وزارة التعليـم العالـي والبحـث العلمـي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية الحقوق و العلوم السياسية

المرجع:

قسم: القانون العام

مذكرة نهاية التخرج لنيل شهادة الماستر

# التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجبائي

الشعبة: حقوق

من إعداد الطالب:

موسى سفيان

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

التخصص: قانون جنائي

تحت اشراف الاستاذ (ة):عثماني محمد

**أعضاء لجنة المناقشة**

**الأستاذ(ة): .....جلطي منصور..... رئيسا**

**الأستاذ(ة): .....عثماني محمد.....مشرفا مقررا**

**الأستاذ(ة): .....بن عودة نبيل.....مناقشة**

**السنة الجامعية: 2023/ 2024**

**نوقشت في: 25/ 2024/06**

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

UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

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

# تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية
# لإنجاز البحث

أنا الممضي أدناه،

السيد: موسى سفيان ..... الصفة: ذ

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 113460472 والصادرة بتاريخ: 2019.02.13

المسجل بكلية: عبد الحميد ابن باديس (جوة) قسم: قانون عام

والمكلف بإنجاز مذكرة ماستر بعنوان:

التهريب المزدوج وآليات مكافحته في القانون الجبائي

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

التاريخ: 2024.07.02

إمضاء المعني

المصادقة على صحة الإمضاء
السيد/ة: موسى سفيان
ب.ت.و/ رقم: 113460472
الصادرة في: 2019.02.13
02 جويلية 2024

* ملحق القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 28 جويلية 2016 الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية و مكافحتها

بسم الله الرحمن الرحيم

# إهـــــــــــــداء

أهدي تخرجي هذا إلى من علمني العطاء وإلى من أحمل اسمه بكل افتخار وأرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار "والدي العزيز" وإلى ملاكي في الحياة وإلى معنى الحب والحنان والتفاني وإلى بسمة الحياة وسر الوجود وإلى من كان دعائها سر نجاحي أغلى الحبايب "امي الحبيبة" وإلى من له الفضل الكبير في تشجيعي وتحفيزي ومن منة تعلمت المثابرة والاجتهاد وإلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد وإلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها وإلى من عرفت معهم معنى الحياة "إخوتي وأخواتي" وإلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء وإلى من برفقتهم في دروب الحياة السعيدة والحزينة سرت وإلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير "أصدقائي الأعزاء" بتوفيق من الله، وبدُعاء من الام لم يبق سوى خطوات قليلة لإنهاء مسيرتي الدراسية،

شكرًا لكل من مد لي يد العون أهدي تخرجي هذا سائلا المولى عزوجل أن يجزي الجميع خير الجزاء في الدنيا والآخرة.

# شكـــــــــــر وعرفـــــــــان

سفيان

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إنجاز هذا البحث،

والذي ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة على إعداد تلك المجهودات

فالحمد لله حمدًا كثيرًا.

أما بعد

يسعدنا ويشرفنا بأن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور المشرف "عثماني محمد" على كل المجهودات التي قدمها في شكل توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جميع جوانبها المختلفة.

كما نتشرف بالشكر الجزيل لهيئة أعضاء اللجنة المناقشة الموقرة التي اطلعت على هذا البحث وأبدت برأيها الضروري،

ولا يمكن أن أغفل عن الشكر الجزيل والفضل الكبير لأساتذتي بجامعة الحقوق على مساهمتهم في تكويني خلال دراستي بالجامعة

شكرًا لكم جزيلًا.

**سفيان**

# مقدمة

مقـــــدمـــة

تنص المادة 82 من الدستور الجزائري على أنه: لا تفرض الضرائب إلا وفق القانون. جميع دافعي الضرائب متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون أحوال وشروط الإعفاء الضريبي الكامل أو الجزئي.

- دفع الضرائب هو أحد التزامات المواطنين.
- ولا يجوز فرض أي ضرائب أو ضرائب أو رسوم أو حقوق من أي نوع بأثر رجعي.
- كان كل من هذه الإجراءات يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين دافعي الضرائب بعد المصالحة بين المجموعات العرقية.
- ويعاقب القانون التهرب الضريبي والاحتيال.
- بدءا من هذه المادة القانونية، نرى قانون الضرائب هو فرع من القانون العام الداخلي ينظم العلاقة بين الدولة والأفراد من مختلف الجوانب، بينما ينظم قانون الضرائب العلاقة بين الدولة والأفراد والمؤسسات من جوانب عديدة.

منظور مساهمتهم الإلزامية في تمويل المسؤوليات العامة فيما يتعلق بالانتماء السياسي والاقتصاد ويتم ذلك في نظام ديمقراطي يقوم على مبدأ الشرعية. ولا تفرض ضريبة إلا بقانون أو على أساس قانون. وهذه قاعدة دستورية منصوص عليها في معظم دساتير العالم، بما في ذلك دستور الجزائر بالإضافة إلى العلاقة بين التشريع الضريبي والأحكام الدستورية، فإن لها أيضًا علاقة بالقانون المالي.

وعليه، تخضع الأنشطة الاقتصادية للأفراد والمؤسسات للضريبة كخصومات مالية وتدفعها الدولة نقداً مجاناً لشخص طبيعي أو اعتباري لغرض يعد تحمل الأعباء العامة والإيرادات الضريبية من العناصر المهمة في الإيرادات العامة ,وتتجلى العلاقة بين قانون الضرائب والقانون المالي في أن الضريبة تحدد نسبتها ويتم مراجعتها، أو يصدر قرار بإعفائها من معدل الضريبة الخاص بها أو زيادة نسبتها عند صدور قانون مالي (سواء كان قانونا سنويا

أو قانونا). (تعديل القانون) مع الأخذ في الاعتبار أن: الضريبة تستخدم الاستقطاعات من دخل الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين في الأنشطة التي تقوم بها الدولة في مجال الإنفاق. بشكل عام، يحاول دافعو الضرائب تجنب دفع الضرائب التي تفرضها الدولة أو إخفاء بعض الضرائب. الأنشطة التي قام بها لكسب الدخل للتهرب من الضرائب وهذا يتطلب من الدولة بذل جهود كبيرة للقضاء على هذا النوع من التهرب الضريبي حتى تقوم بدورها.

إن أهمية هذا الدور الذي تلعبه الضرائب دفعت المشرع الجنائي إلى تجريم كافة التصرفات والسلوكيات التي تؤدي إلى الإضرار بالنظام الضريبي وتطبيق مصطلح الجريمة الضريبية أو جريمة التهرب الضريبي على هذه الأفعال وفي مختلف القوانين الضريبية نص على ذلك: بما في ذلك الأحكام ذات الطابع الإجرامي، على أساس أن هذه الجرائم تشكل تهديداً جسيماً، وتلحق أضراراً جسيمة بموازنة الدولة والإرادة العامة، وبالتالي تؤثر سلباً على أداء الاقتصاد الوطني، كما أن التهرب الضريبي واقع تعاني منه دول العالم عالم. وبما أنه لا يكاد يوجد أي نشاط اقتصادي يخلو من التهرب الضريبي وهناك مؤشرات قوية على أن هذه الظاهرة في تزايد، رغم أن معظم المجتمعات تسعى إلى السيطرة عليها والسيطرة عليها، إلا أن نسبة قدراتها تختلف من بلد إلى آخر، كما هو الحال بالنسبة للجزائريين. المواطنون إن نتيجة زيادة الوعي الضريبي هي أيضا نتيجة النظام الاقتصادي الليبرالي في الجزائر وانفتاحها على الأسواق الخارجية. وبما أن التجارة لم تعد مقيدة، فقد زاد الاستثمار والأنشطة التجارية المختلفة. لديها مخازن ثابتة في أماكن محددة مما يسهل تتبعها والتعرف على إسمها التجاري ومراقبتها وبالفعل، قام بعض دافعي الضرائب بتوسيع أنشطتهم من خلال إنشاء شركات إنتاج أو شركات استيراد وتصدير. ولها مقرات وفروع متعددة على المستوى الوطني والدولي، مما يؤدي إلى سهولة إخفاء الدخل الخاضع للضريبة وصعوبة اكتشافه من خلال السلطات الضريبية.

إن سلبيات النظام الضريبي الجزائري وكذلك نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة الراجع إلى العامل التاريخي والنفسي لديهم وجهلهم للمنافع الحقيقية للضريبة التي

يمكن أن يستفيد منها يوميا ساهمت بقدر كبير في رفع حدة التهرب الضريبي أصبح من الضروري على الدولة الجزائرية أن تتبنى الإصلاحات الضريبية التي بدأت عام 1991، والتي هدفت إلى إزالة صعوبات وعقبات النظام الضريبي السابق ومعالجة المشاكل كثيرة ومن بينها مشكلة التهرب الضريبي.

وضع المشرع الجزائري عقوبات رادعة صارمة لقمع التهرب الضريبي وحماية أموال الخزينة العمومية من الضياع. ونرى ذلك من خلال تعديلات القوانين الضريبية، وخاصة تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من خلال تشديد العقوبات واستحداث..... جريمة التهرب الضريبي وحفاظا على امتيازات الخزينة العمومية، منح المشرع الجزائري إدارة الضرائب كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استعادة حقوق المال العمومي ومكافحة هذه الظاهرة، أو على الأقل التخفيف من خطورتها، وذلك لأن لما يلحقه من متاعب وأضرار على الاقتصاد الوطني عامة والخزينة العامة على وجه الخصوص ولمعالجة هذه المشكلة، يجب إجراء التغيير باستخدام الاستراتيجيات المناسبة القائمة على تنوع أنشطة إدارة الضرائب. تجد أن الأمر يتطلب تحقيق هدفين أساسيين وهما إنشاء إدارة خدمية وتنمية الوعي الضريبي في الجزائر، وهو ما يعتبر من المفاهيم الحديثة في البيئة المالية والتجارية الجزائرية، وهذا ما يتطلب من الباحثين دراسته ودراسة أن تتطور الإدارة الضريبية من خلال إجراءات وسياسات مدروسة، مما يتطلب مكافحتها بمختلف الوسائل الموضوعية والإجرائية، وهو موضوع دراستنا من خلال هذا البحث.

ويتضمن التهرب الضريبي، مثله مثل الجرائم الأخرى، الاعتداء على مصلحة محمية، ولكن طبيعة تلك المصلحة تميزه عن الجرائم الأخرى. ويشكل اعتداء على مصلحة الخزينة العامة من خلال إحدى طرق تمويلها وهي الضريبة التي أقر لها المشرع وسائل عديدة لحمايتها ومكافحتها، أي الاعتداء ضدها. مما يثير التساؤل التالي:

- ما المقصود بجريمة التهرب الضريبي وما هي الإجراءات التي أقرها المشرع الضريبي لهذا الغرض؟ محاربته؟ .

- ويمكن طرح الإشكالية الفرعية التالية لمعالجة هذا الموضوع:
- ما المقصود بالضريبة؟
- ما هو مفهوم حظر التهرب الضريبي؟
- وما هي إجراءات متابعة هذه الجريمة؟

وتستمد أهميتها من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام وفي تمويل الخزينة العامة بشكل خاص. كما نجد أن ظاهرة التهرب الضريبي من أبرز المعوقات التي تواجهها والدولة في رسمها والتمسك بسياساتها المختلفة، مما يحتم ضرورة مواجهة هذه الآفة.

تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة تبسيط وتوضيح الالتزامات المفروضة على المكلفين وإجراءات متابعة المتهربين من الضرائب.
- شرح التعديلات المختلفة على النصوص القانونية التي تناولت جريمة التهرب الضريبي وخاصة مع هناك تعديلات بشكل دوري.
- تقييم مدى فعالية الآليات المرصودة ومدى فعاليتها في مكافحة هذه الظاهرة.

أسباب اختيار الموضوع : تشمل أسباب ذاتية وموضوعية.

الأسباب الذاتية:

- نسعى كموظفين في الإدارة الضريبية إلى رفع مستوى المعرفة العلمية والقدرات المهنية باعتبار أن البحث العلمي يثري المعرفة ويطور القدرات بهدف التحكم في الأدوات والأساليب المنهجية العلمية والعملية.
- الرغبة الشخصية والملحة في التكامل المعرفي والمهني بين مجال الدراسة ومهنة الإدارة الجبلية.

الأسباب الموضوعية :

- في المقابل، لم تحظ مسألة التهرب الضريبي باهتمام الباحثين القانونيين ،الباحثين الاقتصاديين.
- التهرب الضريبي هو موضوع التقاء قسمي العلوم التقنية والقانونية، وهذا ما لاحظناه من عدم قدرة القضاة بشكل خاص على الانتباه إليه من خلال عدم فهمهم للشكاوى المقدمة من الإدارة.
- الضرائب على المكلف والمتهرب من الضرائب لاحتوائه على مصطلحات فنية.
- لا شك أن إنجاز أي عمل بحثي يجب أن يصاحبه عدد من الصعوبات.
- هناك نقص في الكتب في هذا المجال، وإذا وجدت فهي تحتوي على نفس المعلومات.

منهج الدراسة :

أما المنهج المتبع لدراسة هذا الموضوع، فقد اعتمدنا كلاً من المنهج الوصفي لاستعراض تفاصيل الموضوع وطبيعته، والمنهج التحليلي في دراسة الجانب الإجرائي الذي اتبعه المشرع.

من أجل مكافحة التهرب الضريبي من خلال الوسائل التنظيمية والعقابية. وللإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية وإعداد دراستنا، قمنا بتقسيم بحثنا إلى:

فصلان في الفصل الأول: ما حظر التهرب الضريبي؟ لقد قسمتها إلى قسمين. المبحث الأول: مفاهيم عامة عن الضريبة وجريمة التهرب الضريبي، والمبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي وإطارها.

أما الفصل الثاني: إجراءات متابعة جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري فقد قسمناه إلى مبحثين. وتطرق المبحث الأول إلى دور الرقابة المالية في مكافحة التهرب

الضريبي، أما المبحث الثاني فقد تطرق إلى دور الرقابة المالية في مكافحة التهرب الضريبي تعاملنا مع إثبات وإقامة الدعاوى العامة والضريبية الخاصة بجريمة التهرب الضريبي..

# الفصل الأول

# ماهية جريمة التهرب الضريبي

تـمهيد :

تفرض الدولة على كل شخص طبيعي أو اعتباري الالتزام بدفع الضريبة دون أي تعويض مالي خاص أو مباشر لها، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالتهرب الضريبي أو التهرب من دفع الضريبة ومحاولة التخلص منها منه جزئيا أو كليا. وتعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي يعاني منها الإنسان. بما في ذلك الدولة الجزائرية، إذ يؤثر على مختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الاقتصادية ويلحق الضرر بالخزينة العامة للدولة الجزائرية. وبلغ حجم التهرب الضريبي، بحسب بعض الإحصائيات في السنوات الأخيرة، ما يقارب 600 مليار دولار، مما يجعل هذه الظاهرة من أكبر اهتمامات الدولة والباحثين، إذ اتخذت بعدا وطنيا ودوليا، إذ تؤدي إلى ضررا على الاقتصاد. الدراسة والدراسة الوطنية لهذه الظاهرة وتشخيصها. وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة أقسام. وفي المبحث الأول سنتناول طبيعة جريمة التهرب الضريبي، ثم نتحدث عن أساليب التهريب الضريبي وآثاره في المبحث الثاني. وفي المبحث الثالث سنتناول عناصر التهريب الضريبي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة عن الضريبة وجريمة التهرب الضريبي

ومن يتابع النظام الاقتصادي لأي دولة، بغض النظر عن درجة التقدم فيها، يجد أنها تعاني من ظاهرة التهرب الضريبي، مما يتسبب في انخفاض الإيرادات الضريبية للدولة، بالإضافة إلى العديد من الآثار السلبية الأخرى التي تؤثر على لذلك سنحاول في هذا المجال تغطية الجوانب الموضوعية المختلفة للجريمة. التهرب الضريبي من خلال تجاهل معنى الضريبة وأنواعها في التطبيق ثم تناول المطلب الأول مفهوم جريمة التهرب الضريبي في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وأنواعها

تطور مفهوم الضريبة مع تطور النظم الاجتماعية التي غيرت التاريخ، لأن ظهور الدولة الحديثة تطلب من السلطة تأمين الموارد اللازمة لجهاز الدولة. ولذلك فرضت السلطات الحاكمة تكاليف إلزامية على الأفراد ثم فرضت تكاليف على الأموال مقابل الخدمات التي

تقدمها لهم، ومع زيادة احتياجات الدولة ونفقاتها. وقد فرض الأخير ضرائب أخرى حتى لو لم تكن هناك فائدة خاصة للأفراد الذين يدفعونها.

لم تكن الضريبة تهدف في البداية إلى الإغاثة الاقتصادية، بل كان الهدف الأول والأخير هو تمويل خزانة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية نفقاتها، وبدأ مفهوم الضريبة يتغير مع تغير مفهوم الدولة عن الضرائب.[1]

الحياة الاقتصادية والاجتماعية. وهذا يثير السؤال التالي:

ما هو تعريف الضريبة وما هي أنواعها؟

الفرع الأول: تعريف الضريبة

وتكتسب الضريبة أهمية كبيرة لأنها تتميز عن الإيرادات الأخرى التي تشبهها في بعض الخصائص. لقد حاول العديد من علماء المالية تعريف الضريبة، وكانت أغلب تعريفاتهم كذلك مماثل، اذكر ما يلي:

الضرائب هي المورد المالي العام الذي تحرم الدولة الناس منه جيرا لغرض استخدامه لتحقيق الأهداف العامة.[2]

كما عرفها الفرنسي جيز الذي يعتبر أول تعريف حديث للضريبة على أنها خصم مبالغ نقدية تفرضها السلطة على الأفراد بشكل تعسفي ودون تعويض، بقصد تغطية الأعباء العامة.[3]

يمكن أن تستنتج التعريفات السابقة التعريف التالي:

---

-[1]حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة والموازنة تلقاها، وادارتها (الصاله الرسوم القروض الاصدار النقدي الحرية، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، المنشورات على الحقوقية، بيروت، 2013، ص ص 379 380

-[2]عيسى مصطفى حسني المانية العامة، معهد العلوم القانونية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية د. طي الجزائر، سنة 1998، ص 72.

-[3]خالد مجادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، درط، عمان، سنة 2005، ص 145.

