22	الفرع الأول : الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية
24	الفرع الثاني : الحقوق والواجبات الممنوحة للمكلف والخاضع بالضريبة
29	المطلب الثاني : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
29	الفرع الأول : الإطار التنظيمي
34	الفرع الثاني : الأعيان المكلفون بعمل الرقابة
36	الفرع الثالث : مسؤولية الأعيان المكلفين بالرقابة الجبائية
37	المبحث الثاني : الإثبات والمتابعة في جريمة التهرب الضريبي
37	المطلب الأول : إثبات جريمة التهرب الضريبي
38	الفرع الأول : الأعيان المكلفون بعميلة إثبات جريمة التهرب الضريبي
40	الفرع الثاني : طرق الإثبات في الجريمة التهرب الضريبي
42	الفرع الثالث : طرق الإثبات في القانون العام
44	المطلب الثاني : الجزاءات المقررة في جريمة التهرب الضريبي
45	الفرع الأول : نطاق المسؤولية الجزائية
47	الفرع الثاني : الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي



56	الفرع الثالث : أحكام خاصة بالجزاء في جريمة التهرب الضريبي
	خلاصة الفصل الثاني
61	الخاتمة
64	قائمة المصادر والمراجع