



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique



جامعة
عبد الحميد بن باديس
مستغانم

UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص
المرجع:

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

التخصص: القانون القضائي

تحت إشراف الأستاذ(ة):

زيغام ابو القاسم

الشعبة: حقوق

من إعداد الطالب(ة):

شنين نورة

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً

بن عبو عفيف

الأستاذ(ة)

مشرفاً مقررًا

زيغام ابو القاسم

الأستاذ(ة)

مناقشاً

بقنيش عثمان

الأستاذ(ة)

نوقشت يوم 2024/06/24

السنة الجامعية: 2024-2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم



كلية الحقوق و العلوم السياسية
مصلحة التريصات
الرقم : م.ت/

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز البحث

أنا المعضي أدناه،

السيدة/
الصفة:
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم:
المسجل بكلية:
والمكلف بإنجاز مذكرة ماستر بعنوان:

المستهدف البحث الرئيسي في التشريع
الحكمي

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

حررت الوثيقة من طرف
السيد(ة) : مشاي حياة

التاريخ: 2024-06-25

امضاء المعني

الجامعة الجزائرية
التصديق المادي لإمضاء

25 JUN 2024

السيد(ة) :

قائمة المختصرات

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: ض. م. ر. م

الضرائب الغير مباشرة: ض. غ. م

الرسوم على رقم الأعمال: ر. ر. أ

قانون الإجراءات الجبائية: ق. إ. ج

قانون التسجيل: ق. ت

قانون الطابع: ق. ط

دون طبعة: د. ط

دون سنة النشر: د. ن

الجريمة الرسمية للجمهورية الشعبية الديمقراطية: ج. ر

إن دور الدولة في إطار المالية العامة من وجهة النظرية التقليدية اقتصر على تغطية الإنفاق الوطني ولن تتدخل بأي شكل من الأشكال في النشاط الاقتصادي والاجتماعي فهي تلتزم بالحياد، أما على حسب النظرية الحديثة، يحتم على الدولة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية أي إعادة النظر في حاجات المواطنين التي تعرف تزايداً مستمراً من ناحية الاستهلاك والإنتاج وسواء كان الدور تقليدياً أو حديثاً فإن الدولة مطالبة بتوفير المصادر التمويلية في شكل إيرادات عامة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

ومن أقدم وأهم الإيرادات العامة "الضرائب" التي هي الجوهر الأساسي لكافة التشريعات المالية بكافة دول العالم على اختلاف أنظمتها الاقتصادية، والجزائر لا تختلف عن باقي الدول، فالمشعر الجزائري صاغ نصوص تشريعية جبائية مبينا فيها شروط التكليف وفرض الضرائب وكيفية التحصيل، إلا أنها تتميز بالتعدد وعدم استقرارها وهذا من جراء التعديلات المتوالية وتدهور الحساب الجبائي من طرف المكلفين.

ورغم البحث المستمر للدولة عن وسائل تمويلية إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة لتغطية نفقات الدولة، إلا أن المكلف *le contribuable* يلجأ إلى الاحتيال في أدائها والإخلال بالتزاماتها، لهذا نظمت التشريعات الجبائية جزاءات جنائية للحد من هذه الظاهرة، لأن شأنها شأن الجريمة بمفهومها القانوني، لكن الجريمة التي يرتكبها المكلف بالضريبة بصفته هذه يطلق عليها ما يسمى بـ "الجرائم التهرب الضريبية".

فجرائم التهرب الضريبي بمفهومها العام تعني تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً ويتجلى في صورتين متمثلتين في التجنب الضريبي والذي يعرف بالغش الضريبي المشروع والذي لا ينطوي على مفهوم المخالفة بمعنى أنه لا تتوافر فيه عناصر الجريمة، خاصة منها العنصر الشرعي، والغش الضريبي الغير مشروع الذي يتضمن مخالفة وخرقا لأحكام القانون. فالدولة تسعى لمعالجة جرائم التهرب الضريبي بتجنيد كل من طاقاتها وإمكاناتها المالية والبشرية، عن طريق المراقبة المستمرة من أجل تنمية الوعي الضريبي لدى المكلف وكذلك تحسين العلاقة بينه وبين الإدارة الجبائية هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعمل على ردع وقمع هذه الظاهرة من خلال الجزاءات المناسبة.

أسباب اختيار الموضوع:

وسبب يعود سبب اختيارنا لهذا الموضوع إلى :

- تسليط الضوء على محل الجريمة و المتمثل في الضريبة والإحاطة بمختلف خصائصها وأنواعها.
-الإحاطة بالجانب القانوني لجريمة التهرب الضريبي وهو الجانب المغيب مقارنة بالجانب الاقتصادي و المالي الخاص بها.

-معرفة مختلف الطرق والمناورات المعتمدة من قبل المتهربين و كذا مختلف الآليات الموضوعية و الإجرائية المسخرة لردعهم.

الإشكالية:

التهرب الضريبي وكغيره من الجرائم يتضمن اعتداء على مصلحة محمية، إلا أن طبيعة تلك المصلحة تميزها عن باقي الجرائم فهو يشكل اعتداء على مصلحة الخزينة العامة من خلال إحدى طرق تمويلها وهي الضريبة والتي أقر لها المشرع آليات عديدة في سبيل حمايتها ومكافحة أي اعتداء ضدها الشيء الذي يطرح التساؤل التالي:

-ما المقصود بجرائم التهرب الضريبي وأساليبه، وما مدى فعالية الآليات التي أقرها المشرع الجبائي في سبيل مكافحتها؟

المنهج:

وفي إطار المقاربة المنهجية استخدمنا في هذا البحث:

المنهج الوصفي: الذي يهتم بالحقائق العلمية ويصفها كما هي حتى يمتد إلى تفسيرها، وذلك من خلال تحديد مختلف نواحي الجريمة من حيث المفهوم والأنواع والأساليب.

المنهج التحليلي: الذي يركز على عرض المشكلة ودراستها من خلال تحليل النصوص القانونية والتعمق في مقصودها من الناحية القانونية، وتقييم دور الآليات المقررة لمكافحة الجريمة.

أهمية الموضوع:

ومن هنا جاءت أهمية الموضوع، والتي تكمن في الأهمية العملية من خلال تسليط الضوء على موضوع يعد من صميم المالية العامة، ليظهر مدى تحكم الجهات الإدارية المختصة في تطبيق نصوص القانون الجبائي وتجسيدها على أرض الواقع، أما الأهمية العلمية لدراسة هذا الموضوع فكانت بهدف التركيز على الجوانب القانونية الخاصة ب:

- الضوء على محل الجريمة و المتمثل في الضريبة و الإحاطة بمختلف خصائصها و أنواعها.

- الإحاطة بالجانب القانوني لجرائم التهرب الضريبي وهو الجانب المغيب مقارنة بالجانب الاقتصادي و المالي الخاص بها.

- معرفة مختلف الطرق و المناورات المعتمدة من قبل المتهربين و كذا مختلف الآليات الوقائية والرقابية المسخرة لردعهم.

الصعوبات:

ولعل أهم الصعوبات التي واجهتني في هذا البحث هي قلة المراجع المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر، خاصة باللغة العربية، وكذلك كثرة النصوص القانونية والتنظيمية وتنوعها وتناثرها، ورغم ذلك حاولت الإلمام بقدر الإمكان بموضوع البحث.

وقصد الإلمام بحديثات و متطلبات هذه البحث، تم عرض محتوياته في فصلين، وقد تم الاستهلال بمقدمة تم فيها طرح الإشكالية، وبذلك تضمن الفصل الأول بيان ماهية الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري، حيث تناولت في المبحث الأول: مفهوم جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، أما المبحث الثاني فقد تضمن أركان وصور جرائم التهرب الضريبي، وقد خصصنا الفصل الثاني لأساليب وآليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي، حيث تناولنا في المبحث الأول: أساليب التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، وفي المبحث الثاني: آليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، ثم خاتمة تطرقنا فيها إلى أهم النتائج والاقتراحات التي تم التوصل إليها.

تمهيد:

إن فعالية الضرائب في النظم الضريبية الحديثة تعتمد على نوعية الضوابط، وكذا تطبيق المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الضريبة، وتختلف إجراءات الرقابة من أجل السيطرة على مشكلة التهرب الضريبي، التي ترتبط كثيرا بماهية الضريبة، لكون التهرب الذي نحاول دراسته يتعلق بالضريبة التي تكتسي أهمية بالغة لأنها تمس ميزانية الدولة، والتي من أهم نتائجها التخلص من العبء الضريبي الذي هو تمهيد لجريمة التهرب التي نحاول تحديد مفهوم دقيق لها من جهة، ومن جهة أخرى محاولة إبراز وتحديد أركانها وصورها، من خلال مبحثين:

✓ المبحث الأول: مفهوم جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

✓ المبحث الثاني: أركان وصور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

المبحث الأول: مفهوم جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

تؤكد الدراسات و الإحصائيات أن التهرب الضريبي يعد من بين الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم، ولكن بنسب تختلف من دولة لأخرى و من زمن إلى آخر وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كهل الفرد المكلف بها سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا ، فلدراسة الجانب الموضوعي لجرائم التهرب الضريبي، تستلزم التوقف عند المقصود بالضريبة و أنواعها، وإبراز جرائم التهرب الضريبي، وذلك من خلال:

✓ المطلب الأول: تعريف الضريبة وأنواعها

✓ المطلب الثاني: تعريف جرائم التهرب الضريبي وأنواعه

المطلب الأول: تعريف الضريبة وأنواعها

تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ، ذلك أن ظهور الدولة الحديثة أوجب على السلطة أن تؤمن الموارد اللازمة لجهاز الدولة، ولهذا فرضت السلطات الحاكمة تكاليف إلزامية على الأفراد، وبعد ذلك فرضت عليهم تكاليف على الأموال مقابل الخدمات التي تؤديها لهم، ومع تكاثر حاجيات ونفقات الدولة، عمدت هاته الأخيرة إلى فرض ضرائب أخرى حتى ولو لم تكن هناك منفعة خاصة للأفراد الذين يؤدونها.

لم تكن الضريبة في بادئ الأمر تهدف إلى غاية اقتصادية، أو إلى التدخل في النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي، بل كان الهدف الأول والأخير هو تمويل خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية نفقاتها، وأخذ مفهوم الضريبة يتغير بتغير مفهوم دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية¹، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال:

✓ الفرع الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

✓ الفرع الثاني: أنواع الضريبة

(1) حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش . المالية العامة الموازنة نفقاتها، وإدارته الضرائب، الرسوم (القروض الإصدار النقدي الخزينة دراسة مقارنة، الطبعة الأولى . منشورات حلبي الحقوقية : بيروت. 2013، ص279-280.

الفرع الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

للإحاطة بمعنى الضريبة يجب تحديد وتبيان التعريف اللغوي والاصطلاحي، ثم تبيان الخصائص التي تميز هاته الضريبة.

أولاً- تعريف الضريبة:

لتعريف للضريبة تعريفا شاملا، يجدر بنا تعريفها لغويا و اصطلاحا.

1- التعريف اللغوي:

الضريبة هي ما يفرض على الملك و العمل و الدخل للدولة، و لمشتريات و الخدمات.¹ الضريبة هي التي تأخذ في الأرصاد و الجزية و نحوها، و منها ضريبة العبد أي غلة العبد، و هي ما يؤدي العبد إلى سيده، من الخراج المقرر عليه، و تجمع على ضرائب، و الضرائب ضرائب الأرض، و هي الوظائف الخراج عليها.²

2- التعريف الاصطلاحي:

عرفت الضريبة على أنها مبلغ من النقود تجبر الدولة و الهيئات العامة المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية، ليس في مقابل انتفاعه بخدمة معينة، وإنما لتمكينا من تحقيق منافع عامة.³ تعرف أيضا المبلغ الذي تفرضه الدولة و تقتطعه بصورة مباشرة و ذلك بغية تمييز الضريبة عن الإجراءات النقدية التي تؤدي كما في حال تخفيض قيمة العملة إلى اقتطاع غير مباشر من ثروات الأشخاص.⁴

كما يمكن تعريفها على أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة و يلتزم المعمول بها بأدائها بلا مقابل تمكينا من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.⁵

و يضيف بعض العلماء إلى هذا التعريف قولهم أنها اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف.⁶

(1) مجد الدين الفيروز أبادي، القاموس المحيط، الطبعة الثامنة، مؤسسة الرسالة لبنان، 2005، ص588.

(2) محمد ابن منظور الافريقي، لسان العرب، دون طبعة، المجلد الثاني، الجزء الخامس عشر، دار صادر للطباعة و النشر، لبنان، دون سنة النشر، ص522.

(3) زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، دون طبعة، ص126.

(4) فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، دون طبعة، 2003، ص49.

(5) حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية بالكتاب، مصر، 2000، ص115.

(6) أعرم يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص90.

ثانيا- خصائص الضريبة

بالنظر إلى التعاريف السابقة يمكن تحديد الخصائص الأساسية للضريبة فيما يلي:

1- الضريبة تأدية نقدية:

وهذا يعكس التطور الحاصل في شكل الضريبة التي ظهرت في بادئ الأمر في صورة أعمال للسفرة من جهة، ومن جهة أخرى يبرز الطابع النقدي للمجتمعات المعاصرة، فضلا عما تتصف به النقود من مزايا ويمس الطابع النقدي للضريبة ثلاثة جوانب تتصل بالوعاء، التصفية والتحويل.¹ فوعاء الضريبة غالبا ما يتكون من عناصر نقدية أو قابلة للتقدير النقدي، وهذا لا يعني أنه لا يمكن فرض الضرائب على عناصر غير نقدية، فالضرائب النوعية كالضرائب على استهلاك التبغ والمنتجات البترولية في الجزائر يتم حسابها على أساس الحجم والعدد، وليس على أساس القيمة النقدية لها.²

2- الضريبة فريضة إجبارية:

فالمكلف ملزم بتأديتها، وليس له أي خيار في أدائها من عدمه، ولا في كيفية الدفع وموعده، وفي حال امتناعه عن تأديتها تأخذ منه قسرا.³ وهي ليست تبرعا اختياريا يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيار الأفراد، أو الأشخاص المفروضة عليهم، بل تدفع جبرا باعتبارها مظهرا من مظاهر السيادة التي تتمتع بها الدولة، فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أو امتنعوا، والدولة لها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول عليها.⁴

3- الضريبة تؤدي دون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون الحصول على أي فائدة أو منفعة من طرف الدولة، وبترتب على هذا أنه لا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة، التي يتعين عليه دفعها فينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة، حيث يتعين على الفرد أن يساهم مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة، وأن تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد.⁵

(1) حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش . مرجع سابق . ص382

(2) عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان، 2001، ص22

(3) حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش . مرجع سابق . ص38

(4) منصور ميلاد بونس . مبادئ المالية العامة. دون طبعة . منشورات الجامعة المفتوحة : الأردن . 1994 . ص105

(5) محمد الصغير بعلبي و يسرى أبو العلا . المالية العامة . دون طبعة . دار العلوم : عنابة . الجزائر . 2003 . ص 89 و9

حيث أنه ليس هناك أية علاقة سببية مباشرة أو ارتباط مباشر بين الضريبة والفوائد التي تعود

لل فرد من الدولة، فالضريبة لا تستلزم أية خدمة مقابلة ومباشرة من طرف الدولة.¹

4- الطابع النهائي للضريبة:

أي أن المكلف لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه على سبيل الضريبة بأي شكل من الأشكال، والدولة لا تلتزم برد قيمتها للأفراد أو تعويضهم إياها، وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام التي تلتزم الدولة برده، مثل المال الذي يدفع للدولة على سبيل القرض، إذ أنه يسترد قرضه مع الفوائد بعد أجل طويل أو قصير.²

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.³

الفرع الثاني: أنواع الضرائب

لقد تعددت أنواع الضرائب، ولكل منها خصوصيته وغالبا ما تطبق الدولة أنواع مختلفة من

الضرائب، ويمكن تصنيف الضرائب، بالاستناد إلى عدة معايير هي:

أولا- من حيث تحديد وعاء الضريبة:

حسب هذا المعيار يوجد ما يلي:

1- الضريبة الوحيدة و الضريبة المتعددة:

حسب هذا المعيار فان تقسيم الضرائب يخضع إلى العدد و الكم، فنجد فيه ضريبة وحيدة منفردة

وضرائب عديدة متنوعة.

(1) حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش. مرجع سابق. ص382

(2) حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش. المرجع نفسه. ص382

(3) عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص26

أ- 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

ويقصد بها أيضا اعتماد الدولة في إيراداتها على ضريبة واحدة رئيسية، للحصول على ما يلزمها من موارد مالية. تتميز الضريبة الوحيدة بسهولة تحصيلها وقلة إجراءاتها الإدارية.²

ب- الضريبة المتعددة:

وهي الضرائب السائدة في النظم التي تأخذ بأكثر من ضريبة سعيا 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، وأن المكلف الذي يستطيع التهرب من أحد أنواع الضرائب يقع تحت طائلة أخرى.³

ثانيا- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

1- الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة فتفرض، على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة.

ولقد عرف التاريخ المالي الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان. فعرفها الرومان و العرب حيث كانت تفرض على غير المسلمين (الذميين) في البلاد الخاضعة للحكم الإسلامي، وكانت تقتصر على الذكور البالغين كما عرفت في مصر في أواخر القرن التاسع عشر و كانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس، لكونها تفرض على الشخص باعتباره "رأسا" وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين ضريبة موحدة أو ضريبة مدرجة ، و قد انتشرت ضريبة الرؤوس الموحدة في المجتمعات القديمة البدائية لكونها كانت تتماشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات ،حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخل والثروات بالإضافة إلى بدائية الإدارة المالية ،مما يصعب عليها تقدير وعاء

(1) عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص36

(2) محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلاء، مرجع سابق، ص66

(3) عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص37

الضريبة بجانب سهولة تحصيلها، ولذا كانت تفرض ضريبة بسيطة موحدة على الأفراد فيدفع كل فرد ذات المبلغ الذي يدفعه الآخرون الخاضعين للضريبة، وكانت الحصيلة الضريبية بسيطة لأن سعرها كان دائما منخفضا، لكي يتمكن ذووا الدخل المحدودة من دفعها.

ومع تقدم المجتمع و ظهور الفوارق الاقتصادية والاجتماعية بين الأفراد ودخولهم أصبحت الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، إذ أصبح الأفراد يتفاوتون في قدرتهم التكاليفية.

ولذا بدأ الاتجاه نحو ضريبة الرؤوس المدرجة حيث كان المجتمع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقا لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد كضريبة تختلف عن الطبقات الأخرى. وبالرغم من أن الضريبة المدرجة تبدو أكثر عدالة من الضريبة الموحدة إلا أنها عدالة ناقصة، فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن دخول هذه الطبقة غير متساوية، فهي لا تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للأشخاص.

ومن أمثلتها الضريبة التي فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هي: الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية و الطبقات الأخرى كما فرضتها فرنسا عام 1865 حيث قسم المجتمع إلى اثنتين و عشرين فئة اجتماعية فرضت على كل فئة ضريبة خاصة وتكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضريبة الرؤوس بنوعها الموحدة و المدرجة، نظرا لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان و حقوقه بجعله محلا للضريبة.¹

2- الضرائب على الأموال:

نظرا للعيوب السالف ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاتجاه نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة، و إما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلا. و رأس المال هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة (الثروة) سواء أخذت شكلا عينيا، كأرض عقار أو مبنى أو شكل سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية (أسهم و سندات) أو مبلغ من النقود والواقع فان الثروة مفهوم أشمل و أعم من رأس المال.