الضريبة هي وسيلة لتوزيع أعباء الميزانية بين الأفراد وفقا لقدرتهم المالية. وهو أيضاً خصم مالي تأخذه الدولة كهدية خيرية من الأفراد دون مقابل، بهدف تحقيق مصلحة عامة.[4]

الضريبة هي مبلغ مالي تفرضه الدولة على المواطن بشكل إجباري ونهائي، دون تعويض خاص، وذلك للمساهمة في تحمل الأعباء العامة. ويفرض على جميع الأفراد أمام القانون أن يتحملوا هذه الأعباء بالتساوي بين الأغنياء والفقراء، أي بحسب قدرة المكلف. وذلك ترسيخاً لمبدأ العدالة في فرض الضريبة التي أقرها المؤسس الدستوري بنص المادة 78 من دستور 2016.[5]

النظام الضريبي في الجزائر له موارده التي يتم تحصيلها من قبل السلطة العامة أسوة بأنظمة التحلل، وتتحدد قواعد حساب الضريبة وفرضها وتحصيلها وفق مجموعة من القوانين:

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على أرقام الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، قانون الدمغة، قانون الإجراءات الجبلية (قانون المالية). هناك عدة أنواع من تختلف الضرائب من بلد إلى آخر، وقد يختلف اسم نفس الضريبة.

---

-[4]أحمد فنيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائية شرطة المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص 11.

-[5]نصت المادة 78 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96، المؤرخ في 08 ديسمبر 1996، المصادق عليه في استفتاء في 28 نوفمبر 1996، ج ر عدد 76، الصادر في 8 ديسمبر 1996، معدل ومتمم ب

- قانون رقم 02-03 مؤرخ 10 أفريل 2002 يتضمن تعديل الدستور، ج، عدد 25 صادر في 14 أفريل 2002.

- قانون رقم 16-01 مؤرخ في 6 مارس 2016 يتضمن تعديل الدستور، ج، عند 14 صادر في 7 مارس 2016، على ما يلي: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة يجب على كل واحد ان يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية".

- قانون رقم 20-251 مؤرخ في 27 محرم عام 1442 الموافق 15 سبتمبر 2020 يتضمن استدعاء الهيئة الانتخابية ..... المتعلق بمشروع تعديل الدستور المادة 82 " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة وتعدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي او الغربي منها"..

الفرع الثاني: أنواع الضرائب

هناك أنواع عديدة من الضرائب وتختلف أشكالها الفنية حسب المكان والزمان. لا تقتصر الأنظمة الضريبية على نوع واحد، بل حاول المزج بينها للوصول إلى نظام يتوافق مع تحقيق أهداف المجتمع.

هناك عدة أنواع من الضرائب التي تخلق نطاقًا متنوعًا للإيرادات الضريبية والنظام الضريبي. وتنقسم هذه الأنواع إلى عدة معايير اقتصادية وسياسية وغيرها، وتختلف باختلاف الزاوية التي يُنظر إليها ومنها:[6]

أولاً: من حيث المصدر أو الوعاء الضريبي.

ثانياً: من حيث تحمل العبء الضريبي.

ثالثاً: من حيث الموضوع الخاضع للضريبة.

رابعاً: من حيث الموافقة على إنشاء الضريبة.

خامساً: من حيث السعر.

أولاً: من حيث مصدر الضريبة أو أساسها، فإن هذا التقسيم يقوم على الفصل بين ما هي الضريبة الواحدة التي تفرض بموجبها ضريبة واحدة إجمالية، والضريبة المتعددة، أي أنه يتم إعداد عدة ضرائب.[7]

وتختلف الضرائب حسب طبيعتها والقاعدة التي تقع عليها.

أ- النظام الضريبي الموحد: النظام الضريبي الموحد يعني أن الدولة تقتصر على فرضه للضرائب ضريبة رئيسية واحدة بالإضافة إلى بعض الضرائب الأقل أهمية[8]، وهي جمع

---

-[6]رضا خلاصي، شذرات النظرية الحيائية :دار هومة المطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 124

-[7]رفعت محجوب، المالية العامة، والسياسة المالية، منشورات جامعة حلب، 1980، ص 223.

-[8]حسين مصطفى حسني، المرجع السابق، ص 72.

كافة الأنشطة مهما كان نوعها، التجارية، الصناعية، الزراعية، المالية، وإخضاعها لضريبة واحدة مثل الضريبة على إجمالي الدخل.[9]

ب- النظام الضريبي المتعدد: وهي الضرائب السائدة في الأنظمة التي تأخذ أكثر من ضريبة سعياً لتحقيق عبء كل ضريبة على حدة نتيجة اختلاف مواعيد استحقاقها، مما يزيد من عائدها، خاصة أن هذه الضرائب تؤثر على مصادر مختلفة ومتعددة، وتحتفظ بها على نطاق واسع. من المعتقد على نطاق واسع أن تعدد الضرائب يؤدي إلى تصحيح عيوب الضرائب الأخرى.[10]

هذه التعددية تجعل من الممكن التعويض عن أوجه القصور في كل ضريبة. فمثلاً تفرض ضريبة مستقلة على الدخل الناتج من جميع فروع الدخل المختلفة. وترتكز الضرائب النوعية على التمييز الأساسي بين الدخول المختلفة، فتفرض ضريبة على الدخل العقاري، وأخرى على الأرباح التجارية والصناعية، وثالثة على الرواتب والأجور.[11]

ثانياً: ومن حيث تحمل العبء الضريبي : وفق هذا المعيار توجد:

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة : يعد التمييز بين الضريبة المباشرة والضرائب غير المباشرة أحد مجالات قانون الضرائب من حيث التمييز بين الوعاء الضريبي والتصفية والتحصيل.

أ- الضرائب المباشرة : هي الضرائب الموردة للخزانة من قبل المسؤولين عنها قانونا، أي العبء الضريبي يقع على عاتق دافعي الضرائب. على سبيل المثال، تعتبر الضريبة على التدخل الكلي IRG)) ضريبة مباشرة، حيث لا يستطيع المكلف تحصيلها من أي جهة أخرى مهما كانت صفته.

---

-[9]رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج 1، دار الهومة، ط، الجزائر، سنة 2005
-[10]عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب الطبعة الأول دار جرير للنشر والتوزيع، عمان 2011، ص 22.
-[11] رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 128.

ب-الضرائب غير المباشرة [12]هي الضرائب التي يمكن لدافع الضرائب تحويلها إلى الآخرين، ويجب ألا يكون الشخص المسؤول عنها فعلياً مكلفاً قانوناً، أي أنه يمكن لدافع الضريبة أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، مثل الضرائب الجمركية التي تدخل ضمن التكاليف عند تحديد الأسعار، وكذلك الرسوم الداخلية على الاستهلاك، كما أنها تكون كذلك. يتم إقراضها عند استخدام الثروة، ومنها (ضريبة الإنتاج، الضرائب الجمركية، ضرائب الاستهلاك)، ويعد ضريبة القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة. ولذلك فإن المستهلك هو الذي يدفع ضريبة القيمة المضافة، و البائع يلعب دور الوساطة بين الخزانة والمستهلك.

ثالثاً: فيما يتعلق بالبند الخاضع للضريبة:

أ- الضرائب على الأشخاص: الضرائب على الأشخاص تجعل الشخص نفسه وهو مستفيد من الضريبة، بغض النظر عن الأموال التي يملكها. الوجود الإنساني هو الأساس في فرض الضريبة والمادة ويسمى هذا النوع من الضرائب بالضريبة الشخصية، وفيها يلتزم كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفراده بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، وأهم ما في الأمر هو ما يميز ضريبة الرأس أنها لا تعتمد على مقدار الدخل الذي يكتبه دافع الضرائب أو مقدار ما ينفقه مقدار ما يدخره يعتمد على وجود الشخص نفسه.

وهذا النوع من الضرائب هو أول ما ظهر، إذ يدفعه الأشخاص المقيمون فيها منطقة معينة حيث يتم دفعها حسب الانتماء الاجتماعي لهؤلاء الأشخاص وتعرف بالجزية، ويدفعها أشخاص يقيمون في بلد يتبنى التشريع الإسلامي، ولكن مع تقدم المجتمعات وتطورها، أصبحت هذه الضرائب جزئيا تم التخلي عنها، وبدأ الاهتمام بزيادة الضرائب على المال.[13]

---

-[12]عبد المجيد قدي، نفس المرجع ، ص 25.

-[13]سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب الخشماوي، اقتصاديات الضرائب الدار الجامعية، د ط الإسكندرية سنة 2008، ص 63.

ب- تعتبر الضرائب على النقود المرحلة الأخيرة من تطور الضرائب في الوقت الحاضر. وهنا تركز الضريبة على الأموال التي يملكها الفرد داخل المجتمع، ممثلة برأس ماله أو دخله. وقد حدث ذلك في صور كثيرة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقع الذي ينشئه. وهي الضريبة التي تفرض على المال نفسه أو ما يسمى بضريبة رأس المال تؤثر على العقار نفسه وليس وإيراداته وأمواله هي بدايته، وليس مخرجاته.[14]

رابعاً: من حيث الواقعة المنشئة للضريبة، يتم بموجب هذا المعيار التمييز بين أربعة أنواع:

أ- واقعة تملك رأس المال : أي انتقال رأس المال من شخص إلى آخر، ويترتب على ذلك التزام مع الضرائب[15]. على سبيل المثال، تحويل الأموال من المالك إلى الوريث تجعل الأخير خاضعاً لضريبة رأس المال، ولتحديد رأس المال من منظور ضريبي، يجب إحصاء أصول والتزامات دافع الضرائب وحصرها وتقييمها.[16]

ب- الضريبة على الإنتاج : هي الضريبة المفروضة على المنتجات الطبيعية أو الصناعية، وتسمى رؤوس الإنتاج، وتفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج، حيث تكون ويدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر البيع.[17]

ج- الضريبة على الإنفاق : هي الضريبة المفروضة على الدخل عند إنفاقه على شراء السلع ،تعتبر الخدمات من أهم الضرائب غير المباشرة. وبشكل عام، فهي تفرض على مختلف جوانب استخدام وإنفاق الدخل وإنفاقه. وهي ضرائب متنوعة ومتعددة، وتفرض مدى ملاءمة استخدام الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاجها.

د- ضريبة الدخل : ينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقيق الدخل. ومن المعلوم أن مصدر دخل أي إنسان يأتي من السلعة التي ينتجها أو الخدمة التي يقدمها. وهكذا فإن المصادر

---

-[14]حسين مصطفى حسني، مرجع سابق، ص 62.
-[15]خالد شحادة الخطيب، مرجه سابق، ص 145.
-[16]رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 19.
-[17]حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيشي، مرجع سابق، ص 379-380.

الأساسية للدخل هي العمل ورأس المال – العمل ورأس المال معاً، ويتميز الدخل بخصائصه الدورية خلال فترة زمنية معينة.[18]

خامساً: من حيث السعر:

أ- الضرائب التناسبية : هي تلك الضرائب التي يطبق فيها نسبة ثابتة على العنصر الخاضع للضريبة، بغض النظر عن قيمته، كما هو الحال مع الضريبة على أرباح الشركات.[19]

ب- الضرائب التصاعدية : هناك علاقة مباشرة بين الدخل والمعدل. كلما ارتفع الدخل، ارتفع المعدل المطبق. وتفرض هذه الضرائب بنسب تزيد مع زيادة قيمة الوعاء الضريبي. هذه الطريقة هي الأكثر شيوعا.[20]

المطلب الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي

الضريبة وسيلة مالية تتخذها السلطات العامة لتحقيق أغراضها. إنه انعكاس للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع الذي يتم تقديمه إليه. إلا أن المكلف في كثير من الأحيان يلجأ إلى إجراءات معينة من أجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه من خلال ما يسمى بالتهرب الضريبي، والذي أصبح عائقا أساسيا أمام التنمية. الإنفاق الاقتصادي في معظم دول العالم، ورغم عدم وجود تعريف محدد له، إلا أن السلطات الضريبية تعمل دائما على إيجاد إطار قانوني لقطع الطريق على هذه الظاهرة، لأنها تؤدي إلى خسارة الخزينة العامة للدولة موارد مالية مهمة مما يمنعها من تحمل أعباءها المختلفة، وظهرت مستويات عديدة في إدارة سياسة الإنفاق. عامة وللحد من هذه الظاهرة ويجب وضع نظام رقابي فعال ومعتمد ووضع قوانين صارمة ورادعة.

---

[18]- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب الطبعة الثالثة، دار الهومة، الجزائر، 2003، ص ص 132-134.

[19]- رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 22.

[20]- عبد المجيد قدي، نفس المرجع ، ص 27.

الفرع الأول : تعريف جريمة التهرب الضريبي :

ما هي جريمة التهرب الضريبي؟

إن الدور الذي تلعبه الضرائب في تمويل الخزانة العامة هو دور رئيسي. وقد أعطتها الدولة أولوية هامة في هذا الصدد. إلا أن تحصيلها تعرض لعقبات وصعوبات، أهمها رفض المكلفين دفعها بالطرق المشروعة وغير المشروعة. وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي والذي سنحاول تعريفه ،مفهومه.

التعريف 1: هناك العديد من المفاهيم المختلفة للتهرب الضريبي. ومن الجانب القانوني، ركز تعريفه على الأساليب المستخدمة في التهرب الضريبي، سواء كانت قانونية أو غير قانونية.[21]

التعريف 2: يعرف التهرب الضريبي بأنه السلوك الذي يحاول من خلاله المكلف قانونا عدم سداد الضريبة المستحقة عليه، كليا أو جزئيا، دون نقل عبئها إلى شخص آخر. لتحقيق التهرب الضريبي، يستخدم المكلف عدة أساليب وأساليب قد تكون مشروعة أو غير قانونية.[22]

التعريف 3 :تم تعريفه أيضًا بواسطة Margiraze André التهرب الضريبي هو محاولة التهرب من الضريبة في الحدود التي يبينها القانون.

ومن خلال هذه التعريفات التي ناقشناها توصلنا إلى ما يلي:

التهرب الضريبي هو محاولة المكلف التهرب من دفع الضريبة المستحقة عن طريق استغلال الثغرات قانوني التهرب الضريبي هو استخدام المكلف لأساليب احتيالية ومناورات

[21]- طروش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2011-2012، ص 11.

[22]- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د ط، سنة 2011، ص 07.

احتيالية للتهرب دفع الضريبة وللتهرب الضريبي تعريف موحد وشامل، وهو أن المكلف يدفع الضريبة كليا أو جزئيا بما يسهل عليه الأمر باستخدام وسائل وأساليب مشروعة أو غير قانونية ويؤدي في النهاية إلى حرمان الخزينة العامة من مواردها.

الفرع الثاني: أشكال جريمة التهرب الضريبي

ويعتبر التهرب الضريبي مجموع السلوكيات التي تهدف إلى تقليل مبالغ التخفيضات الضريبية التي يجب سدادها. وإذا تم ذلك باستخدام أدوات مشروعة، فإنه يدخل في إطار التهرب الضريبي. اذا كانت ومن خلال وسائل غير مشروعة يدخل ضمن الدائرة الضريبية.

أولاً: من حيث الشرعية

ومن الناحية القانونية ينقسم التهرب الضريبي إلى نوعين: التهرب الضريبي المشروع (تجنب الضرائب) والتهرب الضريبي غير القانوني (التهرب الضريبي).

أ- التهرب المشروع (التجنب الضريبي) : يُعرّف بأنه امتناع الشخص عن ممارسة النشاط مما يؤدي إلى الخضوع للضريبة من خلال استغلال الثغرات القانونية للتهرب من دفع الضريبة، حيث يستطيع المكلف تنفيذ إحداها وإيجاد مخرج قانوني لنفسه بالتهرب من الضريبة أو فهو يخفف أعبائها ويظل التهرب الضريبي أمراً مشروعاً لا يحاسب عليه القانون''.[23]

وهو أيضاً استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية من أجل عدم تحصيل الضريبة عليه بشكل صحيح وعدم الالتزام بها أو دفعها، فالتهرب المشروع هو أمر لا يحاسب عليه قانوناً.

فالقاعدة القانونية التي تقول "لا جريمة ولا عقوبة إلا إذا نص عليها".[24]

[23]- ملخص الأوراق العمل حول التهرب الضريبي، الاتلاف من أجل التراهة والمساءلة، نيسان 2017، ص 02.
[24]- محمد محمود ذيب حوسو التدقيق بأعراض الضريبة، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا جامعة نابلس، فلسطين، 2005، ص 108.

ومن أمثلة التهرب المشروع ما يلي:

- تقسيم الشركة الأم إلى شركات صغيرة مرتبطة قانوناً ومرخصة بموجب القانون التجاري.
- ويجب استيراد بعض الكميات الأجنبية لتجنب الضرائب الجمركية.
- تقديم الهدايا، مثل قيام المالك بتوزيع ثروته على جميع الورثة الشرعيين أثناء حياته تقديم الهدايا حتى لا تخضع أمواله للضريبة العقارية.

ب-التهرب غير القانوني (الغش الضريبي) : يُعرّف الاحتيال الضريبي بأنه شكل غير قانوني من أشكال الاحتيال الضريبي، ويعرف على أنه صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضريبة الى خزينة الدولة وهذه الصور تتجلى في تزوير المستندات حينا وعدم دقة القيود حينا أخر وفي مخالفات تضاف الى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والانظمة التي تراعي شؤون الضرائب والرسوم في البلاد.[25]

ومن أهم أساليب ونماذج عن هذا التهرب الغير المشروع :

- إعطاء معلومات مزورة وغير دقيقة أو وهمية بدفتر الجرد ودفتر اليومية.
- التهرب على الحدود تجنبا للحواجز الجمركية واستغلال المناصب والنفوذ.
- القيام بإجراء القيد على الحسابات غير الدقيقة أو الوهمية بدفتر الجرد ودفتر اليومية.
- بيع السلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير كاذبة.

ثانيا: التهرب الضريبي من حيث حجمه:

[25]- فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحي الحقيقية، لبنان، 2003، ص ص 274، 275.

أ- التهرب الكلي: وهو أن يتخلص المكلف كليا من دفع الضريبة المترتبة عليه باستخدام أساليب الغش والاحتيال ليكون خارج نطاق الضريبة وهناك صور ووسائل متعددة يلجأ إليها المكلف لتخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه، مثل أصحاب المهن كالسماسرة وأصحاب الحرف الذين لا يكون لهم مكاتب معية أو تصاريح بمزاولة المهنة، ولم يتم بإدراجهم في سجلات الضريبة.

ويترتب على هذا النوع من التهرب آثارا السلبية خطيرة إذ يفقد الخزينة العامة أموالا طائلة ويضعف الدور المالي لدائرة الضريبة في التمويل التنمية التي تسعى إليها أكثر البلدان بشكل عام ولاسيما البلدان النامية وتمويل الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين [26]

.ب التهرب الضريبي الجزئي: هو محاولة المكلف التخلص من جزء من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق إخفاء جزء من نشاطه باستخدام الأساليب الغير المشروعة مثل إخفاء جزء من مبيعاته أو تسجيلها بأسعار تقل عن سعر بيعها الحقيقي، ويتحقق التهرب الجزئي عن طريق تقديم المكلف اقرارا غير صحيح وذلك بتضمينه معلومات غير صحيحة أو غير دقيقة.[27]

المبحث الثاني: أساليب التهرب الضريبي وإطارها التجريمي

إن المكلفين يتقنون ويبتكرون طرق عديدة للتهرب والغش الضريبي لذلك فإن عملية حصر هذه الطرق والأساليب عملية صعبة وهذا من أجل تفادي المكلفين للضريبة، إلى جانب الآثار السلبية التي تؤدي الى تخفيض الارادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة، وهذا ما سنتحدث عنه في المطلب الأول أساليب التهرب الضريبي، وبما أن التهرب الضريبي جريمة تمس بالكيان والسير الحسن الاقتصاد الوطني فهو يعتبر من الجرائم

[26]- حسن سالم محسن، الحصر الضريبي ومدى مساهمته في حد من التهرب الضريبي، مجلة الدنانير، العدد 9 جامعة المستنصرية، العراق، سنة 2016، ص513.

[27]- علاء سعيد حسين سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، سنة 2014، ص 29.

الاقتصادية وذلك لما له من أثار سلبية على السياسة الاقتصادية للدولة. حيث يكون المكلف بالضريبة الطرف السلبي لهذه العلاقة وبمقتضاها تقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عنه وبمخالفته هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية ، وهو ما ستعرضه في المطلب الثاني الإطار التجريمي للتهرب الضريبي.

المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي

يتقن المكلفين ويغير أساليب عديدة لا يمكن حصرها من أجل تفادي الضريبة وذلك باستعمال مختلف الطرق الاحتيالية واستغلال الثغرات والنواقص الموجودة في القانون الجبائي الجزائري، والتي تكون إما عن طريق التحايل المادي الفرع الأول والفرع الثاني نتحدث عن التحايل القانوني وفي الأخير عن طرق التلاعب بالعمليات الحسابية في الفرع الثالث.

الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي:

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي أقل فعالية من التهرب عن طريقة التحايل القانوني، وهذا التحايل يتمثل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق اخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتوجات والموارد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب. [28]

اشار المشرع الجزائري الى هذه الصورة ضمن أغلب القوانين التي لها علاقة بالضرائب وذلك في المواد 533/05 من القانون الضرائب غير المباشرة[29] والمادة 118 من القانون الرسوم على رقم الأعمال[30] والتي تقيد أن الاخفاء من قبل أي شخص لمنتوجات تطبق

---

[28]- بشرى عبد الغاني، مرجع سابق، ص 63.

[29]- المادة 533/05 قانون الضرائب غير المباشرة ما يلي: "القيام بأي وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لأثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة".

[30]- المادة 118/01 من قانون الرسم اخفاء من قبل أي شخص للمبالغ والحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عملية البيع بدون فاتورة".

عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل الطرق الاحتيالية، كما اعتبر المشرع الجزائري أن الاخفاء يمكن أن يكون جزئيا ويمكن أن يكون كليا وتتناوله فيما يلي.

أولا: الاخفاء الجزئي : يكون الاخفاء جزئيا عندما يقوم المكلف بإخفاء الجزء من بضاعته أو سلعه التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق السوداء[31] كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبية معا[32] كما يظهر هذا الاخفاء أيضا عندما يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من قيمته الحقيقية للضريبة، والاخفاء املاكه 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 اعساره طريق اخفاء أمواله.

ثانيا: الإخفاء الكلي:[33]

يكون الإخفاء كليا عندما يسعى المكلف بالضريبة الى التخلص ممن دفعها نهائيا، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي الى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء ويرجع ذلك الى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في اخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء. [34]

---

-[31]تمثل السوق السوداء سوق موازية للسوق الأساسية أي ان السوق يخضع للقواعد والقوانين التي تدير بها الدولة سوق السلعة وفي معظم الأحيان تنشأ السوق السوداء جراء زيادة الطلب على السلعة مع ندرة المعروض منها فتتجه الحكومة إلى وضع حد أقصى للسعر السلعة لا يمكن للتجار الزيادة عنه فيتم بيع السلعة في السوق موازية.

-[32]كردودي سهام، مرجع سابق، ص 08.

-[33] غضبان مريم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة 2015، ص 23.

-[34]زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحته في التشريع الجزائري مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص: العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص ص 129-130.

ويعتبر احتيالا ماديا قيام المكلف بالضريبة بعرقلة الأعوان الاقتصاديين المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية، مما يجعلهم غير قادرين على القيام بعملهم، ولقد تناولت المادة 533/05 من قانون الضرائب غير المباشرة[35] " هذه الحالة من التدليس لقد أشرنا الى هذه المادة 3 سابقا) بينما قانون الرسم على رقم الأعمال لم يعتبره كذلك ولا تسري عليه أحكام التهرب الضريبي إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس.[36]

نجد كذلك المادة 122/1 من قانون الضرائب على الرقم الأعمال قد تناولت هذه الحالة من التدليس، كما حددت مبلغ الغرامة لمرتكبها، أما في فقرتها الثانية نلاحظ أن المشرع قد ربط تطبيق هذه الغرامة بشرط أن يكون تقدير أهمية التدليس ممكنا.[37]

ومن هنا سنحاول تقديم بعض الأمثلة للتحايل المادي في الجزائر سواء كان هذا التحايل جزئيا أو كليا والهدف من ذلك هو معرفة هذه الصورة من التحايل بصفة واضحة.

شكل 1 : المكلف بالضريبة يصرح بنشاط تجاري يمارسه مع إخفائه لنشاط أخر كأن يكون له متجران ولا يصرح إدارة الضرائب إلا بأحد المتجرين، والكثير من التجار يستعملون محلا تجاريا صغيرا كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية في حين تكون لهم محلات أخرى لا علم للإدارة الجبائية بوجودها.

شكل 2 : كأن يتم إنشاء مصانع صغيرة في أماكن معروفة أو محلات لإيداع البضائع أو التخلص من الضريبة من دون استعمال الفواتير. وهذا ما يعرف قانونا بعدم التصريح بالنشاط.

---

-[35]المادة 533/05 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

-[36]المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

-[37]نصت المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المرجع السابق ما يلي: "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 و 10.000 دج، كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم ، تكون هذه الغرامة خارجة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المعقول، كلما كان تقدير أهمية التدليس ممكنا.

شكل 3 : توزيع الأرباح على شريك أو الشركاء وهميين بقصد تخفيض نصيب المكلف من الارباح.

شكل 4 : ورشة لصناعة الملابس النسيجية تصرح بنسبة خسارة قدرها 90 بالمائة على شكل فضلات ومهملات في حين النسبة العادية 10 بالمائة فالفارق إذن يكون محل صفقة بين صاحب الورشة وصانعي الأغطية. (38)

شكل 5 : المكلف عادة ما يقوم بتقديم البيان الضريبي السنوي بالاستناد الى دفاتر وسجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة متضمنة بيانات تخالف ما هو ثابت في الدفاتر والسجلات الحقيقية التي اخفاها.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني:

بالإضافة الى أسلوب التحايل المادي الذي يعمل على إنشاء الاقتصاد غير الشرعي بعيدا عن المراقبة والذي يكون بمبادرة من المكلف والجهود الذي يبذلها من أجل التهرب من الدفع الضريبة سواء كليا أو جزئيا، نجد أسلوب أخر يتمثل في التحايل عن طريق عمليات قانونية بحيث أنه صنف ضمن أحد الأشكال الأكثر خطورة في الجزائر.

كما أنه يعتبر الأسلوب الأكثر استعمالا وتنفيذا والأرقى تقنية.

يتم التحايل القانوني عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في النظام الحيائي لصالح المكلفين الذين سيتعينون بأهل الخبرة والاختصاص الاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية ويتحلى في ذلك إلى الجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها وذلك من خلال وضعيته قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية التي كانت عليه. (39)

---

-[38]لابد لزرق ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012، ص 54.

-[39]هو إظهار الأمر على غير صورته التي كانت عليه فهو تعريف الحقيقة موجودة أو ابتداع الحقيقة جديدة مخالفة..

وهذا ما أكده الفقيه Bruno في تعريفه بحيث قال التحايل القانوني هي تلك العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية".[40]

ومن هنا فإن التحايل القانوني يتحقق وفق شكلين أساسيين.

أولا: التكييف الخاطئ للعمليات القانونية:

ينصب هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط أخر بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى متشابهة لها وذلك جعلها معفاة من الضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي[41] أقل كقيام المكلف بالأعمال التالية:

دخول المكلف في النظام الإعفاءات، كتوزيع أرباح الشركات على المساهمين في شكل رواتب وأحور لينخفض معدل الضريبة.

كما يمكن أيضا التلاعب أو التهرب عن طريق التعديل في برنامج الكمبيوتر نفسه أو القيام ببناء كمبيوتر كامل بحيث يصبح هذا البرنامج يعمل بطريقة تحقق أغراض المحتال، ولكن تعتبر هذه الطريقة صعبة الاستخدام وغير منتشرة لأنها تحتاج إلى مهارات كتقنية في البرمجة وعلم الكمبيوتر.[42]

قيام المكلف بتمرير حالة البيع على أساس ألها هية وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل.

---

-[40]نقلا عن قرموش ليندة جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص 41..

-[41]علام ليلى، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال كلية الحقوق 3 والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو 2016، ص 40.

-[42]البريم محمد نور الدين، حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة ميدانية على الدوائر الضريبة في غزة، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016، ص 49.

قيام المكلف بإشهار إفلاسه من أجل التهرب من دفع الضريبة بعد أن يقوم بتسجيل ممتلكاته باسم أولاده

ثانيا: التحايل عن طريق عمليات وهمية

يلجأ المكلف بالضريبة إلى استغلال التعرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة العمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات.[43]

بحيث أن المكلف يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة ولأجل ذلك فالمتهربين يقومون بتأسيس نظام تقرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال.[44]

الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي:

يعتبر هذا النوع من التحايل بالإضافة إلى أساليب السالفة الذكر أحدى الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل التملص من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بالتلاعب المحاسبي وذلك إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا، باعتبار أن المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية، فالقانون الجزائري الزم الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بالتصريحات الخاصة يشيرون فيها إلى جميع المبالغ والأرباح التي حققها المشروع التجاري أو المشروع الصناعي من خلال السنة المالية وتدعم هذه التصريحات بالوثائق اللازمة والضرورية التي تثبت ذلك في الآجال المحددة قانونا (القوانين، السجلات

---

-[43]لابد لزرق، المرجع السابق، ص 98..
-[44]المرجع نفسه، ص 99.

التجارية)[45] وبالتالي فإن التشريعات لما أوجبت على المكلف 3 مسك محاسبة شاملة ومقنعة بصورة واضحة، فالممول أو المكلف دائما تجده يبحث عن وضع مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها ويبين المستندات الثبوتية المضللة من ناحية أخرى، أي أنه يلجأ إلى تقديم اقرار ضريبي استنادا الى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية، مثل اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو التوزيع الأرباح على شركاء وهميين بقصد التقليل من الإيرادات والزيادة في النفقات أو اللجوء الى اتلاف واخفاء الدفاتر والسجلات والمستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.[46]

ومن هنا نستنتج أن التحايل عن طريق العمليات الحسابية يتم بطريقتين:

أولا: تضخيم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية:

يقوم المكلف بخصم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية بحيث تطرق إليها المشرع الجزائري في الفرع الأول من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك تحت عنوان التكاليف الواجب خصمها، وتتمثل هذه الشروط في:[47]

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

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

- أن تكون في حدود التي وضعها القانون.

---

[45]- براهيمي حمية، بلعايش مبادق مساهمة المراجعة الجبائية : في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركة كات العددات 68 67، تحوث اقتصادية عربية جامعة محمد خيضر بسكرة 2014 ص 234.

[46]- رجال الناصرة محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، قسم العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007، ص 66.

[47]- غوتي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب، بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد حيضر، بسكرة، من 30.

هناك بعض من الممولين الذين يستغلون هذا الحق وذلك بإدخال المبالغة في التقدير تكاليف ليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف وذلك بهدف تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها المكلف:[48]

1- تسجيل عمال وهميين : يلجأ المكلف إلى تسجيل أجور عمال لا وجود لهم في الوثائق

المحاسبية بحيث تؤدي هذه العملية الى تضخيم الأعباء، كنتيجة عكسية تؤدي الى خفض نسب الضرائب، كما يمكن أن يكون المستخدمين أو العمال موجودين في الواقع إلا أنهم يستغلون مناصب ثانوية لتضخيم رواتبهم مثل تسجيل عون إداري في منصب رئيس مصلحة أو مدير تجاري. [49]

2- التكاليف العامة غير المبررة: 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 المحصول 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 وتسجيل نفقات باسم المؤسسة.

3 - تقنية الاهتلاكات : يقصد بالاهتلاك النقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة لدى المؤسسة مع مرور الزمن ويعتبر عبئ من الناحية المحاسبية وبالتالي فهو يعد من نفقات الاستغلال، لذلك المشرع الجزائري سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا بذلك الشروط التالية:[50]

- الاهتلاك يمس بالأصول الثابتة.

---

[48]- ونادي رشيد، دور الرقابة الحيائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 41

[49]- غضبان مريم، المرجع السابق، ص 32

[50]- غضبان مريم، المرجع السابق، ص 32

- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال.
- أن لا تتجاوز مجموع الاهتلاك القيمة الاسمية للأصول.
- أن تقيد الاهتلاكات محاسبيا.

كما أن المشرع لم يقم بتحديد معدل الاهتلاكات بل يمكن للمؤسسة باعتمادها لمعدل معين يطبق لاهتلاك الأصل من أصولها الثابتة فلا يمكن أن تتجاوز قيمته الاسمية.[51]

يقوم المكلف بالتلاعب في النسب الواجبة تطبيقها فيحاول رفعها أو يطبق معدلات لا تتعلق بالأصول المهتلكة، فبدلا من ان يحسب ثمن الشراء باستثناء الرسم (HT) يقوم بإضافة الرسم (TTC) الى ثمن الشراء، كما يمكن التصرف فيها ويمكن أن يلجأ المكلف أيضا إلى إضافة قيمة الاهتلاكات لأصول تم التصرف فيها أو سبق اهتلاكها (ثمن الشراء + TVA ) ضرب معدل الاهتلاك .[52]

ثانيا : تخفيض الإيرادات

يلجأ المكلف إلى هذا النوع من التحايل بغرض التملص من دفع الضريبة كليا، بحيث أنه يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي واخفاء رقم اعماله.[53]

يتبع المكلف بالضرائب عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق سنحاول تلخيصها فيما يلي:

- هناك بعض المبيعات التي تتم بدون فواتير، ويتم الدفع نقدا.

---

[51]- ونادي رشيد، المرجع السابق، ص 42

[52]- غضبان مريم، المرجع السابق، ص 31

[53]- غرة مبروك، فعالية الرقابة الجمالية كأداة للحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة المديرية الضرائب بسكرة)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسييرة جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص26

- يقوم المكلف بالتخفيض من المبلغ المبيعات محاسبيا، وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوحة بشكل مبالغ مع العلم أنه لا يوجد استيراد ولا خصم للبضاعة.
- يقوم المكلف بعدم التسجيل المحاسب لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطئ مع الزبون، من جملة المفرقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرر الغش جليا، عندما تخفض من قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي الى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي تلقى انتباه المحقق الجبائي. (54)

المطلب الثاني: الإطار التجريمي للتهرب الضريبي.

التهرب الضريبي هو جريمة ضريبية كسائر الجرائم في القانون العام تستوجب لتحقيقها لكل من الركن الشرعي المتمثل في المجموعة النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة والركن المادي المتمثل في استعمال طرق تدليسية من أجل التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وكذلك الركن المعنوي المتمثل في القصد الجنائي العام بعلم المكلف لارتكابه أعمال تدليسية والقصد الجنائي الخاص. وهو قصد المكلف التخلص من أداء الضريبة.

الفرع الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي:

لا تختلف أركان جريمة التهرب الضريبي عن الأركان الكلاسيكية المعروفة للجرائم العادية وهي الركن الشرعي، المادي والمعنوي وهي الأركان التي سنحاول تبيانها فيما يلي:

أولا: الركن الشرعي

---

-[54]كردودي سهام، المرجع السابق، ص.ص 27:26

يتمثل الركن الشرعي في مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة وأن هاته الجريمة معاقب عليها، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي المنصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات[55] "لا" جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".

والمتعمق في التقنيات الجبائية المختلفة التي يرتكز عليها النظام الجبائي الجزائري يلاحظ عليها لعمومية والشمولية والتشابه التام في تحرير المواد المنظمة الجريمة التهرب الضريبي.

وقد جاء المشرع الجبائي الجزائري بالنص على الحالة العامة للتهرب في الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وصيغت المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال[56] بنفس الأسلوب والعبارات الواردة في المادة 303 أعلاه وهو الشيء ذاته بالنسبة للمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.[57]

تلخص أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المحرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمسة ويمكن حصرها كما يلي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد 192 193 303/01 - 407 و 408 والمادة 309 ملغاة بموجب المادة 200 ق م 2002 تنقل هذه الأحكام الى قانون الإجراءات الجبائية.
- قانون الضرائب غير المباشرة المواد 530 532 538، 542، 544
- قانون التسجيل[58] المواد 119 فقرة 1 و 120.

---

[55]- الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966م والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم لا سيما بالقانون رقم 16-02 المؤرخ في 19 يونيو سنة 2016

[56]- الأمر والمتمم، الجريدة الرسمية 103 ديسمبر 1986. رقم 76/102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 سبتمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل

[57]- الأمر رقم 76/107 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1986، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتسم الجريدة الرسمية العدد 106، السنة 1976

[58]- الأمر رقم 76/105 المؤرخ 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976

- قانون الطابع[59] المواد 33 و 34.

- قانون الرسوم على رقم الأعمال المواد 117 و 118 ملغاة معدلة ومتممة بموجب المادة 33ق م 2005م

ثانيا: الركن المادي : الركن المادي الجريمة التهرب الضريبي يتركز على الإخلال بالالتزامات الضريبية وعدم الالتزام بها على الوجه الذي رسمه القانون فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاث عناصر، الأول هو السلوك الإجرامي والثاني هو النتيجة المادية والثالث هو علاقة السببية بين السلوك والنتيجة.

فجاءت المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كالآتي: "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفية كليا أو جزئيا".

من خلال ما جاء في النص المادة 303 وما سلف الركن المادي للجريمة بصفة عامة نستخلص 3 عناصر مكونة للركن المادي جريمة التهرب الضريبي وهي:

- استعمال طرق ووسائل تدليسية.
- التملص من الضريبة.
- علاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة.