أما الدخل فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو كليهما معا. و يأخذ الدخل صورة نقدية، كقاعدة عامة، في المجتمعات الحديثة. إن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل في

(1) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003، صص 132 :

صورة عينية. مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التي يقوم بإنتاجها، أو استقاء المنتجون لجزء من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتي (كالمزارعين) ويثور التساؤل حول أيهما أكثر تعبيراً عن المقدرة التكلفة للأشخاص، رأس المال أم الدخل؟

شهد التاريخ المالي للمجتمعات الحديثة تطوراً كبيراً في هذا الصدد يتمثل في كون الدخل يمثل أساساً لفرض الضريبة، بعد أن ظلت الثروة لفترة زمنية طويلة هي الأساس الأول لفرضها، خاصة في العصور الوسطى و حتى بداية القرن التاسع عشر و مع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر و بداية القرن العشرين، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، للأسباب التالية:

1- التطور الذي لحق الاقتصاد و تحوله من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي، فقد ترتب عن ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة على الثروة العقارية. ونظراً لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة المالية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم.

2- القيود التي فرضت على حق الملكية، و ما يتفرع عنها من حق استغلال تمثلت في شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضي و المباني للأغراض السكنية و غيرها مما أدى إلى تناقص أهمية الثروة العقارية.

3- استناداً إلى أن العمل، أصبح مقياساً للقيمة، فقد تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل و أصبح هو المعيار الذي يحدد درجة مساهمة صاحبه.

ومع ذلك فإن اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكلفة، وبالتالي كأساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة:

- ليست كل عناصر الدخل نقدية فالبعض منها يكون عينياً، مثال ذلك الجزء من الناتج الزراعي الذي يستهلكه المنتجون وهو ما يسمى بالاستهلاك الذاتي، كذلك إقامة مالك المبنى في العقار المملوك له أو في بعض أجزائه، تلك العناصر العينية يصعب تقديرها.

- بالنسبة للدخول النقدية، قد يكون من الصعب الوصول إلى تقدير صحيح بالنسبة لبعضها خاصة تلك التي يقوم أصحابها بإمسك دفاتر، أو تلك التي تحتمي وراء مبدأ سرية الأعمال الذي يعد من أسس نشاط المشروع الفردي.¹

- إن التوسيع في مفهوم الدخل يؤدي إلى احتوائه على عناصر أخرى تقع بين الدخل ورأس المال

(1) سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 136

كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت، وإن كان ذلك لا يركز على زيادة في الطاقة الإنتاجية. ويغض النظر عن تلك المشاكل، فقد أصبح الدخل بصورة أصلية، هو معيار المقدرة التكلفة التي تمثل الوعاء الأساسي للضريبة، وإن كانت الثروة و رأس المال يمكن الارتكاز عليهما في بعض الحالات الاستثنائية.¹

ثالثا- من حيث تحمل عبئ الضريبة:

حسب هذا المعيار توجد ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة

1- الضرائب المباشرة:

وفيها نتطرق لتعريفها، مزاياها وعيوبها:

أ- تعريفها:

هي الضريبة التي تستقر لدى المكلف بها، بحيث لا يستطيع نقل عبئها إلى الغير، فيكون المكلف القانوني هو نفسه المكلف الفعلي، فلا وسيط بين المكلف وإدارة الضرائب.²

ب- مزايا الضريبة المباشرة:

-استقرار حصيلتها وانتظامها، لأن أوعيتها ليست عرضة للتقلبات الشديدة.
-تستجيب بشكل أفضل للمبادئ الضريبة مثل مبدأ العدالة، الملائمة في التحصيل واليقين.
-تمكن الأفراد من الشعور بواجبهم الضريبي، ومن ثم يمكنهم مراقبة مدى سلامة التصرفات المالية للسلطات العمومية.³

ج- عيوب الضريبة المباشرة:

أهم عيوبها أنها:

-أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة، حيث لا تتأثر بالانتعاش الاقتصادي أو الركود الاقتصادي.
-لا تتصف بصفة العمومية، مما يترتب عنه انخفاض حصيلتها.
- نظرا لأن الممول يدفعها سنويا، فهي قد تكون مرهقة له، مما يفتح المجال للتهرب الضريبي.⁴

(1) سوزي عدلي ناشد ، المرجع السابق ،ص36

(2) عبد المجيد قدي .مرجع سابق، ص31.

(3) عبد المجيد قدي .مرجع سابق، ص33

(4) محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا، مرجع سابق .ص6

2- الضريبة غير المباشرة :

وفيها نرى:

أ- تعريف الضريبة غير المباشرة:

هي الضرائب التي يمكن للمكلف نقل عبئها إلى الغير، بمعنى أنه يمكن أن يكون المكلف الفعلي بها غير المكلف القانوني.¹

ب- مزايا الضريبة غير المباشرة:

أنها تجبى بسهولة، فالمكلف يؤديها دون أن يشعر بها، فهو لا يدري أنه عندما يشتري أي سلعة غذائية أنه يدفع ضريبة غير مباشرة، وهو لا يدري عندما يتنقل بالسيارة أنه يدفع رسماً عن البنزين. -وفرة حصيلتها ونموها مع ارتفاع وازدياد الاستهلاك، وتطور الثروة العامة، وهذا ما يفسر لجوء الحكومات إليها عندما تحتاج إلى المال.²

- الضريبة غير المباشرة تتسم بالمرونة، فميزتها أن حصيلتها وفيرة في فترة الانتعاش الاقتصادي.³

ج- عيوب الضريبة غير المباشرة:

-ضآلة وقلة حصيلتها في وقت الركود الاقتصادي.

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

-عدم التناسب مع المقدرة التكلفة للممول، فهي عادة ما تفرض على السلع الضرورية، ولهذا تكون أكثر ثقلاً على الطبقة الفقيرة.⁴

-أنها بعيدة عن الملائمة، وكذلك بعيدة عن العدالة.⁵

رابعاً- من حيث الواقعة الناشئة:

حسب هذا المعيار نميز أربعة أنواع:

1- الضريبة على رأس المال:

تفرض على تملك رأس المال و تدفع من الدخل ، و تدفع من الدخل ، و تتميز هذه الضريبة بأنها تتخذ رأس المال نفسه وعاء للضريبة إلا إن سعرها يكون منخفضاً بحيث يكفي الدخل الناتج عن

(1) عبد المجيد قدي .مرجع سابق .ص33

(2) حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش .مرجع سابق .ص409

(3) محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلاء .مرجع سابق .ص68.

(4) محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلاء .مرجع سابق .ص69

(5) حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش .مرجع سابق .ص406

رأس المال للوفاء بدين الضريبة دون الحاجة للتصرف في جزء منه و قد تفرض ضريبة استثنائية على رأس المال، و غير دورية و تفرض في أوقات استثنائية مثل أوقات الحروب الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال ، و هي تفرض على الزيادات التي تطرأ على قيمة رأس المال لأسباب خارجة عن إرادة صاحبة كما لو فتحت الأشغال العامة شارعا أدى إلى تحسين العقارات المجاورة و ارتفاع أسعارها.

- **الضريبة على التركات:** أي الضرائب التي تفرض على انتقال رأس المال بالوفاة وهي التي تفرض على جميع الحقوق و الأموال المنقولة و غير المنقولة التي تؤول إلى الغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقف أو بأي طريق آخر بلا عوض
وقد أخرجت جميع القوانين الحديثة، فرض الضريبة على التركات نظرا للمزايا الخاصة التي تتصف بها و أهمها:

1- أنها ضريبة عادلة تصيب أموالا لم يبذل في سبيل الحصول عليها مباشرة دون عناء.

2- هي ملائمة و خفيفة الوطأة على المكلفين، و فرة المورد و قلة النفقة أنها تسمح بمراعاة الأوضاع الشخصية للمكلف و تتصاعد بحسب درجة القرابة بين الوارث و الموروث و بأخذ قانون الجزائر للضرائب على التركات بالتصاعد.¹

2- الضرائب على الدخل:

وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية سواء كانت شهرا أو سنة و هذه الضريبة إما أن تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور، الأرباح التجارية، الصناعية. أن تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها و مصادرها ومن أهم عناصر التشخيص الضريبي إعفاء حد أدنى من الدخل تتناسب و النفقات الضرورية للمعيشة، كما أن هناك إعفاء آخر يقابل الأعباء العائلية يتناسب وعدد المعالين، ثم إن التصاعد في أسعار الضريبة هو أحد عناصر التشخيص الضريبي.²

3- الضرائب على الاستهلاك:

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، و هي ضريبة متنوعة و متعددة.

(1) علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص ص202-203.

(2) نور عبد الناصر ، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها ، دار المبصرة ، الأردن، 2002 ، ص17.

ويمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها . و تتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقا لطبيعة الأنظمة الضريبية، إذ إن الأمر يتوقف دائما على مدى حاجة الدول إلى المال .فضلا عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية في فرض الضريبة على استهلاك.¹

4- الضرائب على الإنتاج:

هي ضريبة تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها رسوم الإنتاج، وتفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر البيع، بيع الوحدة للمستهلك.²

خامسا- من حيث طبيعة معدل الاقتطاع:

وفيها نجد ضرائب نسبية وأخرى تصاعدية

1 ضرائب نسبية:

هي تلك الضرائب التي يتم فيها تطبيق معدل ثابت على المادة الخاضعة للضريبة، مهما كانت قيمتها كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات.³

2 ضرائب تصاعدية:

يقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها، والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر مع زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.⁴

المطلب الثاني: تعريف جرائم التهرب الضريبي وأنواعها

التهرب ظاهرة دولية تختلف من دولة إلى أخرى، تبعا للنظام الاقتصادي والسياسي لكل دولة

إلا أنها تشترك في كونها ظاهرة يصعب السيطرة عليه، لهذا يجدر بنا التطرق إلى:

✓ الفرع الأول: تعريف جرائم التهرب الضريبي

✓ الفرع الثاني: أنواع جرائم التهرب الضريبي

(1) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص181 :

(2) نور بد الناصر ، المرجع السابق، ص19.

(3) مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، 1986، ص389.

(4) علي زغدود ، مرجع سبق ذكره ، ص 206.

الفرع الأول: تعريف جرائم التهرب الضريبي

لكي يتجلى لنا معنى جرائم التهرب الضريبي لابد لنا أن نحدد مضمون لفظ التهرب، حيث جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب هو : هرب، أي فر الإنسان، هرب من الشيء، انتقص جزء منه.¹

أم القانون لم يعرف جريمة التهرب الضريبي، لكن عرفها الفقه بأنها ظاهرة يحاول بواسطتها الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة عدم دفعها كلها أو جزء منها، و التهرب إما يكون تاماً أو جزئياً، ولا توجد ضريبة لا يتناول التهرب كلها أو بعضها ، أو على الأقل محاولة التهرب، و كلما كانت الضريبة مرتفعة كلما كثر التهرب منها² وتكون الضريبة بالاعتداء الغير المباشر على القوانين العامة للضريبة باستعمال وسائل معينة تمكن المكلف من عدم دفع جزء أو كل الضريبة.³

تعريف الدكتور محمد فتحي سرور:

كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بواجب أداء الضريبة في الميعاد القانوني سواء بعدم أداء الضريبة، كلها أو بعضها، أو التأخر في أدائها كاملة عن الميعاد القانوني، بمعنى أنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزنة الضريبية.⁴

تعريف الدكتور رياض الشيخ وعمرو محي:

عدم تصريح الممول بجزء من ثروته أو دخله، و يكون ذلك إما بغير قصد كالنسيان، أو بقصد كالتخفيض في القيمة المصرح بها، و في هذه الحالة يعتبر الأمر مخالفة إدارية.⁵

تعريف المستشار البشري الشوريجي:

تتحقق جريمة التهرب من أداء الضريبة باستعمال طرق احتيالية، سواء كان التخلص كلي أو جزئي، نتيجة الإخفاء، و المقصود بالإخفاء، هو إخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب.⁶

ومن خلال التعاريف السابقة تتضح لنا مجموعة من الركائز المميزة للتهرب الضريبي وهي:

- 1- صفة المكلف بالضريبة بحيث يكون شخص طبيعي أو معنوي.
- 2- التهرب الضريبي هو تفادي المكلف الوقوع في ثغرات القانون الجبائي.-.

(1) منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال و الأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، ص146.

(2) محمود رياض عطية، الموجز في المالية العامة، كبعة 1969م، ص220.

(3) jean schmidt- l'ipot-2° édition- Dalloz/ Paris 1995-P55

(4) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، طبعة 1990، ص35.

(5) رياض الشيخ و عمرو محي الدين- المالية العامة- الدار الجامعية للطباعة/ بيروت 1998، ص101.

(6) إبراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، 2000م، منشأة المعارف بالإسكندرية، ص113.

- 3- التهرب الضريبي هو الامتناع الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب المستحقة.
- 4- الهدف منه حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب التي تؤول إليها.
- 5- التهرب الضريبي هو استعمال المكلف لطرق احتيالية وتدلّسية، من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه.¹

وللاشارة فإن الأساليب المعتمدة في التهرب هي أساليب عالمية تعكس عدم محدودية الظاهرة الجغرافيا أو اقتصاديا، و لا نستثني من العالمية أحدا فهي تمس حتى كبريات الدول فهي مشكلة ترتبط أساسا بوجود الضريبة نفسها، إلا أن الأثر الكاشف للظاهرة يرجع إلى الانفتاح الاقتصادي الدولي من جهة، و إلى اتساع التجارة الدولية من جهة أخرى.

ومن هنا يمكن التفريق بين نوعين من التهرب، تهرب داخلي وهو موضوع دراستنا، وآخر دولي غالبا ما يتم بواسطة الشركات الدولية، بقصد تخفيف أعبائها إلى أقصى حد ممكن مستغلة في ذلك:

- 1 عدم التجانس بين التشريعات الضريبية.
- 2 مبدأ السيادة الضريبية، فلكل دولة نظامها الضريبي و هو سيد داخل إقليمها، فسيادتها تمنع تطبيق نظام أجنبي داخل أراضيها.
- 3 استغلالها بما يسمى تسويق المعاهدات.²

الفرع الثاني: أنواع جرائم التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع، فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار التجنب الضريبي، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غير مشروع³

ومن خلال هذا يتضح أن فكرة التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من الغش الضريبي، فالتهرب الضريبي هو الجنس، أما الغش الضريبي فهو نوع من أنواع التهرب الضريبي.⁴

ومما سبق يتضح أن التهرب الضريبي نوعان، الأول يستخدم فيه المكلف بالضريبة طرق مشروعة وذلك دون انتهاك القانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، والنوع الثاني الذي يلجأ فيه

(1) مصطفى رشدي شبيحة، المرجع السابق، ص380.

(2) علي زغود، مرجع سبق ذكره، ص ص 210.

(3) عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص216

(4) حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص433.

المكلف إلى استخدام وسائل وطرق غير مشروعة، فينتهك من خلالها القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

أولاً- التجنب الضريبي: L'évitement de l'impôt

يقصد بالتجنب الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين، كالبيع أو الشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها، فيتصرف بطريقة سلبية، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف تكون مكفولة دستورياً ومن ثم لا يسأل عن تصرفه السلبي لأنه لم ينتهك القانون¹

وقد عرفه MARGIRESZ بأنه: "محاولة التخلص من الضريبة في حدود القانون".² ويتجلى ذلك من خلال سلسلة الإعفاءات و التخفيضات الدائمة أو المؤقتة و التي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافياً.... إلخ.

ويراد أيضاً بالتجنب الضريبي ما يعتمد إليه الأفراد أحياناً من الاستفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة³

وهو أيضاً النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي والتي تهيء للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب كما بالنسبة للضريبة على أرباح شركات الأموال و التي تكون أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والأجور⁴

إذن هي الوضعية التي ينجح فيها المكلف بتقليل مبلغ الضريبة الواجب عليه دفعها من دون انتهاك القانون أو تقليص التزاماته الضريبية، وعليه يستفيد من الإمكانيات القانونية باستخدام الثغرات القانونية وعدم دقة النصوص⁵

ومن خلال هذا يتضح أن المكلف بالضريبة باستطاعته تجنب قيام و أداء الضريبة من الأساس بوسيلتين:

(1) سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص216

(2) عبد الرحمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، (صعوبات الاقتطاع و آفاق التحصيل)، مجلة الندوة للدراسات القانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجيلالي الياصب، سيدي بلعباس، العدد الأول، 2013، ص103.

(3) علي زغود، مرجع سبق ذكره، ص 167.

(4) فوزي عطوي، المرجع السابق، ص21.

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

-الثانية: الامتناع عن قيام بأعمال ونشاطات سواء في مجال التجارة أو الصناعة لكي لا يحقق إنتاج

يخضع للضريبة، فيمارس نشاطات أخرى لا تدخل في إعداد الأوعية الضريبة الخاضعة للتكليف الضريبي.¹

من خلال التعريف يمكن استنباط ثلاث نقاط:

1- تجنب ناتج عن تغير سلوك المكلف:

يظهر ذلك في بعض السلوكيات التي تتمثل في:

- الامتناع عن الاستهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة لتفادي دفعها.
 - ترك النشاط الذي تفرض عليه ضريبة مرتفعة و الانتقال إلى نشاط آخر أقل ضريبة.²
- فالمكلف هنا يقوم بالامتناع عن تصرف معين كعملية البيع أو الشراء فهو يعمل على تحقيق الواقعة المنشئة لهذه العملية، فتصرفه يكون سلبيا لأنه يقوم باستخدام حق من حقوقه الدستورية والمتمثل في حرية القيام بتصرف ما من عدمه و من ثم لا يسأل عن انتهاك القانون.³

2- تجنب ينظمه التشريع الضريبي:

في هذه الصورة المشرع نفسه الذي ينظم عملية التملص المكلف من التزامه بصورة جزئية أو كلية كون أن الضريبة أداة لتحقيق أهداف اجتماعية و اقتصادية، كما أن التهرب المنظم ما هو إلا إرضاء لبعض الفئات الاجتماعية و هو ما أكدته المادة 36 من ق.ض.م.ر.م. بنصها: "تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب و البقول الجافة والتمور.⁴

حيث يتعمد المشرع الجزائري في بعض الأحيان في وجود التهرب الضريبي ذلك بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، كإخضاعه مثلا للأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص % 12.5 بدلا من % 25 قصد تشجيع الاستثمار⁵، أو يفرض ضريبة على الدخل

(1) فوزي عطوي . المرجع سابق . ص 223

(2) ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع، البليدة، ص08.

(3) علي زغود ، مرجع سبق ذكره ، ص 179.

(4) مصطفى رشدي شبيحة، المرجع السابق، ص245.

(5) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دط، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2001 ، ص09

الإجمالي على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ثم تستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع إنشائها خصوصا في المناطق المعزولة.¹

إضافة إلى ذلك تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية و أنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا و في المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم و ذلك ابتداء على الوالي من تاريخ م نها و تاريخ بدء نشاطها.

كما يستفيد من من إعفاء دائم بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل المحققة في

النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته."