أ - استعمال الطرق ووسائل تدليسية

إن المشرع الجزائري لم يعرف الطرق التدليسية بل أشار الى الأعمال التي يعتبرها طرق تدليسية وأوردها في مختلف نصوص القوانين الضريبية ففي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فقد أوردة 6 أعمال اعتبارها أعمال تدليسية في كل من المادة 193 في فقرتها الثانية والمادة 407 في فقرتها الثانية كذلك كما أورد في المادة 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة 06 أعمال أخرى اعتبرها طرق احتيالية، ونفس العدد أوردته المادة

[59]- الأمر رقم 76/103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم إلى غاية 2022.

118 من قانون الرسم على رقم الأعمال أما المادة 33 و 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل نص على كل منها على العمل واحد اعتبره كطريقة احتيالية.[60]

ب التملص من الضريبة

إن الهدف من استعمال مختلف المناورات الاحتيالية من طرف المكلف يرمي إلى تحقيق النتائج التالية:

- التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي أي التهرب من تحديد أساس الضريبة وذلك بقيام المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها وذلك بتقديم التصريحات والوثائق غير صحيحة، وأحسن مثال يمكن تقديمه هو المتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA وهذا طبقا لأحكام المواد 42 الى 49 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تمنح للمكلف فيما يخص بعض العمليات للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة وهذا عند تعامله مع شركات بترولية سونطراك مثلا فيقوم المكلف بتقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب على أنه سيتعامل مع مؤسسة سونطراك من أجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية الخاصة بالشراء بالإعفاء من الرسم ( L'achat en fanchise) [61]

ج- علاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة

يتعين لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود علاقة بين فعل التملص من قيام أو أداء الضريبة وذلك بالاعتماد على الطرق الاحتيالية التي يستعملها المكلف لذلك ومن ثم تنعدم علاقة السببية إذا تملص المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ من طرف الإدارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقدير الإعفاء غير أنه قيام المكلف بإخفاء أو تقديم وثائق وتصريحات غير صحيحة أو مزورة فنكون أمام استعمال الطرق احتيالية فتنشأ علاقة السببية بين فعل التملص من الضريبة، واستعمال الطرق والوسائل التدليسية.[62]

---

[60]- كردودي سهام، المرجع السابق، ص.30

[61]- علي حسن الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، د.ط، مطابع الرسالة، الكويت، 1982، ص 148

[62]- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الجنائي الخاص الجرائم ضد الأموال، الجرائم ضد الأشخاص بعض الجرائم الخاصة، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول دار هومة، الجزائر، 2015، ص 474

الفرع الثاني : صور جريمة التهرب الضريبي

علاوة على جريمة التهرب الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى وهي محاولة الغش والاشتراك والعود ونتطرق إليها فيما يلي:

1- المحاولة:

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملا بالمبدأ العام، ونصت عليها المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة[63] ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة الضريبية.[64]

ومن المادة 30 من ق ع يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة الى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن ارادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة احدى طرق الاحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل الإرادة الفاعل فيها.[65]

والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلا بالجريمة، فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية.

2- الاشتراك كل النصوص الجبائية أجمعت باعتبار الشريك مسؤولا مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أقالت هذه النصوص الى قانون العقوبات في التعريف الشريك حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه يعتبر الشريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك .[66]

---

-[63]المادة 303/01 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق

-[64]أحسن بوسقيعة، الوحيز في القانون الخاص (الجرائم ضد الأموال الاشخاص الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة ص 474، مرجع سابق

-[65]المادة 30 من قانون العقوبات من الأمر 66-156 تاريخ 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات

-[66]فارس السبعي، المنازعات الضريبية في التشريع الفضاء الجزائري، د ط دار هومة، الجزائر، 2008، ص 253

حيث نصت المادة 303 من قانون الضرائب م ر م تطبيق على شركاء مرتكبي المخالفات والجنح المحدد نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات انفسهم مع مراعات أحكام المادة 306 من نفس القانون.

وكذلك اعتماد المحاسب أو الخبير على أوراق ومستندات غير صحيحة قصد مساعدة المكلف للتخلص من أداء الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين، ويعاقب القانون العام للضرائب في فرنسا الخبير المحاسب القانوني في مساعدة المكلف على ارتكاب الغش الضريبي مع توافر قصد الغش لدى المحاسب .

3- العود: عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 303 - من ق، ض، م، ر. م.، بمهلة 5 سنوات، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمسة سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا والشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه: "على مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية، توجد عقوبات أخرى نذكر منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة ... الخ. **(67)**

**-**[67]- المادة 303/03 من قي، ص، م من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 9-12-1966 المتضمن ق، ض. م. معدل ومتمم

# الفصل الثانى

# إجراءات متابعة جريمة التهرب الضريبي

تمهـــــيد :

اعتمدت الجزائر في نظامها الضريبي على النظام التصريحي الذي يعطي الحرية الكاملة للمكلف في تقديم إقرارات كتابية بما يتناسب مع نشاطه ودخله الحقيقي. ومع ذلك، قد يلجأ المكلفون الضريبيون إلى إخفاء دخلهم وتقديم معلومات ومبررات كاذبة أثناء إعداد هذه الإقرارات، سواء بحسن نية أو بسوء نية، للتهرب من دفع الضريبة. مما جعل المشرع يرسي حقا أساسيا للدولة في الحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العامة وهو الرقابة المالية والتي تعتبر من أهم الإجراءات التي تم نقلها إلى الإدارة المالية للتحقق من صحة البيانات. وهذا ما سنتحدث عنه في الفرع الأول من الفصل. وفي المبحث الثاني سنتحدث عن إجراءات الإثبات. ومباشرة دعوى الضريبة العامة والتي سنناقش فيها طرق الإثبات والأعوان المكلفين بذلك وطرق متابعة جريمة التهرب الضريبي ثم إجراءات المحاكمة ونهاية دعوى الضريبة العامة.

المبحث الأول : دور الرقابة المالية في مكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة المالية إحدى أهم الآليات التي تسعى الإدارة الضريبية من خلالها إلى الحفاظ على إيراداتها وإرساء مبدأ العدالة الضريبية، من خلال مكافحة التهرب الضريبي والحد من حدوثه. الرقابة المالية هي فحص بيانات وسجلات ومستندات المكلفين ومقارنتها بما هو معلن وما يتم الحصول عليه. ومن مصادر أخرى للتأكد من المطابقة القائمة، ونظرا لخطورة جريمة التهرب الضريبي التي كان لها أثرها السلبي على الخزينة العامة، فقد عملت التشريعات الضريبية على قمع وردع الجريمة الضريبية، مما يفرض عقوبات شديدة جدا على كل من يرتكبها[68]. إلا أن فكرة العقوبة الضريبية تطورت، وأصبحت أشد مما كانت عليه من قبل (الغرامات المالية، والعقوبات المقيدة للحرية التي يمكن تصنيفها إلى عقوبات ضريبية وعقوبات جزائية، وهذا ما سنتناوله في المقال المبحث الأول من خلال مطلبين الأول يتحدث عن الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الضريبية والمطلب الثاني سنتحدث فيه عن العقوبات الضريبية والجزائية للتهرب الضريبي

[68]- عبد المنعم فوري المالية العامة والسياسة المالية، دون ضبعة، دار النهضة العربية للطباعة، لبنان، دون سنة نشر، في 223

## المطلب الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة المالية

لقد نظرنا، ولو بشكل سطحي، إلى الآثار السلبية الناجمة عن ظاهرة التهرب الضريبي، وتوصلنا إلى أن الحل الأمثل لمحاولة الحد منها هو القيام بعملية المراقبة، التي أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لها. وأهميته وتنظيمه، فقد شرع أدوات قانونية بالإضافة إلى الأدوات الميدانية. في هذا الطلب، سوف نتناول الإطار الرقابة الضريبية القانونية والتنظيمية.

### الفرع الأول : الإطار القانوني للرقابة المالية :

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا لا يمكن للمحققين أو موظفي الضرائب أن يخرجوا عنه لممارسة أي شكل من أشكال التجاوز بحجة تطبيق القانون. وقد حدد القانون نماذج متتابعة ومتكاملة وألزم المحقق باتباعها أثناء عملية الرقابة.[69]

ويقصد بالإطار القانوني للرقابة الضريبية مجموع الحقوق الممنوحة للإدارة الضريبية من أجل ممارسة عملية الرقابة، ومن ناحية أخرى يمثل كافة الضمانات التي تحافظ على أموال وحقوق المكلف بالضريبة وتتمثل مختلف هذه الحقوق في ما يلي: [70]

1- سلطات إدارة الضرائب.

2- الحقوق المقررة للممول.

أولاً: سلطات الإدارة الضريبية هي :

1- حق الرقابة : يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث تقوم الإدارة بمراقبة بيانات ومستندات المكلف المستخدمة في فرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. كما يجوز لها ممارسة حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لا

---

-[69]المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

-[70]وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية المادة 18 والمادة 18/12، ص 11.
وزارة المالية: رسالة المديرية العامة للضرائب، العدد 58/2012، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، عمل ثابت للإدارة الجبائية، عبد الرحمن راوية، م. م. ع. ض، ص 07.

تتمتع بصفة التاجر، والتي تدفع الأجور أو الرواتب. وتتم الرقابة على مستوى المؤسسات والمرافق المعنية خلال ساعات فتحه للجمهور وساعات العمل.

2- حق التفتيش: في حال وجود دلائل تشير إلى ممارسات احتيالية، يجوز لإدارة الضرائب ذلك وتقوم بإجراء تفتيش مفاجئ على جميع المخازن من أجل البحث والحصول على الوثائق والمستندات والدعامات والعناصر المادية التي من شأنها تبرير الإجراءات الهادفة إلى التهرب من الرقابة والرقابة ودفع الضريبة.

يمنح حق التفتيش بأمر من رئيس المحكمة المختصة جهويا أو من قاض ينتدبه. كما يقوم المدعي العام بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كافة التعليمات للأعوان المشاركين في هذه العملية.

3- حق لأنها الوصول: الرقابة المالية لا تتحقق إلا بمراجعة كافة الملفات، فيما يتعلق بأنشطة المكلف وفقا للمادة 51 من قانون الإجراءات الضريبية، فيمارسها أعوان الإدارة الضريبية الذين لا تقل رتبتهم عن رتبة مراقب، مع مراعاة السرية المهنية، وفقا لأحكام المادة 61، الفقرة الثانية من نفس القانون. وقد أعطى المشرع الحق في الاطلاع على وثائق الإدارية للمؤسسات العامة والخاصة، وتتمثل هذه الحالات في :

أ - الإدارات العامة: لا يجوز بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والمؤسسات الخاصة التذرع بالسرية المهنية أمام مسؤولي الإدارة المالية الذين يطلبون منهم الاطلاع على المستندات ذات الصلة الذي في حوزته.

ب- خدمات الضمان الاجتماعي: تهتم خدمات الضمان الاجتماعي بادارة الضرائب سنويا وذلك بتوفير قائمة فردية بأسماء الممارسين الطبيين يظهر فيها رقم تسجيل المؤمن عليه مع تحديد المدة الزمنية والمبالغ المالية الواردة في وثائق العلاج.

ج- السلطة القضائية: تلتزم السلطة القضائية بإبلاغ الإدارة الضريبية بالمعلومات التي تقدمها ويختص بكافة الدعاوى المسجلة لديه، والتي يحتاج الأخير إليها بشدة لإزالة اللبس حول أي إجراء أو مناورة يقوم بها المكلف الذي يعمل على تخفيف العبء الضريبي المفروض عليه.

د- المؤسسات المالية ودافعي الضرائب: حق الوصول يسمح لوكلاء الإدارة الضريبية، من أجل إنشاء ومراقبة الوعاء الضريبي، بتصفح المستندات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسات المالية والمؤسسات الخاصة، وكذلك دافعي الضرائب الآخرين، وفقا لما يلي:

- المؤسسات المالية: يجب على المؤسسات والشركات والصرافين والمصرفيين وحاملي العمولات وجميع الأشخاص أو الشركات التي تتلقى ودائع ذات قيم قابلة للتحويل إرسال إشعار خاص إلى إدارة الضرائب بفتح وإغلاق كل حساب إبداع للسندات أو الشروط أو أي شيء آخر. الحسابات التي تديرها مؤسساتهم في الجزائر.
- حق التفتيش على المؤسسات الخاصة: تتم مراقبة الإقرارات الضريبية المكتسبة سواء من قبل المعنيين أنفسهم أو من قبل الغير. ويجب على جميع المصرفيين ومديري الأموال وغيرهم من التجار الذين مهمتهم دفع الإيرادات على قيم قابلة للتحويل، وكذلك جميع التجار وجميع الشركات، أن يقدموا عند كل طلب. موظفو الضرائب الذين لديهم رتبة مراقب على الأقل.
- حق التفتيش على دافعي الضرائب الآخرين: يجب على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع العقارات أو المحلات التجارية، أو التي تقوم بشكل روتيني بشراء العقارات لإعادة بيعها، الالتزام بممارسة حق التفتيش من قبل المكلفين الآخرين. وكلاء إدارة التسجيل، وللممول حقه في حالة رفضه عرض عدد من العقوبات.[71]

[71]- العثماني مصطفى نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع المالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009، ص 173.

4- الحق في تصحيح الأخطاء : الحق الممنوح للإدارة في إجراء الربط لنفس الفترة وبنفس الضرائب عندما يقدم المكلف بنود غير كاملة أو غير صحيحة بموجب تصحيح الأخطاء أو الإرجاع. هي الإمكانية الممنوحة للإدارة الضريبية لإعادة النظر في الأخطاء سواء بالتعديلات أو إنشاء خصم جديد سواء حسب نوع الضريبة أو مكان فرضها عليها. عن أي ضرائب ورسوم الشركات عن طريق الجداول.[72]

5- حق الزيارة: يستمد الموكلون الضريبيون من قانون الضرائب حق زيارة المكلفين ويسمح لهم بحرية الحركة الكاملة في المقرات المهنية. كما يمكنهم مصادرة البضائع التي يخزنها هؤلاء المكلفون أو يقومون بأنشطة تجارية وصناعية دون الحصول على تصريح بذلك، مما يسمح بالتهرب من دفع الضرائب والرسوم.[73]

ويستخدم هذا الحق عادة في مجال الرقابة على المؤسسات، حيث يعتبر الوسيلة الوحيدة الممكنة لمعرفة حجم التداول الحقيقي.

وأخيرا يمكن للمحقق استخدام أسلوب المراقبة المفاجئة إذا كان الأمر كذلك، ويتطلب الوضع ذلك لأنه في بعض الأحيان عندما يتم إرسال إشعار بالرصد، تفقد المراقبة فعاليتها.

ثانياً: الحقوق الممنوحة لدافع الضريبة

1- الحقوق الممنوحة لدافع الضريبة: لا تتم الرقابة الضريبية إلا من خلال إجراء قانوني صارم، يحق لدافع الضرائب الرقابة والعديد من الضمانات التي تضمن حقوقه في حالة حدوث أي نزاع مع إدارة الضرائب ،وهذه الضمانات هي كما يلي :[74]

أ- الإشعار المسبق بالرقابة : لا يمكن بدء التحقيق المحاسبي دون إبلاغ دافعي الضرائب عن طريق إرسال أو تسليم إشعار التحقيق المرفق بميثاق حقوق وواجبات الضابط.

---

-[72]وزارة المالية المديرية العامة لقصر الب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المعائلة 2012 المادة 327، ص 118

-[73]محمد طالب، الرقابة الحمائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 62.

-[74]وزارة المالية، المديرية العامة للضراب، ميثاق المكلفين بالعربية الجزائر، 2013، من 15.

ب- الحق في الاستعانة باستشاري: ويجب الإشارة في إشعار إعادة التقدير إلى أنه يحق لدافع الضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة المقترحات الخاصة بزيادة مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليه.

ج- حق عدم إمكانية إعادة السيطرة : في حالة القبول الصريح بين وكيل التحقيق والممول، يصبح أساساً لفرض الضريبة المحددة النهائية، ولا يجوز للإدارة إلغاؤها أو فتح تحقيق جديد عنها. الفترة ونفس الضريبة ما لم يقدم دافع الضريبة معلومات غير كاملة خلال فترة التحقيق أو استخدام أساليب احتيالية.[75]

د- مدة المراقبة المحدودة : تحت طائلة بطلان الإجراءات، لا يجوز أن تتجاوز مدة التحقيق في البيانات والمستندات المحاسبية، وفقاً لحجم الأعمال السنوي المحقق وطبيعة نشاط المؤسسة، آجالاً محددة.[76]

وتختلف هذه الآجال حسب نمط الرقابة المعمول به على النحو التالي:

- التفتيش اليومي : لا يمكن لأعوان الضرائب دخول محلات المصنعين والتجار ودافعي الضرائب بضريبة الغير، وذلك للقيام بكافة أعمال التفتيش والتحقيق إلا خلال النهار.

- التحقيق الصحيح : تحت طائلة البطلان، لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من شهرين.

هـ- السرية المهنية : يجب على وكلاء التحقيق الحفاظ على السرية المهنية كما تم إبلاغهم بها مطلعين على كافة المعلومات المهمة عن نشاطه.

و- الإبلاغ عن نتائج المراجعة : لقد فرض المشرع على مراقب الحسابات ضرورة إبلاغ المكلف بالنتائج الجارية، اعترافاً بحقه في الاطلاع على النتائج، وذلك برسالة مسجلة مصحوبة بإيصال.

---

-[75]شريط كمال، الرقابة الجبالية في الجزائر، الإجراءات والأدوات، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2004، ص 103.

-[76]مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة ولاية المسيلة، 2004 2008، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، فرع اقتصاديات مالية وبنوك، جامعة بومرداس، السنة الجامعة 2009، 2010، ص 113.

ز- حق الاستئناف : في حالة اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة عليه يمنحه القانون ثلاثة طرق القيام بذلك هي :

- الاستئناف المدروس: من خلال تقديم شكوى مبدئية إلى الإدارة الضريبية، يتم إرسالها إلى رئيس المركز الضريبي الذي ينتمي إليه المكلف، ويبلغها مدير المركز الضريبي خلال مدة أقصاها أربعة أشهر. وفي حالة عدم رضا الممول عن القرارات المتخذة بشأن شكواه، يمكنه اللجوء إلى لجنة الطعون الولائية بإرسال الطعن إلى رئيس اللجنة، بشرط ألا يكون قد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.[77]

وهناك طريقة أخرى للطعن وهي الطعن القضائي أمام المحكمة الإدارية والطعن في قراراتها أمامها مجلس الدولة، وفقاً للشروط التي يحددها القانون.

- نداء الدولة: وذلك في حالة الحاجة أو الشدة التي تجعل المكلف غير قادر على ذلك، أو الوفاء بالتزاماته تجاه الخزينة بتقديم طلب إلى إدارة الضرائب للإعفاء أو الإعفاء منها الضرائب المفروضة عليه، وكذلك الغرامات والزيادات الضريبية.

- التخفيض المشروط: يمكن للإدارة، بطريقة تعاقدية، قبول الطلب الإلزامي للمكلف، ويشترط تخفيض الغرامات الضريبية أو الزيادات الضريبية للاستفادة من هذا الإجراء، ويجب على دافع الضريبة تقديم طلب كتابي إلى السلطة المختصة بطلب التخفيض المشروط.

الفرع الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة المالية

وتمارس الرقابة المالية هيئات وآليات محددة تعمل على التحقيق والتدقيق في الوضع المكلف، ومكافحة وكشف كافة التصرفات غير القانونية في المكاتب الضريبية والتي تهدف إلى التهرب من تحديد وعاء الضريبة أو سداده. ونذكر أهم هذه الأجهزة والإدارات على النحو التالي :

[77]- المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم..

أولاً :الدوائر المركزية : تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعة المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومات الضريبية. تم إنشاء وتنظيم هذه المديرية ضمن المديريات المركزية لوزارة المالية. وقد نظمت هذه المديرية بشكل فعال مكافحة التهرب الضريبي.

تتكون مديرية الأبحاث والمراجعات من ثلاثة أقسام إقليمية وأربعة مديريات فرعية[78]. وتتواجد المصالح الجهوية للبحث والتدقيق حاليا في الجزائر وقسنطينة ووهران، وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني لضمان وضعية كبار دافعي الضرائب نظرا لأهميتهم، كما أنهم :

ينقسم كل قسم إلى ثلاثة أقسام وهي: [79]

1- قسم المراقبة والاحصائيات : تعمل إدارة الرصد والإحصاء والتقييم على تنفيذ برامج الرصد على شكل فرق ومجموعات المعلومات الضريبية المتعلقة بأنشطة المراقبة.

2- قسم المساعدة على الرقابة : يتولى قسم المساعدة الإشرافية بشكل خاص مساعدة المحققين.

3- قسم الوسائل : يساعد القسم على توفير الوسائل اللازمة لإنجاز المهام الموكلة إليه.

أما المديريات الفرعية الأربعة لمديرية البحوث والمراجعات هي :

أ – المديرية الفرعية للتحقيق والبحث عن المعلومات المالية.

ب- المديرية الفرعية للبرمجة.

ج- المديرية الفرعية للرقابة المالية.

د- المديرية الفرعية للمعايير والإجراءات.

---

-[78]المادة 42 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادر بتاريخ 31/12/1998.

-[79]المواد 43-454 و 45 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الحبانية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، عدد 20 الصادرة بتاريخ 21/12/1998.

ثانياً :المصالح اللامركزية : هي المصالح التابعة للإدارة المركزية وتتمثل فيما يلي: [80]

1- المديرية الجهوية للضرائب : تتواجد هذه المديرية في الجزائر، عنابة، وهران، قسنطينة، البليدة، الشلف سطيف، بشار، ورقلة. ويتمثل دورها الأساسي في إعطاء زخم قوي للمديريات الولائية الواقعة تحت ولايتها الإقليمية، وهي مكلفة بالتوصية ومراقبة أنشطة دوائر الضرائب التابعة لها.

2- المديرية الولائية للضرائب : وهي تنقسم إلى خمس مديريات فرعية هي :

أ- نيابة مديرية الوسائل .

ب- نيابة مديرية التحصيلات.

ج- نيابة إدارة المنازعات.

د- وكيل مديرية العمليات.

هـ - نيابة عن مديرية الرقابة المالية.

ومع ذلك، فإن نائب مديرية العمليات (SDOF) وإدارة الإشراف (SDCF) فقط هما اللذان يتمتعان بسلطة القيام بالرقابة المالية.

2- التفتيش: تم استبعاد مفتشيات الضرائب متعددة التخصصات في عام 1994 وذلك أثر عملية توحيد الهياكل الأساسية أنها توفر الضريبة أي أنها تحدد الأساسات الموضوعية دافعو الضرائب على مستوى الضرائب والرسوم والحقوق المختلفة.

ويرصد التصريحات التي يسجلها المعينون في الإطار الرسمي عند الاستقالة البيانات أو في إطار المراقبة المتعمقة للملفات والمراقبة الدقيقة لبعض الضرائب مثل الضرائب المباشرة أو حقوق الدمغة أو في إطار التعداد الدوري للعقارات والمنقولات المسجلة.

3- محصلو الضرائب: مسؤولون بشكل رئيسي عن جداول الضرائب وتحصيلها الضريبي

4- هياكل الرقابة الخارجية المستحدثة : تحسبا لفعاليتها، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء مجموعة من الهياكل الجديدة وهي:

---

[80]- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ 18/09/2006 ، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية عدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006.
- المادة 23 من القرار المشترك المؤرخ في 21/02/2004، مرجع السابق.

- مديرية المؤسسات الكبرى DGE.
- مركز الضرائب الأكبر CDI.
- مركز ضريبة الحي CPI

أ- مديرية المؤسسات الكبرى (**DGE):** تنظم المديرية المؤسسات الكبرى في خمس مجموعات الفرعية ومن بينها المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات.

ب- مركز الضرائب **: CDI** ينقسم هذا المركز إلى ثلاثة أقسام رئيسية وقسم قابض وإدارتان تقومان تحت سلطة رئيس المركز بأعمال الترقيم ومتابعة الواجبات التنظيمية للإقرار والدفع وتفصيل الإجراءات.

ج- مراكز ضرائب الأحياء (**: CPI)** تقوم مراكز ضرائب الأحياء بمتابعة ملفات دافعي الضرائب غير التابعين للجهات الضريبية السابقة والخاضعين للضريبة المقطوعة.

المطلب الثاني: العقوبات الضريبية والجزائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:

سعياً من القانون لمعاقبة وتوقيع العقوبات على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي فالمشرع هو الإطار القانوني الذي يجب على الدولة اتباعه للحد من هذه الظاهرة وبالتالي عند اكتشاف الفاعلين ويطبق القائمون على التحقيق في الهدر والسهو وجميع الأخطاء الضريبية عقوبات على دافعي الضرائب الخاضعين للرقابة. وتختلف هذه العقوبات عن كونها عقوبات ضريبية، وهذا ما تطرقنا إليه في الفرع الأول. هناك أيضا العقوبات الجنائية تعتمد على درجة خطورة وحجم المخالفة المرتكبة، وهذا ما ناقشناه في المبحث الثاني.

الفرع الأول: العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر:

وتجد العقوبات الضريبية سندها في القوانين الضريبية، وتختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر ومن نص إلى آخر أحدهما مضمون للآخر، ولكنهم جميعا متفقون على الغرامات، وهي كما يلي:

أولاً: الغرامات : رأى أغلبية الفقهاء أن الغرامات الضريبية ذات طبيعة مزدوجة باعتبار أنها تجمع بين خاصيتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة تفرض على مرتكبيها، كما تعتبر الجريمة تعويضاً للخزينة العامة عما أصابها من أضرار .[81]

وبالعودة إلى المشرع الجزائري نجد أنه أخذ في الاعتبار الطبيعة المختلطة للغرامات الضريبية، وقبل أن نتناول هذه العقوبات بالتفصيل، يجب علينا أولا أن ندرك أن الأشخاص الخاضعين للعقوبة هم في النقاط التالية: [82]

أ- المكلف: تجدر الإشارة إلى أن المكلف هو الفاعل الأصلي في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي، ومرتكبها هو الأصلي وفقا للمادة 41 ق. "كل من ساهم بشكل مباشر في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استخدام السلطة أو الولاية القضائية، أو الاحتيال أو الاحتيال الجنائي".

ب- الشريك: يتحمل الشريك في الجريمة الضريبية المسؤولية الجنائية وتطبق عليه العقوبات المقرر هو الممول. وكل ما يقتضيه القانون لتجريم عمل الشريك ومعاقبته هو أن يكون عمله مرتبطا بفعل العقوبة الأصلية، وهي في حد ذاتها النشاط الإجرامي الموصوف في القوانين الضريبية المختلفة[83]، والمقصود بها الشريك حسب نص المادة 42 من القانون. "الشخص الذي لا يشترك بشكل مباشر في الجريمة، ولكنه يعتبر شريكاً فيها أنه ساعد أو ساعد بكل الطرق مرتكب الجريمة أو مرتكبي الجرائم في ارتكاب الأفعال التي حرضت أو سهلت أو تم مع علمه بذلك."[84]

---

-[81]سرور أحمد فتحي، المرجع السابق، ص.ص 201- 202.

-[82]استقر بهذا الرأي قضاء المحكمة العليا بشان المخالفات الضريبية بتاريخ 07/10/1996 عن عرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث في القضية رقم 136291 نقصت فيه قرار مجلس قضاء تلمسان الذي وصف فيه دعوى الضرائب بأنها دعوى مدنية، واعتبرت الغرامات الحيائية تعويضات مدنية تؤدي الى إدارة الضرائب وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الخيالية.

-[83]المادة 42 من القانون العقوبات، المرجع السابق.

-[84]نفس المادة 42 من القانون العقوبات، المرجع السابق.

ج- الشخص المعنوي : يلتزم الشخص الاعتباري بإخضاع الشخص الطبيعي، بتعريفه الكامل، للمساءلة الجنائية عند مخالفته لما ورد في القانون الجنائي النافذ. ونجد أن المشرع الجزائري ذكر مسؤولية الأشخاص الاعتباريين حصرا، بحيث تقع فقط على الأشخاص الخاضعين للقانون الخاص كالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات، وهذا ما تثبته المادة 36/1 من القانون الخاص. قانون الدمغة والذي ينص على ما يلي: يجب على الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم في نفس المخالفة الدفع بالتضامن وصدرت بحقهم غرامات مالية.[85]

كما نصت المادة 303/9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"إذا ارتكبت المخالفة شركة أو أي شخص اعتباري آخر خاضع لقانون خاص، فيصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات المقررة على المسؤولين أو الممثلين القانونيين أو القانونيين للمجموعة".[86]

أما بالنسبة للكيانات الاعتبارية العامة، مثل الدولة والقضاء البلدي والمرافق العامة، فلا يمكنها ذلك.

وللتوضيح أكثر، يتحمل الشخص الاعتباري المسؤولية الجنائية عن مخالفات الالتزامات الضريبية باعتباره المسؤول القانوني، وبالتالي تنطبق عليه العقوبات المقررة من جهة، ومن جهة أخرى.

وتطبق جهة أخرى على ممثله القانوني فهو المسؤول عن تنفيذ إرادة الشخص الاعتباري والتعبير عنها. أما إذا ارتكب جريمة التهرب الضريبي فتطبق عليه العقوبات المالية والعقوبات الأخرى (الإيقاف، الحل) باعتباره المسؤول الفعلي. أما العقوبات المقيدة للحرية يتم فرض بعض الغرامات الجزائية على شخص طبيعي باسم كيان قانوني أو ممثل أو مسؤول.[87]

---

-[85]المادة 36 من قانون الطابع، المرجع السابق.

-[86]المادة 303 المرجع السابق والمادة 13 من قانون 12.12 المؤرخ في 26/12/2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج. و، عدد 72 ، الصادر في30/12/2012.

-[87]عوادي مصطفى، عوادي مصطفى رحال ناصر الغش التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن حوش السعيد، الجزائر،2011، ص 30-32.

ويمكن ملاحظة أن الغرامات الضريبية تختلف من نص إلى آخر في المضمون والتقدير، ويتضح ذلك كما يلي:

1- فيما يتعلق بقانون الضريبة المباشرة والمراسيم المماثلة له :

- يخضع المكلف للغرامة الضريبية الأولى المتعلقة بعدم التصريح بالحضور في المواعيد المحددة تحدد بتطبيق غرامة قدرها 30.000.00 دج وتفرض تلقائيا مباشرة على مخالفة الإجراءات الجبائية .[88]

- "يعاقب بغرامة قدرها 5000 دج بالنسبة للمكلفين المنتمين إلى النظام الجزائي أو التقدير الإداري."[89]

- من لا يحتفظ بالدفاتر المرقمة والمسجلة المنصوص عليها في المواد 15 و12 إلى 30 من هذا القانون. "كما يعاقب بغرامة تتراوح بين 10.000 دج إلى 30.000.00 دج عند عرقلة موظفي الضرائب في القيام بعملهم.[90]

-2فيما يتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة : هناك فرق بين نوعين من العقوبات الضريبية :

---

-[88]نصت المادة 194/1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: "يعاقب المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في م 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج وهذه دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون هذه المادة معدلة بموجب المادتين 27 من المرسوم التشريعي رقم 92-11 المؤرخ في 11/10/1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ج. ر، عدد 73 لسنة 1992 والمادة 19 من قانون رقم 89-12 المؤرخ في 31/12/1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 ج . ر ، عدد 98 سنة 1998.

-[89]المادة 194/3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع نفسه.

-[90]نظام 304/1 من نفس القانون: كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية من 10.000 الى 30.000..

أ-العقوبات الثابتة: سيتم معاقبة كافة المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية ذات العلاقة الضرائب غير المباشرة بغرامة من 5.000 إلى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من هذا القانون.[91]

ب- العقوبات النسبية. وفي حالة التهرب من الحقوق، يعاقب الشخص بغرامة تعادل مبلغ الضريبة أو الرسم غير المدفوع دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 50.000 دج.

أما الأفعال المخالفة للقانون والتي تخضع للغرامة فتشمل :

- عرقلة أعوان مراقبة الضرائب بأي وسيلة كانت أثناء أداء مهامهم وتتراوح في هذه الحالة من : بين 10.000 دج إلى 100.000 دج

- رفض تقديم المستندات أو تعديلها قبل انتهاء المدة المحددة لحفظها. وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة من 1000 دج إلى 10000 دج.

- في حالة مساهمة وكيل الأعمال أو خبير الضرائب في إعداد مستندات يتبين أنها غير صحيحة، سيتم فرض غرامة قدرها 1000 دج عن المخالفة الأولى المنسوبة إليه و 2000 دج عن المخالفة التالية.

- والثانية وهكذا مع زيادة مبلغ الغرامة 1000 عن كل مخالفة جديدة.

3- يتعلق بقانون التسجيل: نصت المادة 1/119 من قانون التسجيل على ما يلي: "يرجى وبخصوص العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من يتهرب أو يحاول التهرب من الوعاء الضريبي كليا أو جزئيا أو يستعمل أساليب احتيالية بغرامة تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج".

[91]- نصت المادة 524/2 من القانون نفسه على ما يلي: "في حالة طرق احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع العش وكذا بين حالة الغرامة المنصوص عليها في م 530/2 أدناه أنواع كحول مغيرة تحدد الغرامة المنصوص عليها في الفقرة "أ" أعلاه بضعف الحقوق موضوع العش على أن لا تقل عن 50.000 دج".

- ونصت المادة 120/2 من نفس القانون على ما يلي: "فيما يتعلق بالعقوبات الضريبية في حالة الرسوم المتهرب منها، تكون الغرامة المطبقة دائما تعادل أربعة أضعاف هذه الرسوم" لا تقل عن 5000 دج.

4- فيما يتعلق بقانون الدمغة: وبالعودة إلى المادة 33 من نظام الدمغ نجد أن كل غش أو محاولة الاحتيال، وبشكل عام أي مناورة يكون غرضها أو نتيجتها خداع الضريبة أو تعريضها للشبهة، ويتم ذلك باستخدام الآلات المشار إليها في المادة الرابعة، مما يعاقب عليه بالعقوبة المنصوص عليها في التشريعات النافذة عن كل ضريبة يتم التهرب منها. لكن في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، لا يمكن أن تقل الغرامة عن 10.000 دج.[92]

أما المادة 34 من قانون الدمغة فنصت على أن كل من خفض أو حاول تخفيض الوعاء الضريبي وتصفيته كلياً أو جزئياً أو دفع الضرائب أو الرسوم المستحقة بطريق الغش، يعاقب بالغرامة. وتتراوح العقوبات من 5.000 دج إلى 20.000 دج.[93]

أما المادة 35/2 من نفس القانون فحددت العقوبات الضريبية في حالة التهرب من الرسوم، بحيث تساوي الغرامة المستحقة دائما خمسة أضعاف هذه الرسوم، دون أن تقل عن 2000 دج.[94]

أما المادة 37 من نظام الدمغة فنصت أيضاً على أنه يعاقب كل من قام بأي وسيلة كانت بوضع موظفين مؤهلين لفحص مخالفات التشريع الضريبي في دولة تمنعهم من القيام بواجباتهم بغرامة تتراوح بين من 10.000 إلى 100.000 دج.[95]

5- وفيما يتعلق بقانون الرسوم على أرقام الأعمال: راجع نص المادة من قانون الرسوم وفيما يتعلق بالرقم التجاري، تبين أنه يعاقب كل من يخالف الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية

---

-[92]المادة 33 من قانون الطابع المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000، المرجع السابق.
-[93]المادة 33 من قانون الطابع المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000، المرجع السابق.
-[94]المادة 35/2 من نفس القانون المعدلة بموجب المادة 31 من قانون 2000، المرجع السابق.
-[95]المادة 37 من القانون نفسه معدلة بموجب المادة 31 ق. م. لسنة 2000 المرجع السابق.

المطبقة المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة بغرامة ضريبية تتراوح بين 500 دج إلى 2500 دج. وفي حالة استعمال أساليب احتيالية، يحدد مبلغ الغرامة الضريبية من 1000 دج إلى 5000 دج.[96]

إذا تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي الذي أعلنه المدين غير كاف، وإذا تم تطبيق الخصم في غير محله، تضاف النسب التالية إلى مقدار الرسوم المتهرب منها:

- 010% إذا كان مجموع الرسوم المتهرب منها في السنة المائية يفوق أو يساوي 50.000 دج.

- 15% إذا تجاوز مبلغ الرسوم المتهرب منها في السنة المالية 50.000 دج، وأقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.

- 25% إذا تجاوزت قيمة الرسوم المتهرب منها في السنة المالية مبلغ 200.000 دج، وفي حالة استعمال وسائل احتيالية سيتم فرض غرامة بنسبة 100% على صاحب الحقوق، وذلك حسب النص. من المادة (116) في فقرتها الأولى والثانية من قانون التسجيل.[97]

كما أضاف قانون الضريبة على أرقام الأعمال غرامة ضريبية تتراوح قيمتها من 1000 دج إلى 10000 دج على كل من يعين موظفين مؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضعية يتعذر فيها القيام بواجباتهم حسب النص. من المادة 122.[98]

ثانياً: الزيادات : تمثل الزيادات نسبة تختلف حسب درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم السداد لتسوية وضعه في المواعيد المحددة قانوناً. كما يتم فرضها تلقائيًا ويتم وصفها في حالات معينة :

أ-التأخير في تقديم الإقرار:

---

-[96]المادة 114 من قانون الرسم على الرقم الأعمال، المرجع السابق.
-[97]المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المرجع السابق.
-[98]المادة 122 من قانون نفسه..