والمادة 252 من نفس القانون التي أعفت مؤقتا لمدة 07 سنوات البنائيات أو الملكيات المبنية

حديثا من الرسم العقاري.²

إن المادتين السابقتين ليستا إلا جزء يسير مما أجازته المشرع من تجنب للضريبة قصد تحقيق

الأهداف السابقة الذكر، أو كأن يستفيد المكلف من الإعفاءات و ا لتخفيضات بإعطاء نشاطه صفة

أخرى مثل أن يلجأ المكلف إلى الأعمال الحرفية أو التقليدية قصد الحصول على بطاقة حرفي بدل

السجل التجاري من أجل الاستفادة من الامتيازات الممنوحة لهذه الفئة، وأيضا تلك التخفيضات و

الإعفاءات الممنوحة في إطار ENSEJ.³

مما سبق رأينا أن المكلف قد تجنب الضريبة المفروضة عليه باختلاف صيغتها و ذلك ضمن

إطار قانوني رسمه المشرع

3- تجنب ناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

يتحقق التهرب في هذه الحالة نتيجة وجود ثغرات في القانون، ووجود نقص يشوب النصوص

التشريعية لتتيح للمكلف التملص من التزامه بدفع الضريبة التي على عاتقه.⁴

(1) ليلة علام، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص40

(2) برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، (دراسة مقارنة) دار الجامعة الجديدة، 2009، ص282.

(3) علي زغدود، مرجع سبق ذكره، صص198.

(4) ناصر مراد، المرجع السابق، صص09.

كأن يستعين المكلف بأهل الخبرة لاكتشاف الثغرات، فمثلا يستطيع المكلف تجنب الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية بالتوصل لإعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أنها غير ذلك وبذلك يكون قد تجنب الضريبة دونما أن يتعرض لأي جزاء، و من أمثلة ذلك إغفال ثغرة في التنظيم الضريبي، وهي نقل التركة عن طريق الهبة، فالشخص يمكن أن ينقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد صوري خلال حياته تهربا من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته.¹

يستخلص في الأخير أنه بالرغم من توفر سوء نية المكلف بالضريبة إلا أنه لا يعاقب عليه قانونا، وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 01 من قانون العقوبات: "لا جريمة أو عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".² إلا أنا لتهرب الضريبي المشروع يشكل خطرا على إيرادات الدولة الجزائرية مما يؤثر بطريقة مباشرة على اقتصاد بلادنا، وبالتالي على مشرنا الضريبي العمل جاهدا من أجل سد الثغرات الموجودة في القانون وصياغة النصوص القانونية صياغة واضحة لا تحمل أي غموض وأن لا يمنح إعفاءات ضريبة إلا بعد إعداد خطة مدروسة.

ثانيا - الغش الضريبي: La fraude fiscale

تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين نذكر منها تعريف مارك داسيس وباسكال مين، وجاء كما يلي: "إن التهرب من الضرائب يعني بالضرورة انتهاكا لقانون الضرائب من أجل الهروب كليا أو جزئيا من الضرائب، أو حتى الحصول على المبالغ المستوردة من الضرائب التي لا يحق لنا الحصول عليها".³ أما حبيب عيادي عرف الغش الضريبي بأنه: "مخالفة مباشرة، واعية أم لا، لقانون الضرائب ويتم تحليلها على أنها مجموعة من المجموعات القانونية والمحاسبية والمادية المصممة لتهرب من الضرائب"⁴

(1) الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، العدد2، 2000، جامعة دمشق، ص162.

(2) المادة 1 من قانون العقوبات الصادر بموجب الأمر رقم 66-156 في 8 جويلية 1966 المعدل والمتعم بالأمر رقم 97-10 في 6 مارس 1997.

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

4) TABLI Abdelhak, YACINI Hakim, Le Contrôle Fiscal outil de lutte contre la fraude fiscal, Mémoire de Master en science de gestion , Spécialité : finance et comptabilité Option : comptabilité contrôle et audit , Université Abderrahmane Mira , Bejaia, 2013- p33.

ويقصد بالغش الضريبي عدم احترام وانتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية من جانب المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة،¹ حيث يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صورة التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة وتتجلى هذه الصورة في تزوير المستندات، وفي عدم دقة التصريحات، وفي المخالفات التي يرتكبها المكلف إزاء القوانين والأنظمة التي تحكم شؤون الضرائب والرسوم في الدولة.²

ويعرف الفقيه MARGIRESZ بأنه: "التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل".³

يتضح مما سبق أن الغش الضريبي يعد سلوكا إراديا من طرف المكلف، يتضمن مخالفة أحكام وقواعد الضريبة، ذلك باستخدام وسائل تدليسية واحتيالية بغية التخلص من عبء الضريبة.⁴ أما المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات لم يعرف الغش نقاديا لحشر نفسه في الزاوية بل اكتفى بذكر الأعمال المادية المكونة له، وذلك في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁵ حيث نص على بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمدها المكلف للتهرب من الضريبة على سبيل الحصر، منها ما جاء في:

- المادة: 36 من ق.إ.ج

- المادة: 193 من ق.ض.م.و.ر.م

- المادة: 118 من ق.ر.ر.ع

- المادة: 530 و 533 من ق.ض.غ.م

- المادة: 34 من ق. ط

- المادة 119 من ق.ت

والتي اتفقت كلها على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية احتيالية:

(1) فوزي عطوي . المرجع نفسه .ص2

(2) سوزي عدلي ناشد . مرجع سابق . ص 216 و2

(3) عبد المجيد قدي . مرجع سابق . ص215

(4) علي زغدود ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 178.

(5) 101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976 م يتضمن قانون الضرائب المباشرة 3- / الأمر رقم 76 . والرسوم المماثلة المعدل و المتمم . الجريدة الرسمية العدد 201 لعام1976

- 1- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة.
- 2- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي للحصول على تخفيض أو الإعفاء أو استرجاع الضريبة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- 3- الإغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها و المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من قانون التسجيل.¹
- 4- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصية أو الهبة.
- 5- استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير .
- 6- استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع المزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك لطوابع .
- 7- ممارسة نشاط غير مصرح به ."

ويمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقد، ووفقها يمكن التمييز بين :

أ- الغش البسيط:

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة وبسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات خاطئة لتقدير على أساسها ويقصد بالنية كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به .

وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمناً في قانون الضرائب المباشرة، "عندما يصرح المكلف بالضريبة

ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى أسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً ناقصاً... إلخ"²

ب- الغش المركب:

يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة و كذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته و لقد ورد ذكره في نص المادة 13 من ق.ض.م.ر.م في قانون المالية لسنة 2012.

(1) المادة 9 والمادة 10 من قانون التسجيل المعدل بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000.

(2) علي زغود ، مرجع سبق ذكره ، ص 199.

ويتميز هذا النوع من الغش لكون يضم على غرار العنصر المادي والقصد يضم ع نصر التدليس وذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة،¹ كأن يمسك محاسبة مزيفة أو يقدم فواتير مزورة....إلخ.²

المبحث الثاني: أركان وصور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الجرائم الجبائية لها طابع مزدوج، من ناحية هي جنح ضد المصلحة العامة لكون المجرمين يحاولون التملص من بعض أعبائهم اتجاه الدولة، ومن ناحية أخرى هي جرائم مالية مكنت منها نتائج عولمة الاقتصاد وخاصة الأسواق من تصدير النشاط الإجرامي وامتداده على المستويات العالية ، إلى جانب ذلك لجرائم التهرب الضريبي عدة صور ، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال المطلبين التاليين:

✓ المطلب الأول: أركان جرائم التهرب الضريبي

✓ المطلب الثاني: صور جرائم التهرب الضريبي

المطلب الأول: أركان جرائم التهرب الضريبي

لا تختلف أركان جريمة التهرب الضريبي عن الأركان الكلاسيكية المعروفة للجرائم العادية، والتي سنتناولها من خلال فرعين:

✓ الفرع الأول: الركن الشرعي والركن المعنوي.

✓ الفرع الثاني: الركن المعنوي.

الفرع الأول: الركن الشرعي و الركن المادي

أولا- الركن الشرعي:

إن الركن الشرعي يكون من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معينا يعتبر جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات وهو: "لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن بغير قانون".³ فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال الغير مشروعة كما يحدد

(1) مصطفى عوادي، رجال ناصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر و التوزيع، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010-2009، ص07.

(2) علي زغود ، مرجع سبق ذكره ،ص ص201.

(3) المادة 1 من قانون العقوبات الصادر بأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المتمم والمعدل بالامر رقم 97-10 المؤرخ في 6 مارس 1971.

لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون قانون العقوبات أو القوانين المكمل له، وكون خضوع الفعل لنص تجريم يعنى حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه : "مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات le principe de la légalité des infractions et des peines والنص القانوني الذي يجرم الفعل، يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعا له ويضفي عليه الصفة غير مشروعة، والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك حماية حق أو مصلحة جديرة بالحماية، وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي، بتجريمه لأفعال الغش الجبائي، إلى مصلحة الخزنة العامة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع بذلك "التهرب من الضريبة باعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة".¹

ونلاحظ في التشريعات الجبائية الجزائرية أن المشرع الجبائي كثيرا ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الاقتصادي، وهكذا نجد أن المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة تنص على معاقبة : "من يقوم بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة". بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على عقوبة الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني.

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

- قانون الرسوم على رقم الأعمال: المواد 117-118.
- قانون الطابع: المواد 33-34.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: المواد 192-193-303-303-1/303-407-408.
- قانون الضرائب الغير مباشرة: المواد 530-532-533-538-542-544.
- قانون التسجيل: المواد 119-120-122.²

(1) رضا فرج، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة 2، 1976، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، ص203.
 (2) ياقوت أو هيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص32.

ثانيا - الركن المادي:

يتركز الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في مخالفة الالتزام الضريبي، وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تتطوي على عدم الصدق والتدليس،¹ حيث يأخذ أشكالا مختلفة، كالإخفاء المتعمد للمبالغ الخاضعة للضريبة، التحريض العلني على حجب أو تأخير دفع الضرائب، إصدار فواتير مزورة وغيرها.²

فالركن المادي للجريمة يقوم على ثلاث عناصر الأول هو السلوك الإجرامي، والثاني هو النتيجة المادية، والثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة.

1- استعمال طرق ووسائل احتيالية:

لا يقوم الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي ما لم يستعمل الفاعل المتمثل في المكلف بالضريبة طرقا تدليسية، والطرق التدليسية أو الاحتيالية 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 ترك المجال مفتوح أمام الإدارة الجبائية.

بتحليل نصوص النظام الجبائي الجزائري نجد أن المشرع ذكر على سبيل المثال بعض الوسائل الاحتيالية 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 كذلك ستة أعمال، فيما أوردت المادة 407 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عملين اعتبرتهما من هذا القبيل، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 34 في فقرتها الثالثة من قانون الطابع، وكذا المادة 119 في فقرتها الأولى من قانون التسجيل.³

(1) أحسن بوسقيعة . الوجيز في القانون الجزائري الخاص (الجرائم ضد الأشخاص ، الجرائم ضد الأموال ، بعض الجرائم الخاصة، الطبعة السابعة عشر . الجزء الأول . دارهومة : الجزائر . 2014 . ص469

(2) دنيا زاد سويح ، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، كلية الحقوق، جامعة باتنة، العدد 17، مارس 2014، ص278.

(3) أحسن بوسقيعة ، مرجع سابق، ص470

وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة" على وجه الخصوص "قبل ذكر الأعمال والأفعال التي تعتبر طرقا احتيالية وتدلّسية أو غشا، وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر، وإنما على سبيل المثال فحسب.¹

وبصفة عامة قد أجمعت كل النصوص على اعتبار طرق تدلّسية، 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 التدلّسية أثناء قيام الضريبة، وفي الفقرة الثانية الطرق التدلّسية أثناء أداء الضريبة.

2- طرق تدلّسية أثناء قيام الضريبة الوعاء الضريبي

و تتمثل في الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال، وهو الصورة المتلى لهاته الجريمة، والتي تقوم أيضا بالتأخر في إيداع التصريح، أو بعدم تعيين المستفيدين من المبالغ الموزعة.²

3- طرق تدلّسية أثناء أداء الضريبة التحصيل الضريبي

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

- قيام المكلف بتدبير إفساره من أجل عرقلة تحصيل الضريبة من طرف مصالح الضرائب، مثل بيع وهمي لعقار ويثمن بخس.³

-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.⁴

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

(1) فارس السبتي . المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دون طبعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص103.

(2) أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 470.

3) Jean Largiure et Philippe conte . Droit pénal des affaires . 11eme édition. armand colin

éditeur : France . 2004. Page 415.

(4) أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص4

-استعمال الطوابع المنفصلة، أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من اجل دفع ضرائب، 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.¹

وكما يرى البعض كذلك أن الطرق التدليسية في المعنى الجبائي لهذه العبارة يتحقق عند البدء في تنفيذ الذي يشترط le régime forfaitaire تلك الطرق، سواء الإعفاء كأن يقوم المكلف الخاضع للنظام الجزافي فيه أن لا يتعدى رقم أعماله السنوي ثلاثة ملايين دج، أو المكلف الخاضع للنظام الحقيقي الذي يعتمد على التصريحات، بتضخيم النفقات عن طريق إدخال مصاريفه الشخصية régime réel ضمن تكاليف نشاطه، ويقوم بخصمها من رقم أعماله أو تخفيض الإيرادات عن طريق البيع بدون فوترة.

في نظام التقدير الجزافي، 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.²

-إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة، فيقوم المكلف بمسك محاسبتين، محاسبة صحيحة مخصصة لاستعماله الخاص من أجل متابعة تطور نشاطه، ومحاسبة مزورة تتضمن بيانات غير صحيحة عن رقم أعماله، بحيث يبالغ فيها في تضخيم نفقاته أو في تخفيض مبيعاته وهي المحاسبة المخصصة لإدارة الضرائب.³

-ممارسة نشاط غير مصرح به، وغير مسجل ولا يتوفر على محاسبة قانونية.
-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة وتقديم بيانات كاذبة، أو إخفاء معلومات صحيحة، سواء تعلقت

(1) الفقرة 3، 4 و 5 من المادة 533 من قانون ض.غ.م المعدل و المتمم.

2) jean Largiure et Philippe conte. op.cit. P. 415 . (خاصة ترجمة).

(3) أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص470

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.¹

-والطرق التدليسية هي كل تقديم لأفعال مادية غير صحيحة، أو حالات قانونية خاطئة تهدف إلى خداع مصلحة الضرائب.²

4- التملص من الضريبة أو الرسم

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

-إما التملص من كل أو بعض وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة، وذلك حينما يقوم المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها، أو حينما يقدم تصريحات ووثائق غير صحيحة،³ كأن يقوم المكلف بتخفيض سعر العقار المشتري، وذلك في التصريحات الضريبية، وذلك للتقليل من وعاء الضريبة.

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

-التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويقصد به إعداد الجداول والإنذارات، وإرسالها للجهة المختصة بتحصيل الضريبة.⁴

ونلاحظ أن المشرع الجزائري لم يشترط لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود جريمة تامة، أي حصول النتيجة فيها، بل إن المحاولة تكفي لقيامها، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة ارتكابها، وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية، فنصت المادة 303 من قانون ض.م.ر.أ وذلك في فقرتها الأولى على " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص "...وكذا نصت المادة 532 من قانون ض.غ.م. " يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص "...، وكذا في نص المادة 533 من نفس القانون "الإخفاء أو محاولة الإخفاء"، وهو الشيء

(1) طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص74.

(2) Charles robbez masson. La notion d'évasion fiscale en droit interne français . L.G.D.J :

paris . 1990 . P

(3) أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص1

(4) فارس السبتي، مرجع سابق، ص105

الملاحظ كذلك في كل من المادة 118 من قانون ر.ر. أ، والمادة 119 من قانون التسجيل وكذا المادة 33 من قانون الطابع، وذلك في عبارة "إن كل غش أو محاولة للغش..."، وكذلك في القانون الضريبي الفرنسي المحاولة معاقب عليها فلا يستلزم إتمام الأعمال التدليسية.¹

مما سبق نستنتج أن استعمال إحدى الطرق أو الوسائل الاحتمالية يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي حتى وإن لم تتحقق النتيجة المرجوة من السلوك الإجرامي، وأن المشرع الجبائي يعاقب على المحاولة بنفس عقوبة الفعل التام، ويساوي بينهما نظرا لخطورة هذه الجريمة وللاثار المترتبة عنها.

5- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية والتملص من الضريبة

يتوجب لقيام جريمة التهرب الضريبي، وجود علاقة سببية بين التملص من كل أو بعض الالتزام الضريبي من حيث الأداء أو التصفية أو تحديد أساس الضريبة، وبين اللجوء واستعمال الطرق الاحتمالية والتدليسية، ومنه تنعدم علاقة السببية وتنعدم الجريمة كذلك إذا تملص المكلف من الضريبة أو الرسم نتيجة لخطأ من طرف إدارة الضرائب في ربط الضريبة، أو في تقرير الإعفاء، وبالمقابل تنشأ العلاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون إطلاع على الوثائق المزورة، التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تكون محلا للضريبة والاقتطاع.²

الفرع الثاني: الركن المعنوي:

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

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

أولاً- القصد الجنائي العام:

يقصد بالقصد الجنائي العام توجه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية. وفي هذه الجريمة القصد الجنائي العام فيها هو افتراض علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال

1) Jean Larguire et Philippe conte, op,cit ,p (خاصة ترجمة) 411

(2) أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص43

(3) علي حسين الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة، مطابع الرسالة، الكويت ، 1982 ص148.

(4) أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص474

والغش، المؤدية إلى التملص ومحاولة التملص من كل أو بعض الضريبة أو الرسم أداء أو تحديداً، وعلمه كذلك بعدم مشروعية الواقعة والأفعال المرتبكة، وهذا أخذاً بقاعدة لا يعذر بجهل القانون. كما يتطلب القصد العام توافر عنصر الإرادة، أي اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط.¹

فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي، أو لجهله بقواعد المحاسبة ينتفي القصد لديه.²

ثانياً- القصد الجاني الخاص:

يشترط أيضاً لقيام الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي توافر القصد الجنائي الخاص، وهو أن يكون سلوك المكلف منبعا 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.

ويطرح إشكال في إثبات توافر عنصر النية، ففي غياب الإقرار وهي فرضية نادرة يميل القضاة 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 الجزائي،³ وبالتالي فإن الباعث أو القصد هو عنصر تقدير شدة أو خفة 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 الجزائري.⁴

المطلب الثاني: صور جرائم التهرب الضريبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى إبراز صور جرائم التهرب الضريبي من خلال فرعين:

✓ الفرع الأول: المحاولة والاشتراك في جرائم التهرب الضريبي

✓ الفرع الثاني: العود والتقدم في جرائم التهرب الضريبي

(1) أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص17

(2) فارس السبتي، مرجع سابق، ص60

(3) احسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص4

(4) فارس السبتي، مرجع سابق، ص107

الفرع الأول: المحاولة والاشتراك في جرائم التهرب الضريبي

أولاً- المحاولة: *La tentative*

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم التهرب الضريبي بنص صريح من المشرع عملاً بالمبدأ العام، وتنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المذكورة أعلاه على المحاولة في التهرب الضريبي بعبارة: "كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية..." ويقصد بالمحاولة أن الممول في هذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتحضير لها وينتج نحو تنفيذها فعلاً فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة.

ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء في الشروع في التنفيذ يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم يتوقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة التهرب الضريبي مباشرة إحدى طرق الاحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.

ومثال على ذلك أن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً بإيراداته بالرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة ثم يؤدي الضريبة في الميعاد وفقاً لهذا الإقرار، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب الركن المادي، حيث أنه لن يتملص من دفع الضريبة وهو الهدف من الجريمة، والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع التقنيات الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة، فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية.¹

ثانياً- الاشتراك *La complicité*

كل النصوص الجبائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولاً جزائياً كاملة وتطبق العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه: "يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً فيها". وحددت المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة، وكذا المادة 120 من قانون التسجيل والمادة 1/35 من قانون الطابع بعض الأعمال المادية يعتبر مرتكبها في حكم الشريك وهي توسط شخص بصفة غير قانونية في الاتجار في القيم المنقولة، أو تحصيل قسائم في الخارج أو قبض بصفة غير قانونية باسمه قسائم يملكها الغير.