وقرر المشرع الجزائري، في حالة التأخر في تقديم الإقرار، تطبيق زيادة بنسبة 25% على الضرائب المباشرة.[99]

أ-عدم التصريح أو أعمال التدليس:

استناداً إلى نص المادة 193/1 من قانون الضرائب المباشرة، عندما يصبح المكلف ملزماً بتقديم بيانات تتضمن الإشارة إلى المبادئ أو العناصر التي يتم الاعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي أو بين الدخل أو التقييمات غير الكاملة أو غير الصحيحة، يتم زيادة أو تخفيض مبلغ الحقوق التي تم التهرب منها بنسبة مئوية:

- 10% إذا كان مبلغ حقوق التهرب أقل أو يساوي 50.000 دج.

- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتهرب منه يفوق 50.000 دج ويقل عن المبلغ 200.000دج او ما يعادلها.

- 25% إذا تجاوز مبلغ الحقوق المتهرب 200.000 دج.

عند قيام المكلف بمحاولة القيام بأعمال احتيالية أو احتيالية، فإنه يخضع لزيادة تتناسب مع نسبة التستر الذي ارتكبه المكلف. وتتوافق هذه النسبة مع حصة الحقوق المخفية مقارنة بالحقوق المستحقة عن نفس العام. ولا يجوز أن تقل هذه الزيادة عن 50%. وفي حالة عدم سداد الحق تحدد النسبة. ب 100%، فتطبق هذه النسبة أيضاً عندما يتعلق الأمر بالحقوق المتهرب منها بما في ذلك الحقوق التي يجب سدادها عن طريق الخصم من الكمية المصدرة.

ج- التأخير في تقديم الإقرار:

[99]-نصت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي: "تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة إما يصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، المرجع السابق.

ويؤدي الإبداع إلى تأخير الإقرارات التي تحمل عبارة "لا شيء" والإقرارات التي يكتبها المكلفون المستفيدون من الإعفاء الضريبي أو الذين يحصلون على نتائج غير مكتملة في تطبيق الغرامات التالية:

200 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.

5000 دج إذا زاد التأخير عن شهر وأقل من شهرين.

10.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرين.

وبالإشارة إلى نص المادة 15 ق. ونجد أن المشرع الجزائري قد عرف المصادرة بأنها التحويل النهائي إلى الدولة لأموال أو مجموعة أموال محددة، أو ما يعادل قيمتها عند الضرورة. ويعني أيضًا نقل ملكية واحدة أو أكثر. وتنقل الأشياء المصادرة إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة تعويضا عن الضرر الذي سيلحقه.[100]

وكذلك بالرجوع إلى نص المادة 525 ق. ز.أ. كما نجد أن المشرع نص على عقوبة المصادرة على النحو التالي[101]: "إن المخالفات المقموعة ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه تؤدي في جميع الأحوال إلى مصادرة الأصناف ووسائل التزوير المنصوص عليها في القسم أدناه. كما يتم مصادرة الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير ذلك. تعتبر الأشياء المختومة أو حيازتها غير مشروعة وفقا لأحكام المواد من 64 إلى 66 من هذا القانون وتعتبر أشياء أو وسائل تزييف، ولا تقتصر على الأجهزة أو السفن أو الآليات والأواني غير المرخصة أو المركبات أو غيرها من الوسائل المستخدمة لنقل الأشياء المضبوطة. على النحو المنصوص عليه في المادة 531 من القانون. كما يسري على استعمال الطوابع المزورة أو المستعملة سابقا، وكذلك بيع التبغ، وعليه فإن هذه الطوابع قد تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و210.[102]

---

-[100]المادة 15 من قانون العقوبات المرجع السابق.

-[101]المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

-[102]المادة 531 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

"

كما تنص المادة 213 ق.ض.غ.م على : "يجب أن تحمل الأوعية التي تحتوي على الكحول المرسلة من معامل التقطير الثابتة أو المتنقلة أوراقا أو بطاقات تبين اسم موطن المرسل إليه". نوع السائل وكميته (الحجم ودرجة الكحول النقي) وزمن الرفع وزمن النقل.[103]

وبالإشارة إلى نص المادة 15 ق. ستجده يذكر أشياء ليست مستحيلة للمصادرة:

1- محل الإقامة اللازم لإيواء زوج المحكوم عليه وأبنائه إذا كانوا يشغلونه فعلاً، وذلك بعد المعاينة على المخالفة، وبشرط ألا يكون هذا المكان مكتسباً بطريقة غير مشروعة.

2- الأموال المشار إليها في الفقرات 2، 3، 4، 5، 7، 8 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية.

3- الدخل اللازم لمعيشة زوج المحكوم عليه وأولاده وأصوله الذين يعيشون على كفالته.[104]

الفرع الثاني: العقوبات الجنائية:

وترتبط العقوبات الجنائية ارتباطاً وثيقاً بمرتكبها وتتخذ وصف جنحة في حق مرتكب جريمة التهرب الضريبي. وتتمثل هذه العقوبات في العقوبات الأصلية والعقوبات التكميلية[105]، والتي نتناولها على النحو التالي:

أولاً: العقوبات الأصلية:

يجوز لإدارة الضرائب اتخاذ إجراءات المتابعة الجنائية ضد كل من حاول التهرب من الضريبة باستخدام أساليب احتيالية في الإقرار بمبلغ أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع لها أو تصفيتها كلياً أو جزئياً. وتكون عقوبتها الغرامة فقط في حالة معينة، أو السجن والغرامة معاً في حالات أخرى، وذلك على النحو التالي:

---

-[103]المادة 213 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.
-[104]المادة 15 قانون العقوبات، مرجع سابق
-[105]زروقي نجيب، مرجع سابق، ص 156.

- غرامة من 50.000 دج إلى 100.000 دج إذا تجاوز مبلغ الحقوق المتهرب منه 1.000.000 دج.

- الحبس من شهر إلى ستة أشهر والغرامة من 100.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يتجاوز مبلغ الحقوق المتهرب منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- السجن من 5 إلى 10 سنوات وغرامة من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يجاوز مبلغ الحقوق المتهرب منها 1.000.000 دج كما أكدت ذلك المادة 303 ق. ض.م.ر.م[106]

- وكما نصت عليه المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة فإن العقوبات المقررة على كل شخص يقوم بتحصيل الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها هي غرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج والحبس من سنة إلى سنة. خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

إلا أن هذا الحكم لا ينطبق في حالة التستر إلا إذا تجاوز الأخير (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

وعليه، تتراوح الغرامة المطبقة من 5.000 دج إلى 20.000 دج والسجن من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين. وهذا ما تؤكده المادة 119 من قانون التسجيل. وتجدر الإشارة إلى أن العقوبة لا تطبق في حالة التستر إلا إذا تجاوزت (10/1) من العقوبة. المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج.

وبالرجوع إلى نص المادة 42 من قانون العقوبات، فإن هذه العقوبات لا تقتصر على الفاعل الأصلي فقط، بل تمتد إلى الشريك، ويعتبر شريكاً في كل من:

---

[106]- انظر المادة 303 من الضرائب المباشرة والرسوم المعدلة بموجب المادتين 28 من قانون المالية 2003، والمادة 13 من قانون المائية 2012..

- يتدخلون بشكل غير قانوني للإعلان عن ممتلكات غير منقولة أو جمع قسائم في الخارج.

- الذين حصلوا على القسائم بأسمائهم المملوكة بدافع الغيرة.

تنص المادة 306 على ما يلي:

يعاقب بالغرامة على المشاركة في إعداد أو استخدام المستندات والمعلومات التي يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبشكل أعم من قبل أي شخص أو شركة مهمتها الاحتفاظ بسجلات محاسبية أو المساعدة في الاحتفاظ بها لعدة عملاء. غرامة ضريبية قدرها:[107]

- 1000 دج عن أول مخالفة مسجلة في حقه.
- 2000 دج عن المخالفة الأولى.
- 3000 دج عن المخالفة الثانية.

وهكذا، وذلك بإضافة 1000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون اشتراط التمييز إذا كانت المخالفة ارتكبت من قبل مكلف واحد أو من قبل عدة مكلفين، سواء على التوالي أو على التوالي.

ثانياً: العقوبات التكميلية:

العقوبات التكميلية هي تلك العقوبات المالية المتعلقة بالحقوق في حالة مخالفة الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب. يتم اللجوء إليها بهدف حماية الخزينة العامة والاقتصاد الوطني. وهذه العقوبات التكميلية هي كما يلي:

تحديد الإقامة، منع الإقامة، الحرمان من ممارسة بعض الحقوق، المصادرة الجزئية للأموال، ويجب على الشخص الاعتباري نشر الحكم والتعليق عليه.[108]

---

[107]- أنظر المادة 306 من قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة، المصدر السابق.

[108]- عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 36.

وقد اتفقت جميع النصوص الضريبية بالإجماع على أنه يجوز للمحكمة نشر الحكم كاملا أو مقتطفا منه في الصحف التي تعينها ونشره في الأماكن التي تحددها، على نفقة المحكوم عليه. وتكون هذه العقوبة إلزامية في حالة العود، وهو ما تؤكده المادة (303) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة (516) من القانون. قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 120 من قانون التسجيل.[109]

كما نصت المادة 525 من قانون الضريبة غير المباشرة على مصادرة الأصناف محل الغش ووسائل التزوير، وكذلك الأدوات غير المرخصة المستخدمة في عمليات التصنيع أو الحيازة، وكذلك المركبات أو غيرها من الوسائل المستخدمة في نقل الأشياء المضبوطة.[110]

كما نصت المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه بالنسبة للمسافرين من رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة والمشتبه فيها بحكم أو أكثر، تطبق عليهم العقوبات بقوة القانون الذي يمنع ممارسة الأعمال التجارية. مهن رجال الأعمال أو المستثمر أو العشاري أو الخبير أو المحاسب، حتى لو كان بصفة مدير، أو موظفاً ويتعرضون لعقوبة إغلاق المنشأة مؤقتاً.[111]

المطلب الثالث: الإجراءات الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي:

لأسباب مختلفة، يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيف العبء الضريبي بمختلف الطرق والأساليب القانونية وغير القانونية. لذلك تعتبر عمليات مكافحة هذه الممارسات الاحتيالية من أولويات الإدارة الضريبية وهذا ما سنناقشه في الفرع الأول وهو إجراءات المتابعة على مستوى تحصيل الضريبة (الاستلام) وستتخذ ويتناول الفرع الثاني الإجراءات الضريبية للوعاء الضريبي (المفتشية).[112]

---

-[109]أنظر المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والمرسوم المماثلة، والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة، المادة 120 من قانون التسجيل.

-[110]أنظر المادة 525 من قانون الضرائب الغير المباشرة، المصدر السابق.

-[111]أنظر المادة 544 المصدر نفسه.

-[112]زروقي نجيب، مرجع سابق، ص 156.

الفرع الأول: إجراءات المتابعة على مستوى تحصيل الضريبة:

تبدأ إجراءات المتابعة المباشرة بعد استحقاق الضريبة، حيث تبدأ فوراً بإصدار وإرسال إنذار، وهي بداية مرحلة المتابعة، والتي يتم تحديدها بعد يوم واحد من تاريخ استحقاق الضريبة، وتتم على مرحلتين إجراءات التحصيل الودية. وفي حال رفض المكلف، تلجأ إدارة الضرائب إلى إجراءات التحصيل القسري.

أولاً: إجراءات التحصيل الودية:

التحصيل الودي للضريبة هو إجراء عادي يتضمن استدعاء المكلف مباشرة لسداد مستحقاته الضريبية في موعدها وفقا للأنظمة الحالية. وتعني هذه العملية أن دافع الضرائب نفسه يذهب إلى إدارة الضرائب ويتولى عملية دفع الأموال.

ثانياً: إجراءات التحصيل القسري:

قد يحدث أن يرفض دافع الضرائب دفع الضريبة. وفي هذه الحالة أعطى المشرع الجزائري لإدارة الضرائب الحق في متابعة المكلفين، وهذا لضمان حقوق الخزينة بأي شكل من الأشكال، وبكل الوسائل المتاحة التي يشرعها القانون. وسنعرض فيما يلي إدارة ومراقبة المتابعات وإجراءاتها الأولية ومستوياتها المختلفة، على النحو التالي:

أ- إرسال التنبيهات :

يتم إرسال التنبيهات التحذيرية إلى المكلفين المسجلين في السجل الضريبي، والتي تحتوي على المبلغ الواجب سداده، وطبيعة الضريبة، وتاريخ قرار التحصيل. يتم إرسال الإنذارات من خلال وكلاء المتابعة المحلفين المسجلين في مقر نشاط المكلف.

ب الإخطار الرسمي:

الإنذار هو إجراء يتبعه الجباية المختصة، من خلال استخدام إجراءات رادعة، منها: البيع بالمزاد العلني، والإغلاق الإداري. ويتضمن هذا الإجراء بعض البيانات وهي اسم ولقب المدين ونوع الضريبة والجزاءات وتوقيع محصل الضريبة.

وفي حال عدم الدفع بهذه الطريقة، يلجأ الجباية إلى طريقة أكثر ردعاً، وهي إيقاف الحساب البنكي للمدين الضريبي أو إغلاق المحل المهني مؤقتاً''.[113]

ج- الحجز الإداري:

تُعرف الحجز الإداري على أنه مجموعة الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب لوضع الأموال تحت سيطرتها وبيعها للوفاء بحقوقها، وذلك بموجب قرار يصدر عن مدير الضرائب بالدولة. وقد وضع المشرع الضريبي هذا الإجراء ليسهل على الإدارة الضريبية تحصيل ديونها على أموال دافعي الضرائب.[114]

- إجراءات الاعتقال الإداري :

تقوم الإدارة الضريبية بالحجز المباشر على أموال المدين الضريبي، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة وفقاً لأحكام المادة (145) من قانون الإجراءات الضريبية، حيث يجب على المنفذ احترام القواعد العامة للحجز الإداري، وهي على غرار: إجراءات الحجز الإداري على الأموال المنقولة وإجراءات الحجز على العقارات.[115]

- إجراءات الحجز على الأموال المنقولة:

وهنا يتم الحجز على المنقولات المادية المملوكة للممول والتي تكون في حيازة من يمثله بقصد بيعها لتحصيل حقوق الخزانة العامة من ثمنها. تتم المتابعة بموجب السلطة التنفيذية

---

-[113]ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 85.
-[114]فضيل كومة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الحومة، الجزائر، 2011، ص 32.
-[115]نص المادة 145 من القانون رقم 01/21 على أنه "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند الاقتضاء فيما يخص بالحجز التنفيذي.

المخولة للجداول من قبل الوزير المكلف بالمالية على يد الأعوان الجبائيين أو المعد القضائي، سواء كان المتهرب من الضريبة مفلسا أو في حالة تسوية فضائية: وللخزانة العامة الحق في مباشرة تحصيل ديونها عن طريق الحجز على جميع العقارات وفقا للمادة 149 من قانون الإجراءات الضريبية.

- إجراءات حجز العقار :

وتبدأ إجراءات الحجز على العقار بتوجيه إنذار للممول وفقا للمادة 147 من نفس القانون. وبمجرد أن يصبح الالتزام بالتحصيل متاحا، يجوز بعد ذلك تنفيذ الحجز بعد يوم من إرسال الإخطار. ويجب مراعاة الأحكام العامة للضبط الإداري وأهمها وثيقة الحجز المتمثلة في القرار الصادر من المدير المسؤول عن المؤسسات الكبرى أو مدير الدولة. وبالنسبة للضرائب، يشترط ألا يكون للمكلف مال منقول، أي أن الحجز على الأموال لا يبدأ إلا بعد الحجز على الأموال المنقولة، كما جاء في المادة 388 من القانون. ز.ر.م "الخزينة العامة رهن قانوني على كافة العقارات المملوكة للمدينين بالضريبة فيما يتعلق بتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الضريبية المنصوص عليها في القانون.[116]

تقوم المديرية بإرسال طلب إلى المحافظ العقاري لتزويدهم بقائمة تحتوي على قائمة الصناديق العقارية العائدة للمكلف.

- إغلاق مؤقت للمحلات:

بعد الإغلاق المؤقت للمنشأة التجارية، ومن بين الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع الضريبي لإدارة الضرائب لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة، يعتبر قرار الإغلاق المؤقت للمنشأة التجارية أو المهنية بمثابة تهديد، بالإضافة إلى الحجز والبيع الصادر عن مدير الضرائب بالولاية. وبالإضافة إلى ذلك، تضمنت المادة 146 من قانون الإجراءات الضريبية

[116]- فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 31.

القواعد العامة التي تحكم عملية الاهتمام المؤقت للمنشأة التجارية لإعلام المكلف باستيفاء مستحقاته.[117]

إضافة إلى ذلك فقد وضع المشرع الجزائري عقوبات ذات طبيعة خاصة منصوص عليها في قانون المالية لسنة 1997 منها.

استثناء دافعي الضرائب من المشاركة في المعاملات العامة :

أقر المشرع الجزائري استثناء المكلفين من المشاركة في المعاملات العمومية في المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-275 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية حيث نص على:[118]

- يتم استبعاد الفاعلين الاقتصاديين الذين لا يؤدون واجباتهم بشكل مؤقت أو دائم من المشاركة في المعاملات العامة.

- المقيدين في البطاقة الوطنية لمرتكبي جرائم الاحتيال ومرتكبي المخالفات الجسيمة للتشريعات والأنظمة في مؤسسات التحصيل والجمارك والتجارة.[119]

- سحب التوطين المصرفي

- شهادة توطين البنك مخصصة لدافعي الضرائب الذين يقومون بعمليات الاستيراد. هو ترخيص تمنحه البنوك الوطنية لعملائها، بهدف السماح لهم بمزاولة عمليات الاستيراد.[120]

---

-[117]عزيز أمزيان، المنازعات الحياتية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 68.

-[118]المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-275 المتضمن تنظيم لصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 الصادر 31 ديسمبر2005.

-[119]المادة 146 من قانون رقم 01/21، مرجع سابق.

-[120]بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق مدرسة دكتوراه الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2014، ص 33.

تجد أن المشرع الجزائري عمل على مكافحة التهرب الضريبي، حيث أقر بموجب الأمر رقم 05-05 قانون المالية التكميلي لسنة 2005، خاصة بالتوطين المصرفي، المطبق على عمليات الاستيراد، كما نصت المادة 2 من تنص على:[121]

– كل طلب يخضع لفتح ملف توطين في مصر لعمليات الاستيراد يخضع لدفع رسم قدره 10.000 دج.

– يتم دفع هذا الرسم إلى جابي الضرائب ويؤدي إلى منح شهادة وتسليم إيصال بذلك.

يتم تحديد طرق التطبيق من خلال اللائحة.