(1) ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص36

كذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد واستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، وتشير المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة إلى أن كل من وكيل الأعمال أو الخبير أو أي شخص تتمثل مهنته في مسك السجلات الحسابية يعتبرون في حكم الشركاء، إذا ما ساعدوا الممولين في ترتيب وثائقهم في صورة غير قانونية، فالمادة 2/303 تناولت بالتجريم فعل الاشتراك في جريمة التملص من دفع الضريبة باستعمال الطرق تدليسية التي يكون مفادها إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

من هذا المنطلق سوف نبرز مدى مسؤولية المحاسبين الجنائيين والخبراء ودورهم في قيام جريمة التهرب الضريبي، بالنظر لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في المجال الضريبي تخص المساعدة في الاحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باعتماد بيانات غير صحيحة في الأوراق الضريبية.

وحتى تقوم عملية الاشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله وأن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضه، فالشريك هو كل من الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة.¹

الفرع الثاني: العود والتقادم في التهرب الضريبي

أولاً- العود La récidive:

عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمهلة خمس سنوات، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمس 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 من تطبيق - علاوة على مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية - عقوبات أخرى نذكر منها المنع من ممارسة المهنة بالنسبة للخبير المحاسب والمستشار الجبائي على سبيل المثال والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة.²

(1) البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، 1972، ص269.

(2) ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص38.

ثانيا- التقادم La prescription

يقصد بتقادم الضريبة: "مرور الزمن اللازم لسقوط الحق والحق هنا ينصرف إلى حق الدولة في اقتضاء الضريبة وهو بذلك يرتبط بتحصيل الضريبة بعد استحقاقها".¹ فإذا لم تقوم الدولة بتحصيل الضرائب والرسوم، فهذه الأخيرة تسقط بمرور الزمن أي بعد انقضاء أربع سنوات،² اعتبارا من يوم ارتكاب المخالفة خلافا لمهل التقادم في المادة الجنحية، ومدة التقادم هذه تمتد بسنتين بعد أن تثبت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ عمدا إلى طرق تدليسية ترفع دعوى قضائية ضده،³ وتسري مدة التقادم كذلك على تحصيل الإدارة لرسوم التسجيل⁴ ورسوم الطابع وكذا الضرائب غير المباشرة⁵ وأيضا تحصيل الرسم على رقم الأعمال،⁶ فالأجل المحدد الممنوح للإدارة أي أربع سنوات، يسمح لها بتحصيل جداول الضريبة الناتجة عن استدراك سهو أو نقص أو خطأ في تحديد وعاء الضريبة، وبداية مدة التقادم بالنسبة للحقوق البسيطة والجزاءات المناسبة لها خاصة بالضرائب المباشرة، وبداية مدة التقادم بالنسبة للحقوق البسيطة والجزاءات المناسبة لها خاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تبدأ من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها اختتام الفترة المحتوية على المداخل الخاضعة للضريبة،⁷ مثال على ذلك بالنسبة لمداخل سنة 2000 المفروضة عليها الضريبة لنفس السنة، لكنها صرح بها سنة 2003، فإن مدة التقادم تنقضي في 2006/12/31، كما تنقادم دعوى الإدارة الجبائية حيث يحدد الأجل الذي تسقط فيه بأربعة أعوام وذلك من أجل تأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم وجمع المخالفات الخاصة بالقوانين والأنظمة التي تسريها.

(1) رشدي شيحة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، 1986، ص358.

(2) المادة 1/146 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بقانون 01621 المؤرخ في 201/12/22، المتضمنت قانون المالية لسنة 2002.

(3) المادة 1/46 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(4) المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(5) المادة 167 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(6) المادة 177 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

(7) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

ملخص الفصل:

تعد الضريبة الركن الأساسي للمالية العامة، فبتوسيع نطاقها وأنواعها نتجت ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي الذي يمثل جريمة يعاقب عليها القانون الجبائي، فجريمة التهرب الضريبي هي احتيال يحاول بواسطته الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة عدم دفعها كلها أو جزء منها، والتهرب إما يكون كلياً أو جزئياً، حيث ينقسم التهرب الضريبي إلى نوعين: الأول يستخدم فيه المكلف بالضريبة طرق مشروعة وذلك دون انتهاك القانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، والنوع الثاني الذي يلجأ فيه المكلف إلى استخدام وسائل وطرق غير مشروعة، فينتهك من خلالها القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

أما أركان جريمة التهرب الضريبي فهي نفسها أركان الجريمة بصفة عامة المتمثلة في: الركن الشرعي الذي هو عبارة عن نصوص قانونية تبين أن فعلاً معينا يعتبر جريمة، وأن هذه الجريمة لها عقوبة محددة، والركن المادي هو مخالفة الالتزام الضريبي وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تتطوي على عدم الصدق والتدليس، أما الركن المعنوي فهو الوسيلة التي تحدد المسؤول عنها، فجريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتوافر القصد الجنائي بشقيه العام والخاص.

ولجرائم التهرب الضريبي عدة صور هي: صورة المحاولة أو الشروع فيها، وصورة الاشتراك حيث يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشرك اشتراكاً مباشراً فيها، أي توسط شخص بصفة غير قانونية في الاتجار في القيم المنقولة، أو تحصيل قسائم في الخارج أو قبض بصفة غير قانونية باسمه قسائم يملكها الغير، أو ساهم في إعداد واستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، صورة العود التي تتضاعف عقوبتها الجزائية والجبائية بارتكاب نفس الجريمة خلال خمس سنوات، وأخيراً صورة التقادم أي مرور الزمن اللازم لسقوط الحق، والحق هنا ينصرف إلى حق الدولة في اقتضاء الضريبة وهو بذلك يرتبط بتحصيل الضريبة بعد استحقاقها.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

تمهيد:

تعتبر جرائم التهرب الضريبي سلوكا إجراميا خطيرا من خلاله يحاول المكلف التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه سواء كان كلياً أو جزئياً، ويتجسد عن طريق استعمال المكلفين الخاضعين للضريبة لمختلف الطرق والأساليب التي تؤدي إلى الإفلات منها وتختلف باختلاف الأنشطة الممارسة. حيث اعتمدت الجزائر في نظامها الجبائي على النظام التصريحي الذي يمنح كامل الحرية للمكلف بالضريبة بتقديم تصريحات مكتوبة بشكل يوافق نشاطه ومداخله الحقيقية، لكن قد يلجأ المكلفين بالضريبة إلى إخفاء مداخلهم وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية أثناء إعدادهم لهذه التصريحات سواء بحسن نية للتهرب من دفع الضريبة.

ولمواجهة هذه الظاهرة وعدم التوغل أكثر فأكثر تسعى جميع التشريعات الضريبية جاهدة لتبني آليات مختلفة من أجل مكافحة هذه الظاهرة المتزايدة، وقد عمد المشرع الجزائري إلى انتهاج وسائل وقائية على مستوى المكلف بالضريبة، التشريع الضريبي والإدارة الضريبية، كما اتبع الأسلوب الرقابي بأشكاله المختلفة بما في ذلك وسائل قمع التهرب الضريبي مع تحديد العقوبات المقررة. وذلك من خلال مبحثين:

✓ المبحث الأول: أساليب جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

✓ المبحث الثاني: آليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

المبحث الأول: أساليب جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

تعددت وتنوعت أشكال أساليب التهرب الضريبي، بحيث وصلت إلى درجة يصعب حصرها بدقة،¹ لذا سنتطرق بالدراسة لأهمها، و أشهرها، على صعيد القانون العام، والممارسات القانونية حسب ما ورد بقانون الضرائب الجزائري.

المطلب الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي والقانوني

يتمتع المكلف بالضريبة في هذه الحالة عن التصريح بجزء أو بكل أمواله ومنتجاته و كذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية و يقوم بذلك بعملية إخفاء مادية، حيث ينصب التحايل في قالب قانوني، حيث أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازاً تسمح له أن يخضع لضريبة أقل، ونوضح ذلك من خلال:

✓ الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي

✓ الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني

الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي أقل فعالية من التهرب عن طريق التحايل القانوني، وهذا التحايل يتمثل في عدم التصريح القانوني للمواد و المنتجات و الأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية.² ففي حالة الإخفاء الجزئي، يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية، و لكنه يخفي جزءا من ممتلكاته أو مخزونات أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج، أما عند الإخفاء الكلي، فإن المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية و يمارس نشاطه في السوق الموازية، لذلك يصعب على الإدارة تحديده و الوصول إليه.

كما قد يتجسد التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية في عدم احترام مقاييس الإنتاج الموضوعية والمسطرة من طرف القانون.³

إذن ما نستنتجه من التعريف السابق للتهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية بأنه يتمثل في إخفاء جزء من البضائع، المواد أو الأرباح التي هي في الواقع تخضع للضريبة أو الإخفاء الكلي،

(1) منصور ميلاد يونس، المرجع السابق، ص 201-202.

(2) بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و آثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011، ص 63.

(3) مراد ناصر، الغش و التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص 11، 13.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

بحيث أن العمل يكون في سرية من خلال الأسواق السوداء، حيث يتم فيها تبادل السلع و المواد بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية وهذا ما يجعل صعوبات في إخضاع هذه العمليات الضريبية نظرا للتناقض الكبير الموجود في جهازها الرقابي.¹

أشار المشرع الجزائري إلى هذه الصورة ضمن أغلب القوانين التي لها علاقة بالضرائب وذلك في المواد 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة،² والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال،³ والتي تفيد أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل الطرق الاحتمالية، كما اعتبر المشرع الجزائري أن الإخفاء يمكن أن يكون جزئيا ويمكن أن يكون كليا ورتبوا له فيما يلي:

أولاً- الإخفاء الجزئي:

في حالة الإخفاء الجزئي يقوم المكلف بـ "إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج".⁴ فلإخفاء الجزئي يكون من أجل إعادة البيع في السوق السوداء،⁵ كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية و الضريبية معا .⁶ كما يظهر هذا الإخفاء أيضا عندما يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة و إخفاء أملاكه بصفة جزئية، كحالة المكلف الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله حتى تستوفي الإدارة الجبائية الضريبية الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة فيقوم المكلف في هذه الحالة من تدبير إعساره عن طريق إخفاء أمواله . توجد حالات أخرى أين يعتمد فيها المكلف عند تحايله على البيع و الشراء نقدا و دون فواتير في جزء من نشاطه، كما يمكن له أن يقوم بالتحويل المباشر للأموال العقارية و الممتلكات الموروثة

(1) ليندة قرموش ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012-2013.
(2) نصت المادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة ما يلي: "القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم." بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية و آثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص63.
(3) نصت المادة 1/118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، على ما يلي : "إخفاء أو محاولة إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ و الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها و لاسيما منها عملية البيع بدون فاتورة."
(4) أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربي، مصر، 1975، ص246.
(5) تمثل السوق السوداء سوق موازية للسوق الأساسي أي أن السوق يخضع للقواعد و القوانين التي تدير بها الدولة سوق السلعة، و هي معظم الأحيان تنشأ السوق السوداء جراء زيادة الطلب على سلعة ما مع ندرة المعروض منها فتتجه الحكومة إلى وضع حد أقصى لسعر السلعة لا يمكن للتجار الزيادة عنه فيتم بيع السلعة في سوق السوداء و غالبا يكون السعر فيها أكبر بكثير عما هو قانوني.
(6) سهام كروودي ، المرجع السابق، ص27.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري

من غير التصريح بها، كالتصرف الذي يقوم به المكلف في جزء من أمواله للورثة قبل وفاته، حيث يقوم بإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها، حيث يتم بعد توزيع الميراث التصرف فيها دون علم الإدارة الجبائية.¹

ثانيا- الإخفاء الكلي:

يكون الإخفاء كلياً عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائياً، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به و غير قانوني و ذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، و يرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من التهرب نظراً لما يتعرض للإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء.²

ويعتبر احتيالا ماديا كلياً، قيام المكلف بالضريبة بعرقلة الأعوان الاقتصاديين المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية، مما يجعلهم غير قادرين على ال قيام بعملهم، و لقد تناولت المادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة³ هذه الحالة من التدليس، بينما قانون الرسم على رقم الأعمال لم يعتبره كذلك ولا تسري عليه أحكام التهرب الضريبي إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس.⁴

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني

بالإضافة إلى أسلوب التحايل المادي الذي يعمل على إرساء الاقتصاد غير الشرعي بعيداً عن المراقبة والذي يكون بمبادرة من المكلف والجهود الذي يبذلها من أجل التهرب من دفع الضريبة سواء كلياً أو جزئياً، نجد أسلوب آخر يتمثل في التحايل عن طريق عمليات قانونية بح يث أنه صنف ضمن أحد الأشكال الأكثر خطورة في الجزائر، كما أنه يعتبر الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنفيذاً والأرقى تقنية.⁵

(1) مريم غضبان ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية و محاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015، ص23.

(2) نجيب زروقي، جريمة التلمص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص: العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2013م، ص 130-129.

(3) المادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

(4) راجع نص المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

(5) لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، (دراسة حالة ولاية تيارت) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص98.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

ويعتبر التحايل القانوني الأكثر استعمالا وتنظيما و الأرقى تقنية، فلقد عرفه Bruno على أنه "العملية التي من خلالها يبتغى خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"¹ فالتحايل القانوني يكون عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة و الاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية و يتجلى في ذلك إلى إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها و ذلك من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية التي كانت عليه.²

والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل في عقد الهبة حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رس و التسجيل المقررة في التركات والهبات فالعقد موجود وليس وهمي إلا أن هناك غش في تكييفه.³ ومن هنا فإن التحليل القانوني يتحقق وفق شكلين أساسيين:
أولاً- التكييف الخاطئ للعمليات القانونية:

تتمثل هذه الصورة خاصة في استعمال الفواتير المزيفة و يحصل هذا عادة في دفع الرسوم على القيمة المضافة (T.V,A) فيكفي للمكلف أن يقدم فواتير صورية، وهذه التقنية تسمى TAXI تقدم فيها وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية، وهذه الأخيرة تسترجع الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة و الموجودة في الفواتير الوهمية التي تحمل مبالغ خيالية.⁴

ينصب هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى مشابهة لها و ذلك بجعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقل، كقيام المكلف بالأعمال التالية:
- دخول المكلف في نظام الإعفاءات، كتوزيع أرباح الشركات على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض معدل الضريبة.

(1) عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كاداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2005، ص14.

(2) لابيد لرزق، المرجع السابق، ص98.

(3) ياقوت أوهيبي بن سالم، المرجع السابق، ص58.

(4) ياقوت أوهيبي بن سالم، المرجع السابق، ص58.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

- كما يمكن أيضا التلاعب أو التهرب عن طريق التعديل في برنامج الكمبيوتر نفسه أو القيام ببناء كمبيوتر كامل، بحيث يصبح هذا البرنامج يع مل بطريقة تحقق أغراض المحتال، و لكن تعتبر هذه الطريقة صعبة الاستخدام وغير منتشرة لأنها تحتاج إلى مهارات كتقنية في البرمجة وعلم الكمبيوتر.
- قيام المكلف بتمرير حالة البيع على أساس أنها هبة و ذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل.
- قيام المكلف بإشهار إفلاسه من أجل التهرب من دفع الضريبة بعد أن يقوم بتسجيل ممتلكاته باسم أولاده.¹

ثانيا- التحايل عن طريق عمليات وهمية

- يلجأ المكلف بالضريبة إلى استغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، و يستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات.²

المطلب الثاني: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

- يعتبر هذا النوع من التحايل بالإضافة إلى الأساليب السالفة الذكر إحدى الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل التملص من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بالتلاعب المحاسبي و ذلك إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، باعتبار أن المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، فالقانون الجزائري ألزم الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة بشيرون فيها إلى جميع المبالغ و الأرباح التي حققها المشروع التجاري أو المشروع الصناعي خلال السنة المالية

(1) محمد نور الدين البريم، حوكمة الشركات و دورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية في غزة، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016، ص49.

(2) ناصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، 2007، ص66.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري

وتدعم هذه التصريحات بالوثائق اللازمة و الضرورية التي تثبت ذلك في الآجال المحددة قانونا (القوانين، السجلات التجارية).¹ وعليه سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى:

✓ الفرع الأول: تضخيم التكاليف

✓ الفرع الثاني: تخفيض الإيرادات

الفرع الأول: تضخيم التكاليف

أشار جون كلود مارتيناز (J,C Martinez) "أن ممارسة الغش يمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات مروراً بتضخيم التكاليف القابلة للخصم".²

وبعد ما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا و ذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول (الحدود التي وضعها القانون)، أصبح البعض من الممولين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيم ه المؤسسة أو المبالغة في تقديره هذه التكاليف، ولذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة، ونذكر على سبيل المثال:

- تسجيل الأجور والمرتبات الخاصة بعمال وهميين في دفاتير المحاسبة وذلك بصفة صورية.
- إدراج أجور باهضة لفائدة موظفين لا يقومون في الحقيقة بأي نشاط يتناسب وأجورهم.
- تسجيل تكاليف إصلاح و صيانة السيارات باسم المؤسسة و هي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية، من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة وعائلاتهم.
- تسجيل ترميمات على المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيريهها.
- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية تفوق مهمتهم.³

ونقاهم المكلف بخصم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية التي تطرق إليها المشرع الجزائري في القسم الأول من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و ذلك تحت عنوان "التكاليف الواجب خصمها" يجب عليه الامتثال للشروط المتمثلة في:

(1) سمية براهيم، بلعاش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، العددان 68،67، بحوث اقتصادية عربية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص234.

(2) J,C, Martinez, Op, Cit, P 74.

(3) ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، 54.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف أي موظفة و مستغلة في مصلحة النشاط.

- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية (فواتير.....)¹

- أن تكون في الحدود التي وضعها القانون.

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات و لو وهمية من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال وسوف نتعرض للأكثر استعمالا و المعروفة لدى المصالح الجبائية.

أولا- تسجيل العمال الوهميين :

يلجأ المكلف إلى تسجيل أجور عمال لا وجود لهم في الوثائق المحاسبية بحيث تؤدي هذه العملية إلى تضخيم الأعباء، كنتيجة عكسية تؤدي إلى خفض نسب الضرائب، كما يمكن أن يكون المستخدمين أو العمال موجودين في الواقع إلا أنهم يشغلون مناصب ثانوية لتضخيم رواتبهم، مثل : تسجيل عون إداري في منصب رئيس مصلحة أو مدير تجاري.²

ثانيا- التكاليف العامة غير المبررة:

يمكن تعريف الأعباء العامة على أنها : "عبارة عن نفقات تدفع من أجل الحصول على دخل المؤسسة وهي تترجم بتخفيض للأصل الصافي للمؤسسة أي من ثروتها."³

يسمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء بشرط أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة، كما يشترط أيضا أن تتعلق هذه الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة وأن تكون مبررة بالوثائق اللازمة، كما يجب أن تعبر عن تخفيض في الحصول الصافي للمؤسسة لكن المكلف لا يعمل بهذه الشروط فيسجل أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل خلق أعباء غير مرتبطة بالمؤسسة، مثل : صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة و تسجيل نفقات باسم المؤسسة.⁴

(1) نفيسة سويس، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2009-2010

(2) Margairaz André, Op, Cit, P : 251

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال ناصر، المرجع السابق، ص44

(3) Georges Sauvageot, Précis de fiscalité, Edition 97-98.

(4) مريم غضبان، المرجع السابق، ص32

ثالثا- تقنية الاهتلاكات: Technique D'amortissement

يعرف الاهتلاك على أنه عبارة: "عن نفقات محتسبة معبرة عن التقليل من قيمة المال الثابت من جراء الاستعمال ومرور الزمن عليه".¹

ويقصد أيضا بالاهتلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن ويعتبر عبء من الناحية المحاسبية، و بالتالي فهو يعد من نفقات الاستغلال، لذلك المشرع الجزائري سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا بذلك الشروط التالية:

- الاهتلاك يمس بالأصول الثابتة.
- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال.
- أن لا تتجاوز مجموع الإهلاكات القيمة الاسمية للأصول.
- أن تقيد الإهلاكات محاسبيا.²

الفرع الثاني: تخفيض الإيرادات

إن عملية تخفيض النواتج- الإيرادات- هو شكل كلاسيكي للتهرب الجبائي، حيث بمجرد عدم التسجيل الجزئي أو الكلي لبعض الإيرادات يعتبر ذلك غشا ضريبيا .
فعملية تخفيض الإيرادات تعتبر شكلا من أشكال عرقلة دخول الضرائب والرسوم للخرينة العامة، وهذه الطريقة لا يمكن أن يقوم بها إلا الذين هم ملزمين بمسك سجلات محاسبية.³

ويتجسد في هذا عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة فالمحاسب مثلا عند استلامه لمبلغ مقابل أتعبه لا يقوم هذا الأخير بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات المحاسبية الخاصة به، و هذا بعد الاتفلق الودي الذي يبرمه مع الزبون و كذلك هو الحال بالنسبة للأعمال غير التجارية (المهن الحرة) التي يصرح فيها غالبا بالمداخل أو الإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة أو بالنسبة للأطباء الذين يخفون العدد الحقيقي للمرضى المعالجين، وعلى هذا الأساس فالمشرع حتى يدعم الرقابة على الأطباء فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 309: ".....يتعين على هيئات الضمان

(1) Jean Didier Pinget, Fiscalité 1998, Pricipes et Pratique, Gualino, Editeur, Collection les Zoomes, P 35.

(2) رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش، (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص42
(3) ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق، ص56.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري

الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب المباشرة على كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، بكشف فردي يبين فيه رقم التسجيل المؤمن له، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب، كما هي واردة في الأوراق العلاج وكذلك مقدار مبلغ المرجعة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له...."

يلجأ المكلف إلى هذا النوع من التحايل بغرض التملص من دفع الضريبة كليا، بحيث أن يعتمد على التصريح بلوائح أقل من أرباح التي حققها ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله.¹ إلى جانب هذه الوسيلة هناك وسيلة أخرى يمكن أن تكون محل الغش من طرف المكلف، تتمثل في استبعاد بعض المبيعات، الشيء الذي يسمح بتخفيض قسم كبير من الربح الخاضع للضريبة وهي الوسيلة الأكثر استعمالا من طرف المكلفين وهذا بعدم التسجيل المحاسبي التام لبعض المبيعات، وهذا ما يسمى بالبيع بدون فاتورة أو القيام بعملية أخرى و هي عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.²

المبحث الثاني: آليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

أقرت الدولة مجموعة من الآليات كوسائل هيكلية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، و تتمثل هذه الآليات في الآليات الرقابية والوقائية ، ومجموعة من الوسائل الردعية القمعية من خلال مطلبين:

✓ المطلب الأول: الآليات الرقابية والوقائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي

✓ المطلب الثاني: وسائل قمع جرائم التهرب الضريبي

المطلب الأول: الآليات الرقابية والوقائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى الآليات الرقابية في الفرع الأول، وإلى الآليات الوقائية من خلال الفرع الثاني.

الفرع الأول: الآليات الرقابية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالشيء الهين نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين في استعمال الطرق الاحتمالية، و الواقع أثبت أن التصريحات المقدمة من طرف

(1) غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، (دراسة حالة لمديرية الضرائب- بسكرة-) مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2016، ص26.

(2) سهام لثودودي، المرجع السابق، ص ص 28.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

المكلفين تكون في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حسن نية أو عمدا، لذا منح المشرع الإدارة الضريبية صلاحيات واسعة لها بالتحقق من صحة التصريح يحات و مدى موضوعيتها وفقا لنصوص قانونية التي تثبت أن الرقابة الجبائية أهم آلية لمكافحة التهرب الضريبي.

أولا: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي

1 تعريف الرقابة الجبائية:

نتطرق أولا لتعريف الرقابة بشكل عام.

حيث عرفها هنري فايول الرقابة على أنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة، أما موضعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹

وعرفها أيضا تييري على أنها: "تتمثل في القيام بثلاث خطوات:

- وضع المعايير والمقاييس.
 - قياس الأداء ومقارنته بالمعايير.
 - تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعية.²
- وبما أن الإدارة الضريبية هي السلطة المختصة بالرقابة الجبائية فإن مفهوم هذه الأخيرة يندرج

في ظل التعاريف التالية:

- جاء في تعريف الأستاذ كوسة فوضيل أنها: " الرقابة الجبائية أداة تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيدا."³
- كما عرفت أيضا من قبل خلاصي رضا: " بأنها فحص التصريحات و كل التسجيلات و الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة، مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات و المعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف."⁴

(1) سهام لثودودي، المرجع السابق، ص 25

(2) عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير-التقييم-التصحيح، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 1997، ص19.

(3) كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و اثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دط، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010، ص154.

(4) رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دط، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2014، ص214

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

- وقد عرفها فايول بأنها: "الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتية من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدلّيسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة".¹
- "هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباته، وتسمح لها بتصحيح الأخطاء الملاحظة".²
- "الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".³
- "إنها فحص للتصريحات وكل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".⁴
- وعليه فللرقابة الجبائية تعد وسيلة الإدارة التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تسمح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.⁵
- أما التعريف التشريعي للرقابة الجبائية جاء ف ينص المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية كما يلي: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة".⁶
- مما سبق و على الرغم من تنوع و تعدد تعاريف الرقابة الجبائية إلا أنها تضمنت عنصران مهمين هما:
- تعتبر وسيلة لمراقبة مدى صحة التصريحات المكتتية بالضريبة سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين.

(1) عبد المولى السيد، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ص1985.

(2) Claude Laurent – Contrôle fiscale La Vérification Personnelle – Bayeusaine, France 1995, P13

(3) Hamini – L’audit, Comptable et finance – Edition Berti, Algerie, 2001, P172

(4) منور أوسريير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2009، ص02

(5) كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، 2012، ص42.

(6) المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج، عدد 49، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

- وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي عن طريق اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة.¹

والهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف للتحقق من صحة الأداء وتقويمه في حال اعوجاجه، فهي أداة مستخدمة من طرف الإدارة وفقا لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات.

2 أشكال الرقابة الجبائية:

تختلف الرقابة الجبائية باختلاف الوسائل المتبعة في ذلك، إذ تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لكشف حالات التهرب خاصة مع تزايد العدد الهائل للتصريحات الجبائية التي تتطلب الرقابة ويحتم على الإدارة تنوع مخطط عملها وفي هذا الشأن هو ما يؤدي بها إلى الاختيار بين الرقابة حيث تأخذ أشكالا وطرقا مختلفة يجب إتباعها و استعمالها في الوقت المناسب و حسب أهمية وضرورة التدخل وهذا في حدود ما هو مقرر في التشريعات التقنية المنظمة لها.²

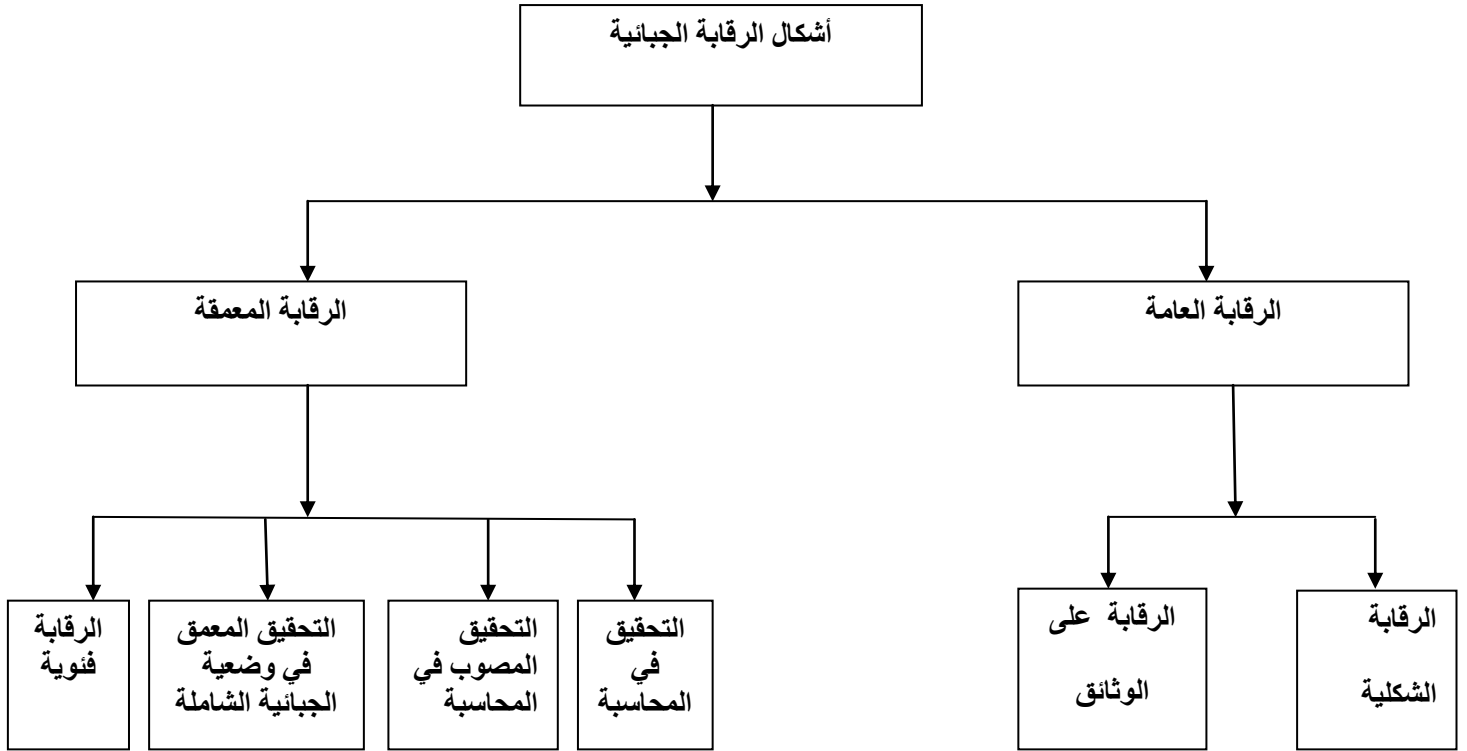
وتأخذ الرقابة الجبائية لتصريحات المكلفين عدة أشكال كما هو مبين في الشكل التالي: (3)

Amirat Lamia, Hammouche Ouarda, Le contrôle Fiscal : Technique et procédures illustration par cas pratique au sein la direction des impots de willaya de bejaia Mémoire de Université Master en France et (1)comptabilité option : copmtabilité Contrôle audit, abderrahman, mira, bejaia, 2016. P5.

(2) سهام كردودي، المرجع السابق، ص50.

(3) الجبلاني بلواضح ، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال 2007-2012، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد، 2014/12، ص34.

الشكل رقم 01: أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019

أ- الرقابة العامة أو الداخلية:

يتم هذا النوع على مستوى مفتشيات الضرائب حيث نميز ثلاث أنواع للرقابة العامة وهي:

أ-1- الرقابة الشكلية: **Le Contrôle Formel**

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المقدمة إلى المفتشيات تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائين فهذا النوع من الرقابة لا يقوم في التحقيق في مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومة و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق و تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان النشاط، ويكون التصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة في وثيقة (G50)، حيث تقوم المصالح المعنية بالتحقيق الشكلي للمعلومات التي يتضمنها التصريح كالهوية و الإضاء، ختم المكلف¹ ومختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي، وفق ما يلي:

(1) أحلام بن صفي الدين ، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه و المؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 1، 2014، ص20.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

• المكلف:

يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية:
السجل التجاري، بطاقة إثبات هوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

• النشاط:

يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، و التصريحات الشهرية والثلاثية، بمجموع الضرائب، و ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

• الأخطاء المادية:

التأكد من ان إيداع التصريحات الشهرية الثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات و بدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، و أن كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها. فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.¹

إن فالرقابة الجبائية الشكلية، تخص مجمل التدخلات المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين،² وتكليفهم بالضريبة إن ألزم الأمر بتوضيح الإغفالات و استكمال النقائص

أ-2- الرقابة على الوثائق : Le Contrôle Sur Piece CRP

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة على الوثائق في مجموع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، و المعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات و الهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، و المتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف و هذه الهيئات تكون في شكل كشوفات تعرف بـ Bulletin :

(1) جلييلة صرحاوي ، الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، دراسة حالة ولاية عين تيموشنت، 2005-2015، رسالة ماجستير مقدمة في العلوم الاقتصادية ، تخصص إدارة و اقتصاد المؤسسة، المركز الجامعي بحاج شعيب -عين تيموشنت- معهد العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، 2015، ص66.

(2) Amirat Lamia, Hammouch Ouarda, Op, cit, 05.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

Recouplement¹، وقد تم إظهار هذا النوع من الرقابة من خلال ما تم نصه في قانون الإجراءات الجبائية: "يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات العمليات والمعطيات موضوع الرقابة."²

و تتسم الرقابة على الوثائق بالمزايا التالية:

- مدة مراقبة الملف الجبائي جد قصيرة.
 - محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة.
 - تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراقبة.
- و يتم سريان هذه الرقابة وفق المراحل التالية:

❖ المرحلة التحضيرية:

من خلال حق الإطلاع التي تتمتع به الإدارة الضريبية، يتم الحصول على الوثائق والمعلومات التي من خلالها يتم مقارنتها مع الوثائق و المعلومات التي في حوزة المكلف، كأن يتم مقارنة المشتريات الفعلية مع المصرح بها، من أجل اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للريح، من أجل معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

❖ مرحلة إجراء عملية التحقيق:

1- مراقبة مصداقية التصريحات الضريبية:

خلال هذه المرحلة يقوم العون المحقق بمجموعة من الإجراءات العملياتية، الهدف منها مراقبة مصداقية تصريحات المكلفين بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب، تتمثل فيما يلي:

- مقارنة الأجور المصرح بها و الظاهرة في سجل الأجور من خلال نموذج (série D N° 29) ومقارنتها مع القائمة الاسمية الحقيقية للمستخدمين المتحصل عليها بمناسبة إجراء العون المحقق لمحضر المعاينة نتيجة زيارته الميدانية المفاجئة لمقر المؤسسة.
- التأكد من أن رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على القيمة المضافة هو نفسه رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على النشاط المهني، باعتبار أن رقم الأعمال خارج الرسم في معظم الحالات هو نفسه بالنسبة لهذين الضريبتين.

1 (عبد العزيز قتال ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبيين، حالة الجزائر، من 2003-2008، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و العلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2008-2009، ص38.

2 (المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، الرجوع السابق، ص10.

- التأكد من مادة الرسم على القيمة المضافة TVA من خلال:

✓ المعدلات المطبقة للنشاط المزاوول.

✓ صحة القرض الضريبي المحصل من شهر إلى آخر، ومن خلال طلب المبلغ الضريبي.

✓ مراقبة صحة حالات إعادة الدفع، والخصم الإضافي المصرح به من طرف المكلف.

2- إرسال طلب معلومات التبرير و التوضيح لملف المكلف:

يطلب العون المحقق التوضيحات والتبريرات كتابيا في حالة وجود بعض العناصر المبهمة في ملف المكلف كما يستمع العون المحقق للمكلف إذا تبين أن استدعاءه لهذا الغرض ضروري، و عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي على كل جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على العون المحقق أن يعيد طلبه كتابيا للحصول على التوضيحات أو التبريرات في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين يوما، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، حيث يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بتحرير سلسلة Série N° C 04 بشكل واضح و دقيق متضمنة النقائص المستخرجة و التصحيحات اللازمة مع الحقوق و الغرامات الواجبة، ليتم في الأخير إعداد الجداول متضمنة الحقوق واجبة التحصيل، لترسل الجداول إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل و تحويلها إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا بهدف متابعة ملف المكلف و تنفيذ الحقوق الواجبة التحصيل ليقوم رئيس المصلحة بعد التنفيذ بإعداد بطاقة المراقبة تتضمن بيانات ملف المكلف لاسيما اسمه ولقبه وتاريخ وسنوات المراقبة والنقائص المستخرجة.¹

3- اقتراح ملف المكلف للمراجعة الخارجية:

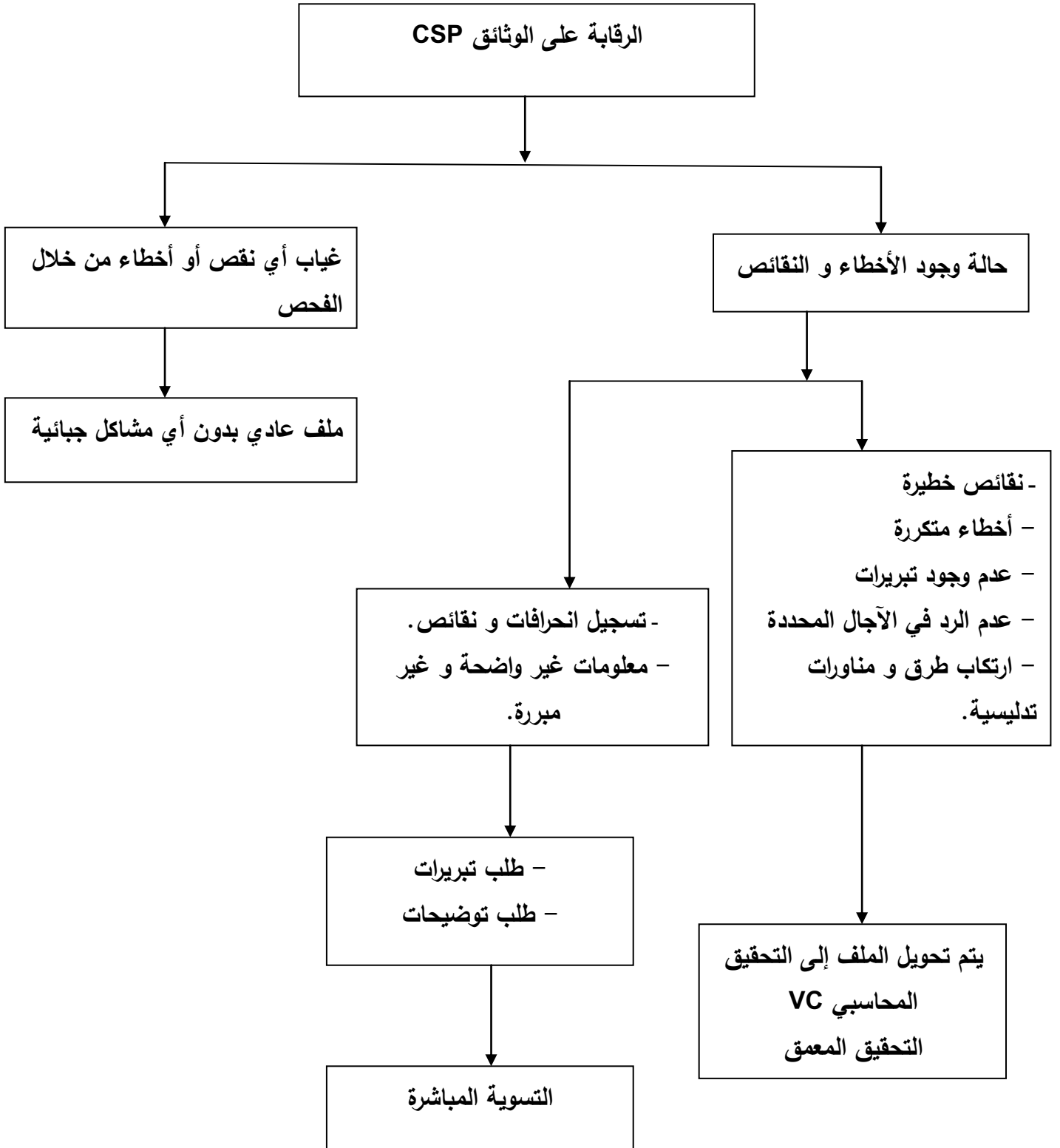
في حالة وجود أخطاء جسيمة في ملف المكلف يتوجب مراجعة دقيقة، حيث يتم اقتراح الملف

إلى المراجعة الخارجية.²

(1) عبد الغاني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية، 2000-2010، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2011-2012، ص106.