– قبل تسليم هذه البطاقة للمستوردين، يلتزم جابي الضرائب بإجراء التحقيقات اللازمة، وعندما يكمل التحقيقات ويتبين أن المكلف لم يفع واجباته والتزاماته تجاه الخزانة العامة.

– أو يتم تسجيله على بطاقة المتهربين أو المستوردين الذين لا يعرف نشاطهم فيرفض الجبي الطلب. وفي هذه الحالة تطلب إدارة الضرائب من البنوك سحب وثيقة منح المستوردين لحين تسوية وضعهم الضريبي.[122]

الفرع الثاني: الإجراءات الضريبية للوعاء الضريبي (التفتيشية):

1 – تبدأ الإجراءات الضريبية للوعاء الضريبي من استلام المصالح المعنية للإقرارات الضريبية المودعة من قبل المكلفين وتتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة للمحل الذي يوجد فيه مزاولة النشاط الخاضع للضريبة. ويتم استكمالها كل عام وتقوم الإدارات المعنية بالتحقق رسميًا من المعلومات الواردة في الإقرار مثل هوية دافع الضرائب وتوقيعه وختمه. يقوم سريعاً بفحص الإقرارات المقدمة من المكلف، خاصة من الناحية الشكلية، والتي تهدف إلى إعطاء فكرة أولية عن الملف الضريبي.

---

-[121]المادة 02 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25/07/2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ج، وعدد 52 سنة 2005، الصادر في 26 يوليو 2005.

-[122]بن صفي الدين أحلام المرجع نفسر، ص.ص 83، 84.

2 – في هذه المرحلة، يتم إجراء فحص نقدي وكامل للإقرارات الضريبية المكتوبة من قبل المكلفين الخاضعين للرقابة الضريبية بمقر المفتشية حيث يوجد الملف الضريبي. وفي حالة وجود معلومات غامضة، فهذا بفضل الامتيازات الممنوحة للمفتش، الذي يمكنه توجيه الطلب، سواء شفهياً أو كتابياً.

وفي حال عدم استجابة المكلف للطلب، فإنه لا يتعرض لأي عقوبة. بل تقوم الإدارة الضريبية بإرسال طلب كتابي آخر، وفي حالة عدم الاستجابة يتم اتخاذ الإجراء التالي: تقوم بإرسال إشعار التسوية المبدئية، سلسلة 4C، وذلك لاقتراح تسوية ضريبية على أساس أرقام الأعمال الواردة إلى الهيئة وفقا للمادة 19 من القانون. س: مع الغرامة الضريبية المقترحة والمقدرة بـ 100% وفقا للمادة (193) من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، تطبق نسبة 100% عندما تكون الحقوق المتهرب منها تتعلق بحقوق يجب تحصيلها بالاستقطاع من المنبع. في حالة قيام دافع الضريبة بإجراء العملية الضريبية في الإقرار والدفع، يستفيد دافع الضريبة من إشعار التخلي عن التسوية.

وإذا لم يتم الرد على الطلب، أو إذا كان الرد يمثل رفض كل جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يُمنح المكلف مدة ثلاثين يوماً يمكنه خلالها التسوية والاستعانة بمستشارين من اختياره.

وبعد انقضاء المدة المحددة وعدم استجابة الممول للطلب، تقوم مصلحة الضرائب باتخاذ الإجراء التحضيري، وهو إرسال سلسلة 4C مكرر، وهو الإخطار الأخير الذي يسمى اقتراح اعتماد التسوية. تعلن الهيئة أن التسوية قد تمت ووافقت عليها هيئة التفتيش، وأنه مستحق للمبلغ المسجل نهائيا بجدول التسوية D37 بعد إتمام الإجراءات يتم تقديم تقرير يتضمن مقترح شكوى عدم التصريح.

المبحث الثاني: إثبات وإقامة الدعوى العامة والضريبية جريمة التهرب الضريبي:

تبدأ الإجراءات الضريبية الجنائية بفحص الجريمة الضريبية وإثباتها، حيث حرص المشرع على التدقيق في إجراءات وطرق إثبات الجريمة، والأعوان المكلفين بإثباتها، وطرق ووسائل

الإثبات المختلفة. وهذه هي المرحلة التحضيرية للدعوى الجنائية التي لها دور فعال في رفع الدعوى وتوجيهها. الجرائم الضريبية وإحالة مرتكبيها إلى القضاء للمحاكمة، بالإضافة إلى المراحل السابقة. الجرائم الضريبية، كغيرها من الجرائم، لها أسباب للقضاء عليها.

المطلب الأول: إثبات جريمة التهرب الضريبي:

وقد حدد المشرع الجزائري الأعوان المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية في الفرع الأول، كما حدد طرق إثبات جريمة التهرب الضريبي في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الوكلاء المكلفون بإثبات جريمة التهرب الضريبي:

واتسمت قوانين التشريع الضريبي بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المسؤولين عن إثبات الجرائم الضريبية، إذ اختلفت من نص إلى آخر، وحتى بعد صدور قانون الإجراءات الضريبية الذي حسم الأمر، فقد تركت كما كان من قبل، إلا أنها حددت بعض درجات الموظفين للتفتيش على بعض الحالات دون غيرها.

وفي هذا الصدد، يمكن تصنيف النصوص التي تتناول وتحدد الأعوان المكلفين بالإثبات في المجال الضريبي إلى ثلاث فئات.[123]

الفقرة الأولى: قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الدمغة:

وتنص المادة 21 من قانون الدمغة والمادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن جميع وكلاء إدارة الضرائب، والمرخصين قانونيا والمحلفين، مكلفون بإثبات المخالفات المتعلقة بالضرائب.[124]

الفقرة الثانية: قانون الرسوم على أرقام الأعمال:

---

-[123]فارس السبي، مرجع سابق، ص 112.
-[124]أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 475.

ووسعت المادة 112 من قانون رسوم ضريبة الأعمال، دائرة الأعوان المسؤولين عن التفتيش وإثبات المخالفات الضريبية، لتشمل جميع مأموري الضبط القضائي، ووكلاء الإدارات الضريبية المختلفة، ومصالح الجمارك، ووكلاء قمع جرائم الاحتيال والجرائم الاقتصادية.

الفقرة الثالثة: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل:

لم يأت القانون ض. م. ر. م. يذكر قانون التسجيل بشكل رئيسي الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية، وقد أثيرت مشكلة حول صلاحية مأموري الضبط القضائي في إثبات الجرائم الضريبية، كما نصت عليه المادة 112 من قانون الضرائب على أرقام الأعمال.

وينظر الفريق الأول إلى إثبات المخالفة الضريبية بناء على قاعدة أن الضابطة القضائية لها ولاية عامة في الإثبات ما لم يتم استثناؤها بنص صريح.

في حين ترى المجموعة الثانية أن مأموري الضبط القضائي غير مؤهلين لإثبات المخالفة الضريبية، نظرا لخصوصية هذا النوع من الجرائم، فضلا عن الطبيعة الفنية للإدارة الضريبية والعلاقة الخاصة بينها وبين المكلف، من خلال التبادل المتبادل. الإقرارات والاشتراكات بينهما وطبيعة السرية التي تحكمها، وبالتالي يتعذر على مأموري الضبط القضائي الاطلاع على هذا الأمر. المستندات ما لم تسمح إدارة الضرائب بذلك. ومن ثم فإن الأولوية تقع على عاتق إدارة الضرائب لإثبات الجرائم والتفتيش عليها.

والرأي الأرجح هو أنه طالما لا يوجد نص صريح يستثني مأموري الضبط القضائي من إثبات ومعاينة هذا النوع من الجرائم، فإن لهم الحق والسلطة في إثباته، على أن يحيلوا تقارير الإثبات إلى مصلحة الضرائب لأنها تتمتع بالسلطة القضائية الحصرية فيما يتعلق برفع دعوى عامة.

الفرع الثاني: طرق الإثبات في جريمة التهرب الضريبي:

تنقسم طرق ووسائل الإبلاغ في مكاتب الضرائب إلى فئتين :

السجلات الضريبية وطرق الإثبات في القانون العام والتي سنستعرضها في الفقرة الأولى وتبين الفقرة الثانية صحة وسائل الإثبات هذه الفقرة الأولى وسائل الإثبات:

يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي، كغيرها من الجرائم الضريبية، بطريقتين: السجلات الضريبية، وطرق القانون العام.[125]

أولاً: السجلات الضريبية:

يجب على موظفي إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية التي ترتكب عادة من خلال إجراء محاسبي أو تحقيق أو تحقيق متعمق، كتابة سجلات بالنتائج التي تم التوصل إليها والتي تستوفي المتطلبات القانونية.

تُعرف التقارير الضريبية بأنها الأوراق التي يعدها وكلاء الإدارة المالية المؤهلون لإثبات الجرائم الضريبية وظروفها وجميع الآثار المترتبة عليها. وتوصف هذه التقارير بأنها شهادة صامتة مسجلة على قطعة من الورق.

أ- تقرير التفتيش:

في سبيل حق المراقبة المنتقل إلى الإدارة الضريبية، يمكن لأعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات التفتيش في جميع المخازن من أجل البحث والحصول على مختلف المستندات والأدلة التي من شأنها الكشف عن أعمال تهدف إلى التهرب من أداء الالتزامات الضريبية.

يتم إعداد إجراءات التفتيش بموجب تقرير مستوفي لكافة الإجراءات الشكلية والموضوعية قبلية وبعدية وأهمها:

[125]- فارس السبي، مرجع سابق، ص 112.

- ترخيص مقدم من أحد موظفي الإدارة الضريبية المؤهلين، مؤسس ومستوفي لجميع البيانات، مقدم إلى السلطة القضائية المختصة، والتي تضمن الأخيرة إجراء التفتيش وتنفيذه وفقا للشروط القانونية.

- احترام واستيفاء الإجراءات الشكلية الإقليمية التي يجب أن تكون موجودة في محضر التفتيش، مثل وصف الأشخاص الذين قاموا بعمليات التفتيش وتاريخ التدخل والمستندات والمضبوطات.

- وتشمل الإجراءات اللاحقة لكتابة التقرير إرسال النسخ الأصلية من التقرير إلى القاضي الذي أذن بالتفتيش، وكذلك تسليم نسخة إلى الشخص الذي صدر بحقه التفتيش.

- إثبات المحاضر أمام أحد قضاة المحكمة التي ارتكبت أمامها المخالفة الضريبية.

ب- محضر الضبط:

ومنح قانون الضرائب غير المباشرة موظفي إدارة الضرائب سلطة اتخاذ الإجراءات الاحترازية، بما يسمح لهم بضبط الأصناف محل الغش والوسائل المستخدمة في الغش. تتم إجراءات الضبط بموجب محضر يستوفي أهم الشروط القانونية التالية:

محضر الضبط للمتهم واسم وعنوان ومحل إقامة الوكيل أو الوكلاء الذين أعدوا المحاضر وقاموا بالإجراءات. مع ذكر نوع المضبوطات ووزنها وقياسها وتقديراتها التقريبية مع اشتراط حضور المتهم أثناء التحضير وإجرائها مع بيان اسم الحارس وصفته وكذلك مكان تحرير المحضر ،إعدادها ووقت الانتهاء منها.

ثانياً: طرق الإثبات في القانون العام:

لا تستبعد قوانين الضرائب طرق الإثبات في القانون العام، وبالتالي يجوز إثبات الجريمة بأي وسيلة من وسائل الإثبات.

وعليه، إذا قام كل من مأموري الضبط القضائي بمعاينة الجرائم الضريبية نتيجة تحقيقات أولية، أو إذا قام أعوان الإدارة المالية بتفتيشها نتيجة تحقيقات اقتصادية في إطار قانون المنافسة والأسعار وقمع الاحتيال، أو إذا كانت الضريبة يتم تفتيش الجريمة بناء على المستندات والمستندات أثناء سير الدعاوى القضائية مهما كانت طبيعتها ومهما كان مستوى الهيئة القضائية، وعلى مستوى التفتيش يمكن استخدام جميع هذه الأساليب لإثبات الجرائم الضريبية والتمتع بالمشروعية القانونية.[126]

تخضع الإثبات في القانون العام للقواعد العامة المنصوص عليها في المواد من 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية[127] والتي نصت على طرق الإثبات المختلفة وهي المحاضر والتقارير والاعترافات والشهادات وكتابة الشهود وكذلك إجراء الإجراءات. الخبرات التقنية.

تشكل مسألة الخبرة مشكلة كبيرة في قانون الإجراءات الضريبية في المنازعات الإدارية، بحيث يقوم بالخبرة خبير واحد تعينه الغرفة الإدارية. ومع ذلك، إذا قدم المكلف أو مدير الضرائب في الولاية طلب خبير، يقوم كل طرف بتعيين خبيره الخاص، وذلك وفقًا لنص المادة 86.3 من قانون الإجراءات. مجموعة.

الفقرة الثانية: تقدير وسائل الإثبات:

لقد منح المشرع الجزائري القاضي سلطة تقديرية في إصدار حكمه حسب اقتناعه في إطار القانون، ولا يجوز للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة إليه أثناء المرافعة والتي كانت. ناقش في حضوره أمامه.[128]

ومن خلال دراسة القوانين الضريبية المختلفة، لا نرى أي تقييد لسلطة القاضي، بل يتمتع بكامل السلطة التقديرية في إطار التقارير والأدلة التي تقدمها إدارة الضرائب.

---

[126]- فارس السبي، مرجع سابق، ص 112.

[127]- أنظر المادة 212 من الأمر 66/155 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق ل 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم الجريدة الرسمية عدد 48 بالنسبة 1966.

[128]- أنظر المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

وعليه نوضح خلال هذه الفقرة صحة كل من السجلات الضريبية (أولاً) ووسائل الإثبات الأخرى (ثانياً).

أولاً: السجلات الضريبية:

تتكون التقارير الضريبية من نوعين: تقرير التفتيش وتقرير الحجز. وقد أعطاهم المشرع الضريبي سلطة الإثبات. وتتنوع هذه السلطة، فهي مطلقة في بعض الأحيان، وجزئية في حالات أخرى.[129]

1- الحالة التي تكون فيها السجلات حجية مطلقة:

تكون محاضر التفتيش والحجز المعدة في إطار قانون الضرائب غير المباشرة ذات الحجية الكاملة إذا تم إعدادها وفقاً للشروط والإجراءات المنصوص عليها في المواد من 504 إلى 519 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي تتعلق بالمراحل التي تسبق إعداد التقرير. التقرير، أثناء إعداده، وبعد إعداده، وكذلك البيانات التي يجب ذكرها في المحتوى. سجل.

وفي حالة توافر الشروط المذكورة أعلاه تكون المحاضر صحيحة وذات حجية مطلقة إلى أن يتم الطعن فيها بالتزوير.

2- الحالة التي تكون فيها السجلات الضريبية ذات حجية نسبية:

وهي السجلات التي تتضمن الاعترافات، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والضبط التي تتم من قبل عميل واحد أو وكيل غير مؤهل للقيام بذلك. وفي هذه الحالة يكون للقاضي الجزائي الحرية الكاملة في أخذ التقرير أو الامتناع عن أخذه والاعتماد على أدلة أخرى لتكوين قناعته واعتقاده الشخصي.

[129]- حسين فريحة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دون طبعة دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2008، ص 94.

ثانيا: وسائل الإثبات الأخرى:

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

المطلب الثاني :المتابعة في جريمة التهرب الضريبي:

تتمتع جريمة التهرب الضريبي كغيرها من اجرائم الضريبية ببعض الخصوصية، خاصة فيما يخص المتابعة وذلك من حيث القيود المفروضة على السلطات النيابة العامة في تحريك الدعوى ومن حيث الجهة القضائية المختصة للنظر في مثل هذه الجرائم إضافة الى الطابع المميز فيما يخص الدعوى والتي تتولد عنها دعويان دعوى عمومية تهدف لتطبيق العقوبات الجزائية ودعوى جبائية تهدف لتطبيق الجزاءات الجبائية.

وعليه نبين إجراءات تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجزائية في الفرع الأول وقواعد الاختصاص في الجريمة التهرب الضريبي في الفرع الثاني وإجراءات المحاكمة في القضايا الجبائية في الفرع الثالث.

أما الفرع الرابع تتحدث عن انقضاء الدعوى العمومية والجبائية.

الفرع الأول: رفع ومباشرة الدعاوى العامة والجزائية:

أولاً: رفع الدعوى العامة والجنائية:

رفع الدعوى الجزائية دون طلب في الأحوال التي يقتضي القانون فيها عدم قبولها. أي أن رفع الدعوى العامة عن الجرائم الضريبية لا يكتمل ولا تعتبر إجراءاتها صحيحة إلا بعد تقديم طلب من إدارة الضرائب. وتنظم إجراءات تقديم الشكوى إلى إدارة الضرائب بموجب المادة 104

من قانون الإجراءات الضريبية، والتي تنص على أنه يتم الشروع في المخالفات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الضريبية.[130]

يمكن تقديم الشكوى إلى إدارة الضرائب أمام المدعي العام[131]، كما يمكن تقديمها أمام قاضي التحقيق بصفة مدعي شخصي بعد صدور الاقتراحات ضد مرتكب جريمة التهرب الضريبي من قبل الدوائر التالية:

- وعاء المصالح.
- جمع المصالح.
- مرافق الرقابة المالية.

أ- في مجال الحاويات :

يجب أن يتضمن ملف الشكوى المقدم من الجهة التي أثبتت الجريمة الضريبية، بالإضافة إلى المستندات المثبتة للإدانة، جميع العناصر المتعلقة بالإجراءات الضريبية، وخاصة تلك المتعلقة بإجراءات الحضور التالية:[132]

يتضمن ملف إنشاء الشكوى المقترح في مجال المحتوى من قبل كبير المفتشين المستندات

- محضر أو مستندات تثبت الجريمة.
- الإخطارات المختلفة مصحوبة بالإيصالات.
- الجدول الضريبي.
- الوثيقة الأساسية التي بنيت عليها الشكوى (كشوفات الحساب، جدول العملاء، كشوفات البنك)
- نسخة من السجل التجاري.
- نسخة من النظام الأساسي للشركة.

---

-[130] المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001.

-[131] المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية الصادر بموجب الأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم 66- 155 المؤرخ في 08 حوان 1966، جريدة رسمية، العدد 40، سنة 2015.

-[132] عبد الله هلالي، الاستخلاص الخبري في المادة الجبائية، تونس، 2008، ص 67.

ب- مصالح التحصيل:

يجب أن يثبت تقديم الشكوى المقترحة من قبل العشار عدم جدوى جميع الإجراءات القانونية المقررة في مجال الجباية القسرية. يحتوي الملف على المستندات التالية:[133]

- مستخرج ضريبي.
- يتم إرفاق إشعارات وتنبيهات الدفع بالإيصالات ذات الصلة.
- متابعة المستندات التي تم إخطارها من قبل جابي الضرائب (إخطار الحجز، الرقبة).
- تقارير عن عدم فعالية إجراءات التحصيل.
- جميع المستندات التي تثبت إفلاس المنظمة.