(2) كوثر بدوي، المرجع السابق، ص42.

الشكل رقم 02: المخطط العام لمراقبة الوثائق



المصدر: دليل الرقابة على الوثائق، المديرية العامة للضرائب

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري

ب- الرقابة المعمقة: La Virification approfondie

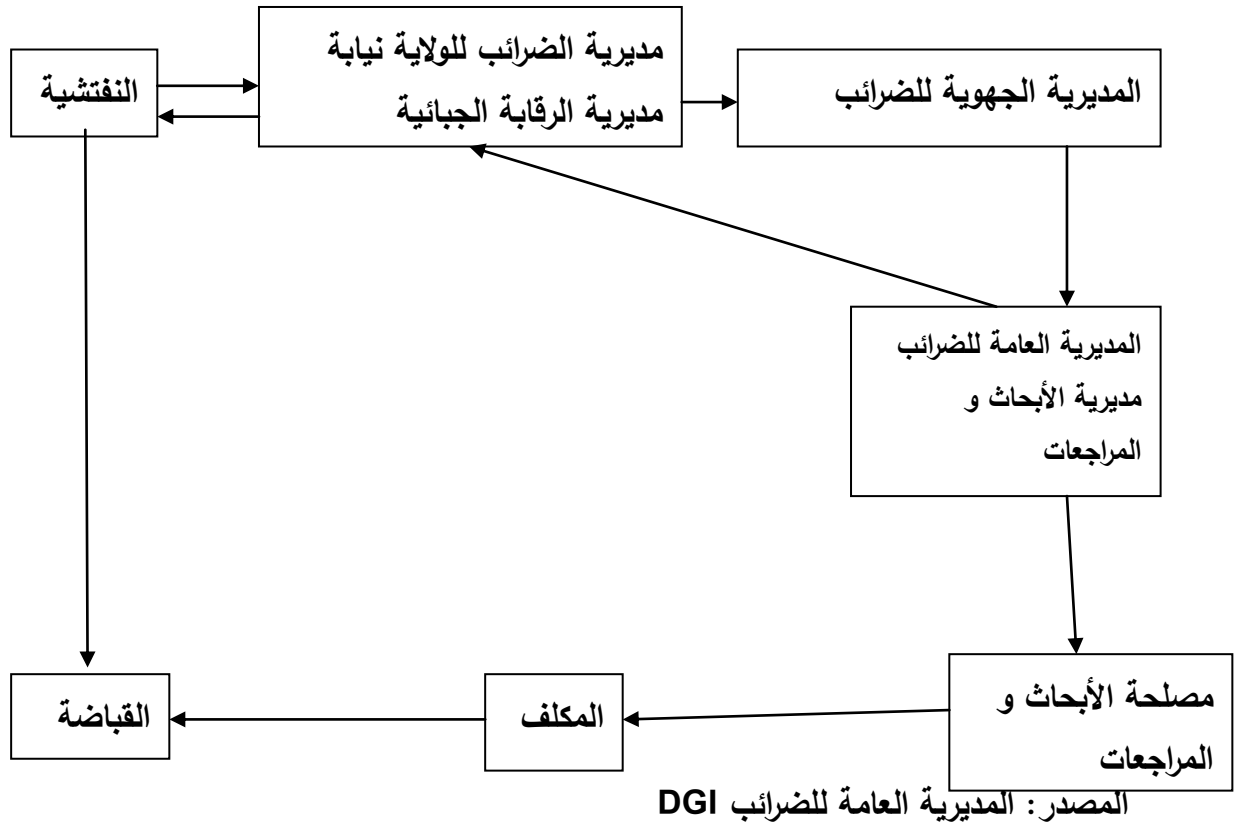
كما يدل العنوان فإن هذا النوع من الرقابة يتناول مجمل الوضعية الجبائية المالية للمكلف بالضريبة بالإضافة إلى الوضعية المادية حيث تغوص في الفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلفين بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية.

وقد عرفها **دانيال ريتشر** بأنها: "مجموع العمليات التي لها عرض الفحص في عين المكان لمحاسب مؤسسة ما أو شخص معين، ومقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبية وعند اقتضاء الأجال يمكن الالتجاء إلى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة.

وعرفها **جان بريكسبير** على أنها: "مجموع العمليات التي تهدف إلى التحقق من صحة ودقة التصريحات على مجمل المداخل التي لها علاقة بالضريبة على الدخل الإجمالي".¹

شكل رقم 03: يمثل برمجة المكلفين بتحقيق

المعمق



(1) عبد الحفيظ لواتي، التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012، صص 40-41.

ثانيا- التحقيق الجبائي كآلية لمحاربة التهرب الضريبي:

يعتبر التحقيق الجبائي بمثابة تكملة و استمرار للرقابة على الوثائق لكن هذه المرة تتمثل في جملة الإجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيين من خلال التدخل المباشر للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم، وذلك للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها بالمقارنة مع تلك الموجودة في أرض الواقع،¹ وتنقسم إلى ثلاث أنواع من الرقابة:

❖ التحقيق في المحاسبة: Virification De Comptabilité

عرفتها المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية : " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها"²

يعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبية من طرف المكلفين بالضريبة ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.³

ويقوم بالتحقيق في المحاسبة كل من أعوان الإدارة الجبائية المنتمية لمصلحة الأبحاث والمراجعات SRV وكذا أعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وأعوان مفتشية الضرائب الذين يملكون على الأقل رتبة مفتش.⁴

يعتبر التدقيق في المحاسبة تحقيقا معمقا بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يتم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والملازمين بمسك محاسبة⁵

❖ التحقيق المصوب:

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية أتى قانون المالية التكميلي 2008 بشكلى جديد من الرقابة أكثر فعالية و المتمثل في التحقيق المصوب في المحاسبة و المقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية و المعدل بموجب المادة 26 من قانون 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر

(1) عبد الغاني بوشري ، المرجع السابق، ص119.

(2) المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية، السابق الذكر

(3) عبد الحفيظ لواتي، المرجع السابق، ص 47.

(4) سهام لثودودي، المرجع السابق، ص 35

(5) أحلام بن صفي الدين ، المرجع السابق، ص30.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

سنة 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014 كما يلي: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة، أو لجزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.¹

إذن فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي. ومنه يمكن القول أن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب، وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقليص فترة التحقيق. لكن يواجه هذا النوع صعوبة تتحد في اختيار نوع الضرائب الخاضع للرقابة بالمقارنة مع الكم الهائل للمعلومات الجبائية، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف المسطرة.²

إلى جانب ذلك فإن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.³

❖ التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة مجموع لعمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، و يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينه و كذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته.⁴

يخص هذا التحقيق فقط الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنويين ويتعلق بنوع واحد من الضرائب وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، و في كثير من الأحيان يكون التحقيق مكملًا لأحد التحقيقين السابقين، حيث يحقق في أنواع و مصادر مداخل الأشخاص الطبيعيين وما يرتبط منها من

(1) المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، المعدلة بموجب المادة 26 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية لسنة 2014، عدد 68، الصادر في 31 ديسمبر 2013.

(2) أحلام بن صفي الدين، المرجع السابق، ص 52.

(3) وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2015، ص 13.

(4) Talbi Abdehaq, Yacini haki, Op, Cit, P09.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

معلومات قد تفيد في إجراءات أحد التحقيقين السابقين، كما يمكن أن يكون مستقلا إذا تعلق الأمر بمكلف لا يمتلك ملفا جبائيا.¹

إذ يسعى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التحقيق من صحة المداخل المصرح بها كأساس للضريبة على الدخل.
 - ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية.
 - مراقبة التجانس بين المداخل المصرح بها مع الذمة المالية الإجمالية للمكلف.²
- وتتبع الإدارة الجبائية جملة من المعايير يتم على أساسها اختيار الأشخاص الطبيعيين الذين سيخضعون لهذا النوع من التحقيق منها:
- عدم الانسجام بين المداخل المصرح بها والمصاريف المعلن عنها من طرف المكلف.
 - قرائن قوية تدل على وجود غش و تهرب ضريبي بعد أن أدت مراقبة النشاط إلى تسوية ضعيفة أي غير معتبرة.
 - غياب التصريح عن المداخل من قبل المواطنين التي أثبتت عناصر معيشتهم على وجود مداخل هامة خاضعة للضرائب.
 - اقتناء عقارات ومنقولات مهمة.
 - الأشخاص الذين يملكون مداخل غير محددة (مثلا: تبييض الأموال).³

الفرع الثاني: الآليات الوقائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

نحاول أن نعطي في هذا الفرع مختلف الحلول للأسباب التي تم طرحها في الفصل الأول و المتعلقة بكل من المكلف بالضريبة و التشريع و الإدارة الجبائية و الظروف الاقتصادية، لذلك فضلنا البحث عن إجراءات وقائية للحد من الظاهرة قبل مكافحتها لأن هذه الأخيرة قد تكون مكلفة ن ظرا لما رأيناه سبقا من نقص في الإمكانيات والبشرية التي تعاني منها الإدارة الجبائية الجزائرية لذلك يجب على سد الطريق أما المكلف، بإجراء قانوني.

(1) Talbi Abdehaq, Yacini haki, Op, Cit, P09.

(2) سهام كردي، المرجع السابق، ص ص 68-69.

(3) طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012، ص 106

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

أولاً- الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة:

ويقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، لأن تبعية التهرب لا تقع على الإدارة و المشرع بقدر ما يتحمل عبثها المكلف باعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الآثار الوخيمة للتهرب على كل المستويات، لذا وقبل كل شيء يجب يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوما كسب ثقة وتوعيته والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الإدارة.¹

أ- توعية المكلف بالضريبة:

والمقصود من التوعية تحسيس المكلف بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبدور اتجاه هذه التنمية، واقتناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل إرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:

- "تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، و كذا تنظيم الندوات لشرح بنود القوانين فيما يتعلق بكيفية حسابها وتحصيلها.
- الإشادة بالبرامج الحكومية المحققة من العائدات الضريبية التي تم تحصيلها."
- إقناع المكلف بأن الضريبة من أهم صفات المواطنة و إنها تعود بالفائدة عليه و على وطنه، و أن عدم دفعها يؤدي إلى تحميل عبثها للغير .
- إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو تنزيل وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير.²
- استعمال عبارات إشهارية تحسيسية بسيطة يفهماها كل مواطن مهما كان مستواه، و من الأمثلة نذكر:

- ✓ دفع الضريبة رمز المواطنة.
- ✓ دفع الضريبة تنمية اقتصادية.
- ✓ دفع الضريبة = خلق مناصب شغل.
- ✓ دفع الضريبة = مشاركة الأعباء العامة

(1) طورش بتاتة، المرجع السابق، ص106

(2) سهام لثودودي، المرجع السابق، ص 37

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري

- رفع التهرب إلى جنائية تؤدي إلى الحرمان من الحقوق المدنية و السياسية.¹

ب- إزالة التوتر بين الإدارة و المكلف:

إن تعسف الإدارة و تجتعلها للمكلف سوف يخلق جوا من التوتر في العلاقات بينهما، إذ يربط المكلف نظرتة للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير أو بموظف ما، كما يمكن أن نفسر التهرب على أساسه التاريخي و النفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلفي لدى موظفي الإدارة في انعدام ال لباقة في تعاملهم مع المكلفين، و لتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال بقصد تحسيت صورتها، و تضم المصلحة:²

• الاستقبال الهاتفي:

وذلك للاتصال في أي وقت حول أي استفسار ضمن فريق ذو كفاءة عالية، حيث تهدف الخدمة إلى:

- تمكين المكلف من الاتصال بالإدارة في أي وقت.
- تجنب المكلف للتنقل.

- تجنب الاكتظاظ في مكاتب الإدارة.

• الاستقبال الشخصي:

- وذلك بوضع مكتب الاستقبال في مدخل المبنى الخاص بالإدارة يسيره عونين برتبة مراقب لتوجيه المكلفين، مع مسك سجل الشكاوى.³

ومن أجل تحويله من خصم عنيد إلى متعاون مطيع يجب على إدارة الضرائب أن تلتزم بما يلي:

- عدم تعسف إدارة الضرائب في استخدام السلطات المخول لها قانونا، ضد المكلف بالضريبة على نحو يضر به، كأن تقوم بالحجز على المكلف بالضريبة دون مبرر قانوني، أو القيام باستدعائه عدة مرات قصد إهدار وقته بحجة طلب توضيحات و تبريرات لتحديد وعاء الضريبة.
- احترام الحريات الفردية و الشخصية كحقه في الدفاع عن نفسه وحقه في مقاومة الظلم الذي يقع عليه إثر تطبيق إدارة الضرائب للقانون تطبيقا خاطئا، أو إثر التعدي على حياته الشخصية، و القانون لا يرخص لإدارة الضرائب التدخل في الحياة الشخصية للمكلف بالضريبة.⁴

(1) المولودة بوعون ، يحيواوي نصيرة، الضرائب الوطنية و الدولية، 2010، ص183.

(2) La lettre de DG I bullent d'information de la générale des impot, N 38/2009, P1.

(3) La lettre de DG I bullent d'information de la générale des impot, N 38/2009, P7

(4) محفوظ برحمانى، المرجع السابق، ص ص 317، 318.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

ثانيا- الآليات الوقائية على مستوى التشريع الضريبي

من أسباب التهرب الضريبي كما رأينا سابقا وجود ثغرات في التشريع الضريبي بالإضافة إلى تعقده، لذلك خير وسيلة لمكافحة هذه الظاهرة هو إعادة صياغة التشريعات الضريبية بطريقة مبسطة وواضحة يفهمها عامة الناس ولا يجب أن تترك القوانين في طياتها مجالا للتأويل والتفسير،¹ ويستحسن في هذا المجال أن يشترك الفقه القانوني والمحاسبي مع الفقه الاقتصادي، و المالي في إقامة هذه النصوص التشريعية للعمل على سد الثغرات وتصحيح الأخطاء واستكمال النقائص و حسم الخلافات الفقهية عند التطبيق.²

كما يجب العمل على توحيد التشريع المالي ونشر كافة القوانين واللوائح و لا يكون هذا إلا بتنسيق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا تتضارب في اتجاهاتها و لا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين ودون تفرقة بينهم بحيث يكون المعيار الوحيد هو المقدرة التكلفة، كما أنه يجب التخفيض من حجم الحذف والإضافات والإلغاءات التي تطرأ على قانون الضرائب، و هذا لضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.

بالإضافة إلى ذلك يجب إدخال نوعا من المرونة على قواعد القانون الضريبي حتى يمكن من إحداث تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة و مدى تكيفها مع مستجدات وتيرة النمو الاقتصادي.³

ولتبسيط النظام الضريبي الجزائري يجب أن يتسم بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة و في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالضريبة الجزافية، و العمل على استقراره بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى تتضمن تحصيل الضريبة و متابعتها بالنسبة للموظفين وأدائها بالنسبة للمكلفين، و لتفادي ردود الأفعال السلبية للمكلفين يجب مراعاة مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي للحد من التفاوت الطبقي للضريبة بالإضافة إلى ذلك يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب.⁴

(1) سهام لثودودي، المرجع السابق، ص 38.

(2) خالد الخطيب، المرجع السابق، ص 172.

(3) عبد الحفيظ لواتي، المرجع السابق، ص 67.

(4) ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 50-51.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

أ- العمل على تحسين التشريع الضريبي و استقراره:

فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف و يستوعبها دون بذل جهد كبير منه، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المتهرب، من أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلا واحدا، فحتى إذا استعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملوا النص أي تفسير آخر غير التفسير الذي صيغ من أجله، ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في النص إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجميع ما يحيط بالضريبة من لحظة فرضها إلى تحصيلها، و في الجهة الأخرى تجسد السلطة التشريعية دورها بإعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القوانين أن تزيل بذلك كل غموض قد يشوب النص و يحرفه عن معناه الذي صيغ من أجله.

كما تلعب الإدارة هي الأخرى دورا في إعطاء النص تلك القيمة القانونية المطلوبة بدخوله حيز التنفيذ بالكشفها للغموض والنقص في حدود صلاحيتها المخولة لها قانونا عن طريق إصدار اللوائح التفسيرية والتطبيقية للنصوص التشريعية، دون أن تتعدى في ذلك حدود الشرعية الضريبية، بأن تعدل نصا، أو تلغيه.¹

ب- بساطة و عدالة النظام الضريبي:

وجب على المشرع الضريبي أن يتفادى أدنى إزعاج ممكن للمكلف لكي يستقره فيل جأ إلى التهرب من دفع الضريبة، ولا يتحقق له ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية ا لمتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها و تحصيلها،² لذا يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومنتاسقة و يحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين و تسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة الضريبة، و بالتالي فتبسيط لغة النصوص تساهم في تجنب التفسيرات الفردية التي تختلف من فرد إلى آخر، فيها يتوقف نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.³

تهدف الإصلاحات الضريبية للوصول إلى إصلاحات هادفة عن طريق تبسيط الإجراءات وإضفاء مرونة أكثر على العلاقة بين الإدارة و المكلفين،⁴ وإلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب، واختلاف معدلاتها حتى يسهل على المكلف و الإدارة إجراءات تنفيذها، فالنظام الضريبي الجزائري من

(1) محفوظ برحمانى ، المرجع نفسه، ص313.

(2) ناصر مراد، المرجع السابق، ص165.

(3) سهام لثودودي، المرجع السابق، ص 45.

(4) La lettre de DGI. Bullent d'information de la direction générale des impots, N69/2013, P7

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

إصلاحات 1991 إلى يومنا هذا، وهو في محاولة دائمة إلى تبسيط وإزالة الغموض القانونية الضريبية مع معالجة الثغرات التي يتسم بها التشريع، وهذا هو الوجه الإيجابي في الأمر إلا أن الجانب السلبي له يتمثل في عدم استقرار القوانين الأمر الذي يدفع المكلف إلى التهرب وحرمان الخزينة من إيراداتها.¹

ثالثاً- الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية:

إن جملة الإصلاحات التي لحقت النصوص الضريبية لا تؤتي أكلها إلا كان تنفيذها على يد هيئة تنفيذية على مستوى مقبول من الكفاءة والتنظيم، و على هذا الأساس فإن فاعلية النظام الضريبي يستلزم وجود هيكل إداري منظم و عصري، فأى خلل أو عدم تجانس أو تفاوت في الحداثة بين النص والإدارة سيؤدي لا محالة إلى عدم تطبيق النص على أرض الواقع، لذا وجب إصلاح الإدارة من جانبين:

أ - الجانب البشري:

إن تزايد نشاطات الأفراد المرتبطة بتحصيل الضريبة يستلزم تدعيم الهياكل الإدارية الجبائية الإمكانات البشرية من أجل أن تسد النقص بينها و بين عدد الملفات التي يجب دراستها، فالاختلال أصبح واضحاً بين الإدارة الجبائية و إمكاناتها البشرية، الأمر الذي دفع مصالحيها من أجل أن تسد النقص بينها وبين عدد الملفات التي يجب دراستها، الأمر الذي دفع مصالحيها إلى توظيف عدد كبير من الموظفين الأكفاء لتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب وقد حرصت المصالح الجبائية كذلك على التكوين القصير المدى للموظفين للرفع من مستواهم و تنظيم التريصات الدورية والندوات، وعلاوة على تكوين الجانب البشري لا بد للإدارة الجبائية أن تتخذ إجراءات حاسمة مثل:

- رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب المكلفين.²

- وضع أسس عادلة للترقية بالمقابل لتسليط أقصى العقوبات للموظفين الذين يثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.

- توفى الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين، من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم.⁽³⁾

(1) بتاتة طورش ، المرجع السابق، ص99.

(2) ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص88

(3) ناصر مراد، الغش و التهرب الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص42.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

- تحسين علاقة الإدارة بالمولين وذلك باعتبار زئائن لديها، أن التعاون لابد أن يكون السائد، فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم و الأخذ بعين الاعتبار لمفترحاتهم.¹
 - توفى المعلومات الضرورية التي يطلبه المكلف من قبيل، كيفية تقدير الوعاء و فرض سعر الضريبة والإجراءات الضريبي.²
 - تعزيز تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردوديتهم.³
- ب- الجانب المادي:**

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها، أصبح تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ضرورة حتمية للحد من أي شكل للتهرب، حيث يكتسي الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسهل عملية الرقابة ببرمجة الملفات وبالتالي الكشف المبكر والسهل عن أي عملية احتيالية.⁴

ومن أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات الهيكلية على المستوى المجلس والمركزي:

- قام بتحويل الغدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي 90-190.⁵
- إنشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 91-60.⁶
- إنشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.⁷
- إقامة نيابة مديرية للمراقبة على مستوى الجهوي قصد متابعة التنفيذ الصحيح للمراقبة الجبائية.

(1) عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص229.

(2) حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة و التوزيع، 2008، ص155.

(3) La lettre de DGI. Bullent d'information de la direction général des impots, 64/2012 ; P5.

(4) سهام كردودي، المرجع السابق، ص19.

(5) المرسوم التنفيذي 90-190 المؤرخ في 23-06-1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.

(6) المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23-02-1991 و المتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.

(7) بناتة طورش ، المرجع السابق، ص104.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

- إنشاء مديريات كبريات المؤسسات سنة 2002 والتي أصبحت قيد العمل في 2005.¹
- إدماج مفتشية الضرائب المباشرة والغير مباشرة في مديرية واحدة.²

رابعا- الآليات الرقابية في الميدان الاقتصادي:

من الضروري إصلاح الرؤية للجنات الضريبية التي تحرم الدولة من إيرادات جبائية مهمة وتسمح أيضا بإعادة تدوير الأموال القذرة في الاقتصاد الحقيقي، وهذا من خلال إجراءات عقابية تتخذها الدولة الصناعية، إذ قامت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بإعداد دليل إرشادي للتعرف على الجنات الضريبية كخطوة أولى اتجا هذا استئصال عمليات غسيل الأموال و التهرب الضريبي.³

- ففي ظل الحجم المتزايد لنفقات الضريبة الممنوحة في الجزائر مع عدم تحفيق الأهداف الاقتصادية المنتظرة وبالإضافة إلى زيادة حجم التهرب فعلى الجزائر:
- أن تقوم بإدراج النفقات الضريبية في ملاحق مرافقة لمشروع قانون المالية حتى يتمكن أعضاء البرلمان من الإطلاع و الرقابة عليها تحقيقا لمبدأ الشفافية في التسيير.
 - ضرورة وضع معايير دقيقة لمنع التحفيقات الجبائية حتى تكون النتائج المترتبة عن النشاط الاقتصادي أكبر من المبالغ التي تم الاستغناء عنها مع تعزيز الرقابة تجنباً للتهرب الضريبي.⁴
- أما بالنسبة لظاهرة الاقتصاد الموازي فما على الجزائر سوى استعمال أسلوب الحكمة و الحوار مع محاولة دمج هذا الاقتصاد في الاقتصاد الرسمي تدريجيا، في نفس الوقت لا تتخلى عن أسلوب تشديد العقاب و الردع، بل يجب وضع خطط لدمج هذا النوع من الاقتصاد في الاقتصاد الرسمي والاعتراف به و تطويره و العمل على إنشاء جمعيات و نقابات للعاملين في الاقتصاد الموازي، مع تقديم المساعدة في حل مشاكل هؤلاء العاملين و دفعهم للاندماج في الاقتصاد الرسمي ولا ننسى تسهيل عملية الإجراءات الإدارية الخاصة بعملية الاندماج.⁵

La lettre de DGI conference national des cadre de l'administration fiscale, modernisation de l'administration

1) fiscal, les prochaines étapes, N speciale ; P2.

2) ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي، المرجع السابق، ص43.

3) محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص285.

4) أحمد حنيش، الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي و الحد من التهرب الضريبي الدولي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 05، لسنة 2016، ص181.

5) ناصر مراد، المرجع السابق، ص140.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

كما لا ننسى ظاهرة الازدواج الضريبي التي تطرح عند تقرير أي نظام ضريبي و التي اكتست أهمية بالغة سواء على المستوى الداخلي أو الدولي، ويقصد به فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف وعلى نفس المال في نفس المدة.¹

المطلب العثوي: وسائل قمع جرائم التهرب الضريبي

نظرا لخطورة التهرب الضريبي التي انع كست سلبا على الخزينة العمومية والتنمية الاقتصادية ومن أجل حماية مصلحة الدولة و الحفاظ على استقرارها، عم لت التشريعات الضريبية على قمع وردع الجريمة الضريبية وذلك بفرض عقوبات بالغة الشدة على كل من يرتكبها بحيث يمكن أنها أن تصل إلى حد الإعدام، ولكن تطورت فكرة العقارب الضريبي فأصبحت أخف مما كانت عليه من قبل، فنجد المشرع الجزائري نص أيضا على معاقبة المكلف عند تملصه من دفع الضريبة كما فعلت معظم التشريعات الضريبية، وهذا من خلال مطلبين:

✓ الفروع الأول: العقوبات الجبائية والجزائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي

✓ الفروع الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي

الفروع الأول: العقوبات الجبائية والجزائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي

سعيًا من طرف القانون لمعاقبة و فرض جزاءات على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي رسم المشرع إطارا قانونيا يجب على الدولة إتباعه بهدف الحد من هذه الظاهرة، و بالتالي عند اكتشاف الأعدان المحققين للمخالفات والإغفالات و كل الأخطاء الجبائية تطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة. وتخضع هذه العقوبات من كونها عقوبات جبائية وجزائية حسب درجة خطورة وحجم المخالفة المرتكبة.

أولاً- العقوبات الجبائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي:

إن القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردية لمرتكبي جريمة التهرب الضريبي إلى عقوبات جزائية، و جبائية، فتجد العقوبات الجبائية سندا في القوانين الجبائية، وتختلف هذه الجزاءات من نص لآخر من مضمون لآخر ولكن جميعها تتفق على فرض الغرامات، وتتمثل في:

أولاً- الغرامات:

اعتبر أغلبية الفقهاء أن الغرامات الجبائية هي ذات طبيعة مزدوجة، على اعتبار أنها تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة تقع على مرتكبي الجريمة، كما أنها تعتبر

(1) رضا خلاصي ، المرجع السابق، ص412.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

تعويض للخزينة العامة عما لحقها من ضرر،¹ و بالعودة إلى المشرع الجزائري نجد أنه أخذ بالطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية.²

وقبل أن نتطرق إلى هذه العقوبات بالتفصيل، يجب أولاً التعرف على الأشخاص الخاضعين للجزاء، وذلك في النقاط التالية:

• المكلف:

وهو كل مدين للخزينة العامة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتملص أو يحاول التملص منها كلياً أو جزئياً بتقديمه لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة تربط الضريبة بأقل مما يجب عليه قانوناً.³

• الشريك:

يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.⁴

• الشخص المعنوي:

ذكر المشرع الجزائري مسؤولية الأشخاص المعنوية على سبيل الحصر، بحيث أنها تقع فقط على الأشخاص الخاضعة للقانون الخاص بالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات، هذا ما تثبته المادة 1/36 من قانون الطابع والتي تنص على: "يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامة لمالية الصادرة في حقهم".⁵

وأما الأشخاص المعنوية العامة م تـل: الدولة، الولاية، البلدية، والمرافق العمومية فإنها لا يمكن مساءلتهم جنائياً لأنه يطبق عليها القانون العام.⁶

ويمكن الإشارة إلى أن الغرامات الجبائية تختلف من نص لآخر مضموناً ومقداراً، و يتضح ذلك فيما يلي:

(1) أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 201-202.

(2) أحلام صفي الدين، المرجع السابق، ص 73.

(3) مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص 31.

(4) المادة 42 من قانون العقوبات

(5) المادة 36 من قانون الطابع

(6) مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص 30-31-32.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة:

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحديد بمبلغ 30,000 دج.¹
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة و تحدد بمبلغ 5,000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.²
- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهام وتتراوح الغرامة ما بين 1.000 دج و 30.000 دج.³

2- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:

وهذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- **غرامة ثابتة:** ننراوح ما بين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.⁴
- **غرامة نسبية:** تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على الأقل عن 25.000 دج.⁵
- أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر منها:
- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها و تتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.⁶
- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرام جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج.⁷

3- بالنسبة لقانون التسجيل:

- في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج،⁸ بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 دج و 50.000 دج.⁹

(1) المادة 1/194 من ق.ض.م.ر.م

(2) المادة 3/194 من قانون ض.م.ر.م

(3) المادة 304 من قانون ض.م.ر.م، م، ر، م

(4) المادة 523 قانون ض.م.ر.م، م، ر، م

(5) المادة 524 من قانون ض.م.ر.م، م، ر، م

(6) المادة 538 قانون ض.م.ر.م، م، ر، م

(7) المادة 527 قانون ض.م.ر.م، م، ر، م

(8) المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية

(9) المادة 35 من قانون الطابع.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

4- بالنسبة لقانون الطابع:

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوى الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج¹ أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

5- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال:

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2.000 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.² كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.

ثانيا- الزيادات:

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

✓ النقص في تقديم التصريح.³

✓ التأخير في تقديم التصريح.⁴

✓ عدم التصريح.⁵

ونشير على أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائر ي (5.000.000 دج) أو ما يعادلها و ترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.⁶

(1) المادة 114 من ق.ر.ر.أ.

(2) المادة 122 من ق.ر.ر.أ.

(3) المادة 1/193 من ق.ض.م.ر.م.

(4) المادة 1/192 من ق.ض.م.ر.م.

(5) المادة 3/194 من ق.ض.م.ر.م.

(6) بشرى الشورباجي ، المرجع السابق، ص60.

ثالثا- المصادرة:

بالرجوع إلى نص المادة 15 من قانون العقوبات نجد أن المشرع الجزائري قد عرف المصادرة بأنه الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة من أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء، كما أنها تعني نقل ملكية أو أكثر، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته من ضرر.¹

وكذلك بالرجوع إلى نص المادة 525 من ق.ض.غ نجد أيضا أن المشرع نص على عقوبة

المصادرة كما يلي:

"إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه، تؤدي إلى جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التوفير المحددة في المقطع أدناه، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير و غير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون.

الفرع الثاني: العقوبات الجزائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي مثل المادة 418 ق.إ.ج، التي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي 227 لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني والمادة 42-2 الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 ق.إ. المتعلقة بالظروف المخففة، والمادة 599 من ق.إ.ج تنفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالية للحرية وغرامات مالية تبعية وسندرج هذا فيما يلي:

أولا- العقوبات الأصلية.

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

(1) المادة 15 من قانون العقوبات، السابق الذكر.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري

- عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5.000 دج إلى 2.000 دج فيها يتعلق المواد 303 ق.ض.م 532 ق.ض.غ.م و 119 ق.ت، 117 ق.ر.ر.أ و 34 ق.ط وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة وقد أجمعت كل المواد باستثناء المادة 117 ق.ر.أ، أنه لتطبيق الحكم لا بد أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.¹

إلا أن القانون رقم 11-02 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وبموجب المادة 28 منه عدل 303 ق.ض.م و أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعائي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً :

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

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

3- بالسجن من سنة إلى عشر سنوات أو بغرامة من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000.00 دج

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

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

في حين أن هذا التعديل لم يطرأ على المواد 53 ق.غ.م، و 118 ق.ر.ر.أ، 119 ق.ت.²

ثانياً-العقوبات التكميلية:

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه

العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 277.

(2) القانون رقم 11-02 المؤرخ في 24-12-2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

- المنع من الإقامة.
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- حل الشخص الاعتباري .
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا¹
- نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود.²
- المنع من دخول في الصفقات العمومية.³

الفصل الثاني: العقوبات التمهيدية والمهنية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي

أقر المشرع الجزائري من أجل ردع التهرب الضريبي إلى جانب العقوبات الجبائية والجزائية عقوبات أخرى تتمثل في عقوبات مالية تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة ، من أجل الإلتزام بواجباتهم الضريبية وهو ما يعرف بالعقوبات التمهيدية، ونجد أيضا عقوبات تمس نشاط المكلف وذلك بمنعه بمزاولة المهنة... ، وهو ما يعرف بـ العقوبات المهنية.

أولا- العقوبات التمهيدية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي:

نصت النصوص الجبائية على العقوبات التمهيدية تحت اسم الثلجة المالية، وتعتبر وسيلة ضغط على المكلف بالضريبة، وإجباره على تنفيذ التزاماته من طرف الإدارة الجبائية، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن التزاماته الضريبية.⁴

يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفق لتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها 5.000 دج إلى 50.000 دج وهذا ما جاءت به نص المادة 62 من إجراءات الجبائية.⁵

"يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق تلمذة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير تبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة

(1) المادة 146 من قانون إ.ج

(2) المادة 09 من ق.ع

(3) المادة 62 من قانون المالية سنة 1997، جريدة رسمية عدد 85، سنة 1996.

(4) أحلام بن صفي الدين ، المرجع السابق، ص80.

(5) المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق يتم النطق بالغرامة والتلجنة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا المستعجلة بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية دون مصاريف، تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم قابض الضرائب بتحويل الغرامة والتلجنة المالية.¹

ونلاحظ أن المشرع الجزائري في المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية قد حدد مبلغ التلجنة المالية بـ 100 دج، أما في المادة 535 من قانون الضرائب غير المباشرة فقد حددها بمبلغ 50 دج وبالتالي نستنتج أن المشرع قد أغفل في إلغاء نص المادة 538 من قانون الضرائب الغير مباشرة، ونقل أحكامها إلى قانون الاجراءات الجبائية كما فعل بالنسبة للمادتين : 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 40 من قانون الطابع، لذلك فإن النص الواجب التطبيق هي أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.² حيث يشترط لفرض الغرامة التهديدية توفر عنصرين هما:³

- أن يكون التنفيذ عينيا مازال ممكنا، أي لا يكون التنفيذ العيني مستحيلا نتيجة لقوة قاهرة أو بسبب أجنبي، أي لا حاجة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية، أما إذا كان بسبب عدم إمكانية تنفيذه العيني هو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه، فهذا لا يوقف التنفيذ.
- أن يكون غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصيا، أي يكون الامتناع عن تسليم الوثائق و المستندات وعدم تمكين الإدارة من الإطلاع عليها منه شخصيا.

لم يقيم المشرع الجزائري بتوضيح كيفية حساب الغرامة ا لتهديدية أو بما يسمى التلجنة المالية، بل حدد فقط يوم بداية احتسابها بحيث تثبت بداية الحساب من يوم الامتناع عن تقديم الوثائق والمستندات بمحضر أعوان ضرائب المكلفين بذلك، وينتهي بوضع الأعوان بسجلات و مستندات المكلف بالضريبة عبارة "تبين أن الإرادة قد تمكن من الحصول والإطلاع عليها"⁴

- أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصيا من الاطلاع عليها منه شخصيا عن تسليم الوثائق والمستندات وعدم تمكين الإدارة غرامة التهديدية أو بما يسمى التلجنة

(1) المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية

(2) بتاتة طورش، المرجع السابق، ص181.

(3) مراد ناصر، المرجع السابق، ص34.

(4) المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

المالية بتوضيح كيفية حساب الغرامة الجزائية لم يقر المشرع بل حدد فقط يوم بداية احتسابها بحيث تثبت بداية الحساب من يوم الامتثال عن تقديم الوثائق، وينتهي بوضع الأعوان في سجلات المكلفين بذلك والمستندات بمحضر أعوان الضرائب وقد تمكنت من الحصول أو الإطلاع عليها.¹

تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تبث في القضايا الاستعجالية على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للطرفين.²

ولكن عند الاعتماد على نص المادة 63 حرفياً، نلاحظ أنه لا يوجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية مستقلة على مستوى المجالس القضائية التي تختص بالبث في القضايا الاستعجالية وكذا القضايا الإدارية، وبالتالي فإن طريقة حساب الغرامة التهديدية تبقى غامضة في حالة إذا لم يستجيب المكلف بالضريبة لمنح الإدارة حق الإطلاع على الوثائق.³

وكنتيجة لذلك فإن الغرامة التهديدية ذات طابع مدني ما دام أن النطق بها يكون من طرف الجمهور القضائية، بحيث أنه يتم تحصيلها من طرف قابض الضرائب المختص بمجرد تبليغ كتابة ضبط المحكمة الإدارية العريضة للأطراف المعنية والسلطة التقديرية تكون للقاضي، وهذا ما جاء في نص المادة 471 من قانون الإجراءات المدنية.

وبالتالي فإن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تبدأ بالسريان إلا من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية، وهذا انطلاقاً من أنه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين هذا الأخير لا يقبل التنفيذ، وفي حالة إصرار المكلف الصادر في حقه حكم في حقه على رفضه، ترجع إدارة الضرائب إلى محكمة الموضوع مهما كانت الجهة التي قضت بالغرامة التهديدية في المطالبة بتصفيته عن طريق تحويلها إلى تعويض عن الضرر الذي يمكن أن يكون قد لحق الدائن نتيجة عدم التنفيذ.⁴

(1) بتاتة طورش، المرجع السابق، ص 183.

(2) المادة 471 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) سهام كردي، نفس المرجع، ص 85.

(4) سهام كردي، نفس المرجع، ص 91.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

ثانيا - العقوبات المهنية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي:

رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية جاء بموجب قانون المالية لسنة 1997، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، وهي عبارة عن عقوبة تمس مهنة المكلف بالضريبة والتي تتمثل في :

أولاً: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف:

وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه.¹

ففي حالة عدم الدفع يتخذ فرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع بحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية² بموجب المادة 34 من قانون المالية 1997، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي وأن لا تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر.

وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة، إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.

ثانيا - تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة معلوماتية:

وهذا بموجب التعلية المشتركة بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 27-07-1997 يتم بوضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين الجبائي، الجمركي والتجاري.³

كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة، إلا أن إلغاء لا يكون لا يعد مرور سنتين بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية بطلب من إحدى الإدارات الثلاث

(الجمارك، الضرائب، التجارة)

(1) طورش بتاتة، المرجع السابق، ص186.

(2) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، عدلت بموجب قانون 16/05 المؤرخ في 31-12-2005، المتضمن قانون المالية 2006.

(3) بتاتة طورش ، المرجع السابق، ص186.

الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي، وآليات مكافحته في التشريع الجزائري

ثالثا - سحب التوطين المصرفي للمستوردين:

وهي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، بموجب الأمر 05-05¹، كما جاءت التعليمات الوزارية رقم 04 تعدد كفاءات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي.

رابعا - إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية"

جاءت المادة 52 من الرسوم الرئاسية 10-236 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقضى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية و الشبه الجبائية.
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.²

(1) الأمر 05-05 المؤرخ في 25-07-2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، نص في المادة 02 منه: "فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم قدره 10.000 دج.

(2) أحلام بن صفي الدين ، المرجع السابق، ص 91.

خاتمة الفصل:

مما سبق من هذا الفصل، يمكن بلورة أساليب جرائم التهرب الضريبي في ال تشريع الجزائري، وذلك عن طريق التحايل المادي الذي يعتبر أقل فعالية، وهو يمثل في عدم الصريح القانوني للأرباح، و عن طريق التحايل القانوني الذي صنف كأخطر و أكثر وأرقى شكل من أشكال التهرب الضريبي في الجزائر، الذي يمثل عملية يتم من خلالها خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويؤمّن أيضا التهرب عن طريق التحايل المحاسبي من خلال تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات، أو بهما معا.

ولأجل الحد من جرائم التهرب الضريبي أقر المشرع مجموعة من الآليات، منها آليات الرقابة الجبائية التي تعتبر فحص التصريحات الضريبية و الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كان نمط شخصيتهم الجبائية، و ذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات المحصل عليها مع مصادر أخرى و مع ال وضعية المالية و المعيشية للمكلف، وتنقسم إلى رقابة عامة، ورقابة معمقة ، وإلى جانب الآليات الرقابية هناك آليات وقائية للحد من هذه الظاهرة، وتكون على مستوى المكلف بالضريبة من خلال توعيته وإزالة التوتر بينه وبين الإدارة، وعلى مستوى التشريع الضريبي من خلال محاولة سد ثغرات القانون، وعلى مستوى الإدارة الجبائية من خلال مستوى الكفاءة والتنظيم.

ونظرا لخطورة جرائم التهرب الضريبي وقصور الآليات السالفة الذكر عن وضع حد لهذه الجرائم، عملت التشريعات الضريبية على قمع وردع جرائم التهرب الضريبي من خلال فرض عقوبات جبائية وجزائية ومهنية كل حسب موضعها.

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع جرائم التهرب الضريبي - أساليب وآليات - المكافحة في التشريع الجزائري، تمكنا من معرفة الجوانب الجوهرية له، بدءا بتبيان الأصول العامة التي تحكم جريمة التهرب الضريبي من خلال دراسة وتحليل المحل الذي تقع عليه الجريمة ألا وهو الضريبة، ثم التطرق إلى أركان الضريبة ممثلة في الركن الشرعي، المادي والمعنوي والتطرق أيضا إلى مختلف الوسائل والمناورات المستعملة للاحتيال والتهرب من أداء الالتزام بالضريبة، والتي تتخذ أشكالا وتقنيات يصعب حصرها وتحديدها.

وختمنا بحثنا بعرض مختلف الآليات، سواء كانت الآليات الوقائية والرقابية، ممثلة في الرقابة الجبائية التي تمارس بواسطة أجهزة وسلطات ضريبية، ووفق أطر ومراسيم تنظيمية، والتي تهدف بدورها للكشف عن الجريمة ومرتكبيها، ثم انتهينا بسرد مختلف العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي والتي تتنوع باحتوائها على عقوبات جزائية وأخرى مالية، ومختلف الأحكام الخاصة بالجزاء فيها.

وهذا من جعلنا نسجل بعض النتائج بخصوص هذا الموضوع:

- أن جريمة التهرب الضريبي هي التخلص من الالتزام الضريبي بمختلف الوسائل المشروعة منها و غير المشروعة.
- جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية بصفة عامة تمتاز بطبيعة خاصة تختلف عن جرائم القانون العام من حيث التجريم، إجراءات المتابعة وكذا الجزاءات المقررة.
- غياب التواصل بين الإدارة الضريبية والمكلف ، وغياب الوعي الضريبي و الوازع الأخلاقي لدى المكلف.
- تعقيد النظام الضريبي وعدم استقراره بسبب التعديلات المتكررة ، وكذا عدم تجميع أحكامه على صعيد واحد، وعدم صياغتها بأسلوب سهل يوضح الالتزامات الضريبية المجرمة توضيحا كافيا يحددها و يحدد مدلولها و الهدف منها ، مع تبيان جلي للعقوبات وإجراءات المتابعة فيها.
- عدم فعالية الآليات التي أقرها المشرع لمكافحة جريمة التهرب الضريبي والقصور الواضح في عمل الإدارة الجبائية وفي وسائل التحصيل والتدقيق، وكذا ضعف التكوين القانوني والاقتصادي لدى أعوان الإدارة الجبائية.

- كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين إلى عدم ثقفتهم به، عدم قدرة المسيرين للنظام الجبائي على موكبة هذه التغييرات مما أدى إلى ظهور جرائم التهرب الضريبي.
- النظام الجبائي الجزائري يحمل في بذوره الغش في والتهرب الضريبي.
- وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن إدراج بعض الاقتراحات:
- يجب تكوين القضاة في مجال الجباية خاصة وأن التشريع الجبائي يبقى من التشريعات المعقدة المتسمة بارتباطها بالجانب التقني.
- على المشرع الجزائري تدارك النقائص الملاحظة على مستوى التشريع الجبائي وكذا معالجة جوانب القصور في عمل الآليات التي أقرها لمكافحة الجريمة، وتحديثها مواكبة للتغيرات الدائمة.
- إدخال نظام المعالجة المعلوماتية في تسهيل العمل للإدارة.
- تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلفين وذلك بتخصيص مكاتب الإعلام للمكلفين بكل ما هو جديد في الساحة الجبائية كمحاولة لإيجاد مجتمع جبائي مثقف وواع بخطورة هذه الظاهرة.
- ظاهرة التهرب الضريبي تؤثر سلبا وبقوة على موارد الدولة وعلى الأداء الاقتصادي والبنية الأخلاقية للمجتمع، فرغم كل الأهمية إلا أنها تبقى تحت الظل، ولكننا ونحن نواجه استحقاقات كثيرة تتطلب إصلاحا طال انتظاره، كما نعتقد أن الإصلاح الجيد يشترط الكشف المشكلة وال تشهير بها ويشترط أيضا التعرف العلمي لجريمة التهرب، إلا أن هذا لا يمنع من وجود وسائل للحد منها، ولعل تحسين الناحية القانونية هي الأبرز، وخاصة التركيز على عدالة النظام الضريبي وسد الثغرات القانونية.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

1- المصادر:

- مجد الدين الفيروز أبادي، القاموس المحيط، الطبعة الثامنة، مؤسسة الرسالة لبنان، 2005
- محمد ابن منظور الإفريقي، لسان العرب، دون طبعة، المجلد الثاني، الجزء الخامس عشر، دار صادر للطباعة و النشر، لبنان، دون سنة النشر.

2- النصوص القانونية والتنظيمية:

أ- النصوص التشريعية:

- قانون المالية سنة 1997، جريدة رسمية عدد 85، سنة 1996.
- قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق، المعدلة بموجب المادة 26 من القانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013، المتضمن قانون المالية سنة 2014، عدد 68، الصادر في 31 ديسمبر 2013.
- قانون الإجراءات الجبائية، المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج،ر، عدد 49، الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001.
- قانون التسجيل المعدل بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000.
- قانون العقوبات الصادر بأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المتمم والمعدل بالأمر رقم 97-10 المؤرخ في 6 مارس 1971.
- الأمر رقم 66-156 في 8 جويلية 1966 المعدل والمتمم بالأمر رقم 97-10 في 6 مارس 1997
- قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بقانون 01621 المؤرخ في 22/12/201، المتضمن قانون المالية لسنة 2002.
- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003
- الأمر 05-05 المؤرخ في 25-07-2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005
- قانون الإجراءات الجبائية، عدلت بموجب قانون 05/16 المؤرخ في 31-12-2005، المتضمن قانون المالية 2006.

ب- النصوص التنظيمية:

- المرسوم التنفيذي 90-190 المؤرخ في 23-06-1990 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية.
- المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 23-02-1991 و المتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2015

3- المؤلفات:

أ- كتب عامة:

- أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربي، مصر، 1975
- أمير يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003.
- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية بالكتاب، مصر، 2000
- حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة نفقاتها، وإدارته الضرائب، الرسوم - القروض الإصدار النقدي الخزينة دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، منشورات حلبي الحقوقية بيروت. 2013
- رياض الشيخ و عمرو محي الدين - المالية العامة - الدار الجامعية للطباعة/ بيروت 1998.
- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، دون طبعة
- سوزي عدلي ناشد .الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة .الميزانية العامة، دون طبعة .دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2000
- عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير - التقييم - التصحيح، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 1997
- عبد المولى السيد، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة
- عمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003
- فوزي عطوي . المالية العامة) النظم الضريبية وموازنة الدولة. (الطبعة الأولى .منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان 2003 .
- محمد الصغير بعلي و يسرى أبو العلا .المالية العامة . دون طبعة .دار العلوم : عنابة .الجزائر . 2003
- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة) الطبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر
- محمود رياض عطية، الموجز في المالية العامة، طبعة 1969م
- ميلاد يونس منصور، مبادئ المالية العامة، دون طبعة .منشورا الجامعة المفتوحة، الأردن 1994 .
- ب- كتب متخصصة:

- إبراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، 2000م، منشأة المعارف بالإسكندرية
- أحسن بوسقيعة . الوجيز في القانون الجزائي الخاص الجرائم ضد الأشخاص ، الجرائم ضد الأموال بعض الجرائم الخاصة، الطبعة السابعة عشر .الجزء الأول . دار هومة الجزائر 2014 .
- أحمد فتحي سرور . الجرائم الضريبية . الطبعة الأولى . دار النهضة العربية : القاهرة 1999 .
- البشرى الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، 1972

- المولودة بوعون، يحياوي نصيرة، الضرائب الوطنية و الدولية، 2010
- حمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة و التوزيع، 2008
- رشدي شيحة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، 1986، ص358.
- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دط، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، 2014
- رضا فرج، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة 2، 1976، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر.
- سمية براهيم، بلعاش ميادة، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، العددان 67،68، بحوث اقتصادية عربية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014
- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008
- علي حسين الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة، مطابع الرسالة، الكويت، 1982 .
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري و القضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، دون طبعة، الجزائر، سنة، 2008.
- فوزيل كوسة، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دط، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010
- محفوظ برحمان، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، (دراسة مقارنة) دار الجامعة الجديدة، 2009.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، الطبعة الثالثة، 2003
- مراد ناصر، الغش و التهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004.
- مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي، ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، 1986
- مصطفى عوادي، رجال ناصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2009-2010
- منصور رحمان، القانون الجنائي للمال و الأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر
- منور أوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2009
- ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي، بين النظرية و التطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003
- نور عبد الناصر، عليان الشريف، الضرائب و محاسبتها ، دار الميسرة ، الأردن ، 2002

4- رسائل، أطروحات، مذكرات:

أ -مذكرات الماجستير:

- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة دكتوراه والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014
- بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012
- جلييلة صحراوي، الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، دراسة حالة ولاية عين تيموشنت، 2005-2015، رسالة ماجستير مقدمة في العلوم الاقتصادية ، تخصص إدارة واقتصاد المؤسسة، المركز الجامعي بحاج شعيب -عين تيموشنت- معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، 2015
- رشيد نادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش، (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002
- عبد الحفيظ لواتي، التدقيق المحاسبي كأداة للرقابة الجبائية، رسالة ماجستير في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2011-2012
- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبيين، حالة الجزائر، من 2003-2008، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية والعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2008-2009
- عبد الغاني كحلة، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية، 2000-2010، مذكرو ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2011-2012
- عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية و بنوك، جامعة تلمسان، 2011.
- عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، (مذكرة ماجستير)، جامعة باتنة، 2005
- كوثر بدوي، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير غير منشورة، 2012
- لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، (دراسة حالة ولاية تيارت) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.

- ليلة علام، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016
- ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012-2013.
- محمد نور الدين البريم، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية في غزة، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016
- ناصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة ال تهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، 2007
- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي، جامعة الجزائر، 2002-2003
- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص : العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2013م
- نفيسة سويسي، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2010-2009
- ياقوت أوھيب بن سالم، الغش الضريبي، رسالة ماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، جامعة الجزائر، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، 2003-2002
- ب- مذكرات الماستر:**
- خالد غوفي، أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب- بسكرة- مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص : مالية و محاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة
- غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، (دراسة حالة لمديرية الضرائب-بسكرة-) مذكرو مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2016

قائمة المصادر والمراجع

- مريم غضبان، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية و محاسبية، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2015
- 5- المجلات القضائية:**
- أحمد حنيش، الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي و الحد من التهرب الضريبي الدولي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 05، لسنة 2016
- الجيلاني بلواضح، سعدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال 2007-2012، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد، 2014/12
- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، العدد2، 2000، جامعة دمشق.
- دنيا زاد سويح، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، كلية الحقوق، جامعة باتنة، العدد 17، مارس 2014.
- عبد الرحمن بن صغير، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، (صعوبات الاقتطاع و آفاق التحصيل)، مجلة الندوة للدراسات القانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجيلالي الياصب، سيدي بلعباس، العدد الأول، 2013
- ثانيا- المراجع باللغة الفرنسية:**

1- Les ouvrages :

A- Les ouvrages generales :

- J,C, Martinez, Op, Cit
- Jean Largiure et Philippe conte. op.cit. P .(خاصة ترجمة)
- Jean schmidt- l'ipot-2° édition- Dalloz/ Paris 1995
- Margairaz André, Op, Cit
- Tabi Abdehaq, Yacini haki, Op, Cit, P09. éditeur : France .

B- Les ouvrages spésifiques :

- Charles robbez Masson. La notion d'évasion fiscale en droit interne français . L.G.D.J
- Claude Laurent – Contrôle fiscale La Vitrification Personnelle – Bayeusaine, France 1995, P13
- Georges Sauvageot, Précis de fiscalité, Edition
- Hamini – L'audit, Comptable et finance – Edition Berti, Algérie, 2001
- Jean Didier Pinget, Fiscalité 1998, Principes et Pratique, Gualino, Editeur, Collection les Zoomes
- Jean Largiure et Philippe conte . Droit pénal des affaires . 11eme édition. armand colin

2- Thèses et mémoires :

- Amirat Lamia, Hammouche Ouarda, Le contrôle Fiscal : Technique et procédures illustration par cas pratique au sein la d'érection des impôts de willaya de Bejaia Mémoire de Université Master en France et comptabilité option : comptabilité Contrôle audit, abderrahman, mira, Bejaia, 2016

– HALFAOUI Zahia, NARAOUI Chafaa, La fraude Fiscale: ampleur , mécanismes et impacte sur l'économie national, Mémoire de Master en science économique ,Option monnaie, banque et environnement international ,Université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013

– TABLI Abdelhak, YACINI Hakim, Le Contrôle Fiscal outil de lutte contre la fraude fiscale, Mémoire de Master en science de gestion , Spécialité : finance et comptabilité Option : comptabilité contrôle et audit , Université Abderrahmane Mira , Bejaia, 2013

3- document :

– La lettre de DG I bullent d'information de la générale des impôt, N 38/2009

– La lettre de DGI conférence national des cadre de l'administration fiscale, modernisation de l'administration fiscale, les prochaines étapes, N spéciale

– La lettre de DGI. Bullent d'information de la direction générale des impôts, N69/2013

– La lettre de DGI. Bullent d'information de la direction général des impôts, 64/2012

5.....	الفصل الأول: ماهية جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.
6.....	المبحث الأول: مفهوم جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.
6.....	المطلب الأول: تعريف الضريبة وأنواعها.
7.....	الفرع الأول: تعريف الضريبة وخصائصها.
9.....	الفرع الثاني: أنواع الضرائب.
16.....	المطلب الثاني: تعريف جرائم التهرب الضريبي وأنواعها.
17.....	الفرع الأول: تعريف جرائم التهرب الضريبي.
18.....	الفرع الثاني: أنواع جرائم التهرب الضريبي.
25.....	المبحث الثاني: أركان وصور جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.
25.....	المطلب الأول: أركان جرائم التهرب الضريبي.
26.....	الفرع الأول: الركن الشرعي و الركن المادي.
31.....	الفرع الثاني: الركن المعنوي.
32.....	المطلب الثاني: صور جرائم التهرب الضريبي.
33.....	الفرع الأول: المحاولة والاشتراك في جرائم التهرب الضريبي.
35.....	الفرع الثاني: العود والتقادم في التهرب الضريبي.
38.....	الفصل الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي واليات مكافحته في التشريع الجزائري.
39.....	المبحث الأول: أساليب جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.
39.....	المطلب الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي والقانوني.
39.....	الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي.
41.....	الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني.
43.....	المطلب الثاني: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي.
44.....	الفرع الأول: تضخيم التكاليف.
46.....	الفرع الثاني: تخفيض الإيرادات.
47.....	المبحث الثاني: آليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.

المطلب الأول: الآليات الرقابية والوقائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي.....	47
الفرع الأول: الآليات الرقابية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي.....	47
الفرع الثاني: الآليات الوقائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.....	59
المطلب الثاني: وسائل قمع جرائم التهرب الضريبي.....	67
الفرع الأول: العقوبات الجبائية والجزائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي.....	67
الفرع الثاني: العقوبات الجزائية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري.....	71
الفرع الثالث: العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي.....	73
الخاتمة.....	80
قائمة المصادر المراجع.....	83
الفهرس.....	90

ملخص مذكرة الماستر

تسعى هذه الدراسة إلى الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي التي تفاقمت واتسعت آثارها في السنوات الاخيرة فأصبحت تهدد وجود النظام الضريبي كما تضيع أموال طائلة على الخزينة العمومية مما يترتب عنها انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، و هذه الظاهرة لها عدة أشكال منها المشروعة و الغير مشروعة وذلك باستغلال ثغرات قانونية.

الكلمات المفتاحية:

1/ النظام العام 2 / - التهرب الضريبي 3/ الإدارة الجبائية 4/ المكلف بالضريبة.

Abstract of Master's Thesis

This study seeks to reveal the phenomenon of tax evasion that has worsened and expanded

Its influence in the last years, so that it was threatened by the presence of the necessity of the necessity, as it is lost in powerful money on the public treasury, which arises from it, negative reversions on the national economy, and this phenomenon for it There are several forms, including legitimate and illegitimate, by exploiting legal loopholes.

key words:

1/ Public system 2/ - Tax evasion 3/ Tax administration 4/ The taxpayer.