ج- دائرة الرقابة المالية:

يجب أن يتضمن ملف تقديم شكوى ضد الاقتراح في مجال التحقيق المحاسبي المعد من قبل المديرية الفرعية للرقابة المالية الوثائق التالية:

- التقرير من إعداد المحقق.
- المستندات والأوراق التي تثبت المخالفة.
- الإشعارات والإخطارات المختلفة المرفقة بالإيصالات (إشعار المراقبة، الإخطار الأولي، الإخطار النهائي).
- الجدول الضريبي والذي يجب أن يحمل رقم وتاريخ إعداده.
- نسخة من السجل التجاري.

[133]- حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الأولى، مصر، 1963، ص 67.

بعد تقديم ملف إنشاء الشكوى الوارد من مأمورية الضرائب، تقوم المديرية الفرعية بتحويله إلى مكتب المنازعات القضائية من أجل تجميع الملف وتقديمه إلى مدير الضرائب الولائي. يحق لمدير الضرائب الولائي، باعتباره الممثل القانوني لمصلحة الضرائب، تقديم شكوى إلى اللجنة الجهوية للجرائم الضريبية.

د- لجنة الجرائم الإقليمية:

تم إنشاء اللجنة الإقليمية للجرائم، وأوكلت إليها إصدار الرأي المقابل حول الملاحقات الجنائية المقترحة من قبل مديري الضرائب الولائيين بتاريخ 26-02-2012 تحت رقم 216. ويتم تحديد تكوين اللجنة الإقليمية وعملها بقرار صادر عن مدير عام الضرائب .

تتألف اللجنة الإقليمية للجرائم الضريبية من المدير الإقليمي للضرائب كرئيس ومديري الضرائب بالولاية المنتسبين إقليمياً إلى المديرية الإقليمية للضرائب.

ويقوم أعضاء اللجنة بدراسة الشكاوى المقدمة من مديري الضرائب بالولايات وإبداء الرأي فيها، وذلك بعد مدة أقصاها ثمانية أيام من تاريخ انتهاء المداولات. والرأي المعتمد بالمتابعة هو وثيقة إدارية تتضمن كافة المؤشرات التي تسمح بالتأكد من انتظام الإجراء المتبع أمام هذه اللجنة، والأمر مسجل في القانون الوطني للضرائب. بموجب القرار الوزاري المشترك رقم 127 تاريخ 1997/07/26، بعد الموافقة عليه، يرسل طلب تسجيل الشخص المعني بالتهرب الضريبي ضمن القانون الوطني للمحتالين إلى هيئة التفتيش ومن ثم إلى مديرية الضرائب الفرعية السيطرة، والتي بدورها تقترح على السلطة المركزية إرادة إدراجه ضمن المدونة. وفي جميع هذه الحالات، إذا قام المتهرب بذلك قبل تقديم الشكوى بدفع إجمالي دين الضريبة. ويمكن سحب الشكوى وفقا لمتطلبات المادة 06 من قانون الإجراءات الضريبية والمواد 92-93 من نفس القانون، وتنتهي الدعوى العامة. في حالة عدم الدفع وصحة الشكوى القضائية، يتم إثبات مصلحة الضرائب كطرف مدني في محاضر الضابطة القضائية وفقا للمادة 104 من قانون الإجراءات. مجموعة.

ثانياً: رفع الدعاوى العامة والضريبية عن جريمة التهرب الضريبي: بعد استلام الملف، يتم إنشاء شكوى مرفقة بالشكوى موقعة من المدير الولائي، ومع الوثيقة المتضمنة رأي الموافقة الصادر عن اللجنة الإقليمية للجرائم الضريبية، وكذلك الوكالة. يقوم رئيس مكتب المنازعات القضائية، بعد إثبات تاريخ توقيع الشكوى في السجل، بقيد الدعوى أمام الهيئة. السلطة القضائية المختصة.[134]

الفرع الثاني: قواعد الاختصاص في جريمة التهرب الضريبي:

خلال هذا الفرع، نشرح قواعد الاختصاص القضائي المحدد وقواعد الاختصاص المحلي.

أولاً: قواعد الاختصاص النوعي:

يخضع الاختصاص النوعي أمام السلطات الحاكمة في المجال الضريبي للمبدأ العام المحدد في نص المادة 328 من قانون الإجراءات الجزائية، في شأن الجنح والمخالفات.

بالنظر إلى العقوبات المطبقة في جريمة التهرب الضريبي وتوجه الحديث إلى المشرع الجزائري واعتماده على سياسة جرائم الجنح في الجرائم المالية والاقتصادية، فإن التعريف القانوني لجريمة التهرب الضريبي هو جنحة، وبالتالي تختص إدارة الجنح بالنظر في القضايا المتعلقة بالتهرب الضريبي.

ثانياً: الولاية المحلية:

قبل صدور قانون المالية لسنة 2012، أخضع المشرع الضريبي الاختصاص المحلي في الجرائم الضريبية لاختيار الإدارة الضريبية[135]، على أن يؤول الاختصاص إلى المحكمة التي

---

-[134]أحمد فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه التخصص مؤسسات دستورية وإدارية، عنابة، 2014، ص.ص 338- 339.

-[135]القانون رقم 11-26 المؤرخ في 03 صفر 1433ه الموافق ل 28 ديسمبر 2011م، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72، لسنة 2011

يقع في نطاق اختصاصها مكان فرض الغرامة، ومكان الحجز، أو يقع مقر المؤسسة كما هو منصوص عليه في المواد: [136]

- 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.[137]
- 534 من قانون الضرائب غير المباشرة.[138]
- 119 من قانون التسجيل.[139]
- 34 من قانون الطوابع.[140]

لكن بعد عام 2012 وتعديل بعض المواد في الجانب الضريبي ومن بينها المواد المذكورة أعلاه التي توضح وتتضمن قواعد الاختصاص المحلي والتي بعد تعديلها تحيلنا إلى نص المادة 104 من قانون الإجراءات الضريبية والتي لا لا تتناول الولاية القضائية المحلية على الإطلاق.

ونظرا لعدم وجود نص في المجال الضريبي يجدد الاختصاص المحلي في الجرائم الضريبية، نعود إلى المبدأ العام، أي قانون الإجراءات الجزائية الذي يقرر أن الاختصاص المحلي في نظر الجنح يكون للمحكمة في مقرها. الجريمة، أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركاتهم، أو مكان القبض عليهم.[141]

الفرع الثالث: إجراءات المحاكمة في القضايا الضريبية:

تخضع إجراءات المحاكمة أمام جهات الفصل في القضايا الضريبية بشكل عام لنفس الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجنائية، مما يفرض علينا اتباع القواعد العامة التي تحكم الإجراءات أمام هذه المحاكم في حالة عدم وجود إجراءات خاضعة للمحاكمة فيما يتعلق بالجرائم الضريبية .

أولاً: إخطار الهيئات الإدارية:

---

-[136]أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 484.
-[137]المادة 305 معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012
-[138]المادة 534 معدلة بموجب قانون المادة 29 من قانون المانية لسنة 2012.
-[139]المادة 119 معدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012.
-[140]المادة 34 معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2012
-[141]أحمد فنيدس، مرجع سبق ذكره، ص.340

وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، تحال جميع القضايا أمام الجهات المختصة للمحاكمة، إما بالإحالة من قاضي التحقيق أو التكليف المباشر بالحضور أو المحضر. أما بالنسبة للحالات الضريبية، فلم يتم تحديد طرق خاصة لإخطار الهيئة الحاكمة.

1- الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الاتهام.

بتطبيق القواعد العامة المنصوص عليها في المادتين 66 و164 من قانون الإجراءات الجزائية، يخطر المدعي العام قاضي التحقيق لاتخاذ كافة إجراءات التحقيق التي يراها مفيدة لكشف الحقيقة بكافة الوسائل، ولا سيما الاستعانة بخبير محاسبي.

إذا أسفرت نتائج التحقيق عن كون الوقائع مخالفة أو جنحة يصدر أمر بإحالة القضية إلى محكمة الجنح والمخالفات، وإذا كانت جناية تحال الجريمة إلى محكمة الجنايات.[142]

2- التكليف المباشر بالحضور.

ونصت المادة 440 من قانون الإجراءات الجنائية على أن يكون التكليف بالحضور بناء على طلب النيابة العامة ومن كل دائرة مخولة بذلك قانونا...

ومن خلال هذه المادة يكون الاستدعاء للحضور إما :

1- بناء على طلب النيابة العامة.

2- بناء على طلب كل إدارة مخولة قانونا بذلك.

وهذا ما تؤكده أيضًا المادة 522 من قانون الضرائب غير المباشرة، التي تنص على أن الاستدعاء للحضور في نهاية الحكم يمكن أن يتم من قبل موظفي الضرائب.

3- التلبس بالجريمة:

[142]- أحمد فنيدس، مرجع سبق ذكره، ص.342

وفقا للمادة 42 من قانون الإجراءات الجزائية، يجب على ضابط الضبط القضائي الذي يتم إبلاغه بوقوع جريمة متلبس بها أن يبلغ النيابة العامة فورا.

وعليه، وبعد أن يفحص معاون المشرف دفاتر ومستندات المكلف ويكتشف وجود غش أو احتيال بقصد التهرب من الضريبة، يبلغ مدير الضرائب الولائي الذي بدوره يتقدم بشكوى إلى النيابة العامة لمباشرة دعوى عمومية. دعوى قضائية.

ثانياً: إجراءات عقد الجلسة:

تخضع الإجراءات أمام جهات الفصل في الجرائم الضريبية لذات الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية. وسنتحدث عن إجراءات المحاكمة أمام محكمة المخالفات والجنح والإجراءات التي تتم أمام محكمة الجنايات.

1- إجراءات المحاكمة أمام محكمة المخالفات أو الجنح:

تنعقد محكمة المخالفات والجنح للنظر في مواد المخالفات والجنح، بما في ذلك ما يتعلق منها بأمور الحبانية. وتتلخص الإجراءات أمامها في إثبات حضور الأطراف، وسماع شهود الإثبات، والاستعانة بالخبراء، والإنكار والمرافعة في الدعوى، ومن ثم إصدار الحكم وفق ما نصت عليه المواد من 381 إلى 406 من قانون أصول المحاكمات الجزائية، قانون الإجراءات الجنائية.

2- إجراءات المحاكمة أمام محكمة الجنايات:

وتختلف الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجنايات عن تلك المتبعة أمام محكمة الجنح والمخالفات، وتعتبر جميع الأفعال التي تمس حسن سير الاقتصاد الوطني جناية في قسم الضرائب، مثل عدم دفع الضرائب والتهرب الضريبي باستخدام طرق احتيالية بمبلغ إجمالي يفوق 10 ملايين دج.

أهم الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجنايات في الجرائم الجنائية:

أ- إخطار المتهم.

ب- استجواب المتهم: يقوم رئيس محكمة الجنايات أو أحد مساعديه باستجواب المتهم عن هويته، والتأكد من حصوله على قرار الإحالة، وتسليمه نسخة منه إذا لم يتسلمه. ويحرر المحضر ويوقعه الرئيس والكاتب والمتهم.

ج- استجواب الشهود: يحق لأعضاء المحكمة ومحامي المتهم وإدارة الضرائب طرح الأسئلة على الشهود.

بعد الانتهاء من مرحلة الاستجواب تبدأ مرحلة المرافعة، حيث يرافع ممثل الإدارة الضريبية، مع التركيز على الفعل الإجرامي الذي ارتكبه المكلف وما ترتب على ذلك من ضياع حق الخزينة. وتترافع النيابة العامة بصفتها صاحبة المصلحة وممثلة للمجتمع وتقدم الأدلة الإثباتية.

وسيقوم محامي المكلف بالترافع بكافة الطرق القانونية لإلغاء الحظر.

وبعد انتهاء المحاكمة، يصدر القاضي حكمه حسب تقديره، إما بقبول أو رفض طلبات إدارة الضرائب.

في حالة تخلف المتهم عن الحضور بعد صدور قرار الاتهام ضده، يأمر القاضي باتخاذ إجراءات عدم الحضور وتعلق نسخة من هذا الأمر خلال 10 أيام، وإلا اعتبر مخالفا للقانون.

ثالثاً: تنفيذ الحكم والاستئناف فيه:

الحكم هو حكم ضروري وعلني يصدره القاضي للفصل في النزاع أو النزاع المعروض عليه، وهو أهم إجراءات الدعوى لأنه هدفها. كما يعد الحكم الأساس القانوني لوحدة الدعوى واتخاذها شكل ظاهرة قانونية متماسكة. ويصدر الحكم الجنائي النهائي في الجريمة الجزائية بشقها الجزائي وفقا لإجراءات التنفيذ. الأحكام الجزائية في صيغتها العامة. وإذا كان الحكم نهائيا ونهائيا، توقع العقوبة أو يعفى منها. أما الشق المدني من هذا الحكم فيتم تنفيذه بإجراءات خاصة من قبل إدارة الضرائب، حيث تتمتع الإدارة بامتيازات في التنفيذ ولها مكانة خاصة في القضية.

وهو طرف مدني ويتمتع بصلاحيات واسعة، حيث يقدم الطلبات. ويتم تحديد مقدار الغرامة الضريبية وقيمة الضريبة المفروضة على المتهم. وإذا رفض المحكوم عليه الخضوع للتنفيذ فإنه يحاكم جنائياً.

بالإضافة إلى ذلك، تتمتع إدارة الضرائب بصلاحية تحصيل الضرائب دون اللجوء إلى القضاء، مما يسمح بتقليل القضايا الضريبية المرفوعة أمام القضاء. كسائر الأحكام القضائية، يجوز استئناف الأحكام الصادرة في الدعاوى الضريبية بجميع طرق الطعن العادية وغير العادية.

رابعاً: إجراءات استئناف الحكم:

1- الطعن بالمعارضة يجوز الطعن في الحكم الغيابي بالمعارضة بتقرير كتابي أو شفهي لدى المحكمة التي أصدرت الحكم خلال مدة عشرة أيام.

كقاعدة عامة، يحق للمحكمة أن تصدر حكماً غيابياً على أي طرف يتخلف عن حضور المحاكمة. وبناء على ذلك، يعتبر الحكم غيابيا بالنسبة للممول إذا لم تسلم له ورقة التكليف بالحضور شخصيا، وفقا لأحكام المواد (345، 346، 407) من قانون الإجراءات الجزائية. وتقبل المعارضة خلال مدة عشرة أيام من تاريخ إبلاغ الحكم وشهرين للطرف المقيم في الخارج.

أما المعارضة الصادرة من الإدارة الضريبية بشأن الحقوق الضريبية باعتبارها الطرف المدني، كما ورد في المادة (307) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فلا تأثير لها إلا على ما يتعلق بالحقوق الضريبية والرسوم والضرائب. غرامات متأخرة.

2- الاستئناف بالرجوع إلى المادة 416 من قانون الإجراءات الجزائية. وفيما يتعلق بجنحة الضرائب، يجوز استئناف الحكم الصادر، سواء كانت العقوبة السجن، أو الغرامة المالية، أو التعويض المدني، أو الغرامة الضريبية.

أما بالنسبة للمخالفة الضريبية، فلا يجوز استئناف الحكم الصادر فيها إلا إذا كان يقضى بعقوبة السجن لمدة تزيد على 5 أيام أو غرامة تزيد على 100 دج. كقاعدة عامة، وبالإشارة إلى المادة 418 من قانون الإجراءات الجزائية، يتم تقديم الاستئناف خلال مدة 10 أيام ويقدم بتقرير كتابي أو شفهي من المحكمة التي أصدرت الحكم المستأنف مع توقيع من المحكمة. الكاتب ومن المستأنف أو محاميه أو المفوض بالتوقيع عنه.

ونجد أن المشرع قد منح الإدارة الحق في إثباتها كطرف مدني في الدعوى لأنها أول من يعرف حقوقها الضريبية.

في حالة الإدانة، فرغم عدم حضور إدارة الضرائب الجلسة أو عدم إثباتها كطرف مدني، فإن ذلك لا يحرمها من حقها في الاستئناف، ورغم عدم حضورها الجلسة، فمن الصحيح حفاظاً على حق الخزينة العامة، نظراً لخصوصية الحالة الضريبية بشكل عام.

3- الطعن بالنقض : ويرفع التمييز بتقرير إلى كاتب الجهة التي أصدرت القرار المطعون فيه، ويجب أن يكون موقعاً من الكاتب والمستأنف أو محاميه، وفقاً للمادة 504 من قانون العقوبات. أما النيابة العامة فيقدم استئنافها من النائب العام أمام المجلس القضائي بنفسه أو من أحد مساعديه أمام قلم المحكمة. الجهة القضائية التي أصدرت القانون المطعون فيه.

الفرع الرابع: انقضاء الدعوى العامة والجزائية:

تنقضي الدعوى طبقا لأحكام القانون لأسباب عامة، مثل وفاة المتهم، وسقوط التقادم، والعفو الشامل، وصدور حكم يكون له قوة الأمر المقضي به. كما يجوز أن تنقضي لأسباب خاصة كالصلح وسحب الشكوى.

أولاً: الأسباب العامة لانقضاء دعوى الضريبة الجنائية.

1- وفاة المتهم المتهرب:

إذا توفي المتهم المتهرب من الضريبة أثناء مرحلة التحقيق، يصدر قاضي التحقيق أمرا بعدم وجه الملاحقة ويسقط بالنسبة لشركاء المتوفى إن وجدوا. أما إذا توفي الممول أثناء المحاكمة وقبل صدور الحكم، فيجب على المحكمة أن تحكم بسقوط الدعوى بوفاة المتهم، مع استمرار المحاكمة بالنسبة للشركاء.

أما إذا حدثت الوفاة بعد صدور حكم نهائي تنتهي الدعوى بهذا الحكم، وتنفذ المصاريف والمبالغ التي يجب ردها فيما يتعلق بالدعوى الضريبية، وتنتقل إلى الورثة ويجوز لإدارة الضرائب اللجوء إلى الطريق المدني للمطالبة بحقوقه قبل صدور الحكم بالإدانة.

2- الوصفة الطبية:

التقادم هو مرور فترة من الزمن منذ ارتكاب الجريمة. وعليه تقدر مدة سقوط الدعوى الجزائية بأربع سنوات من يوم ارتكاب المخالفة.

وهذا ما نصت عليه النصوص القانونية المختلفة.

3- صدور حكم له قوة الشيء المقضي به:

الهدف من رفع الدعوى العامة بصفة عامة هو إصدار حكم نهائي فيها وبالتالي انقضاء مدتها. وحتى يكون الحكم صحيحاً، يجب أن يستنفد جميع مراحل الدعوى، أي أن يصبح غير قابل لأي طريق من طرق الطعن. ويشترط في الحكم أن يكون:

- حكم قضائي.
- حكم نهائي .
- الحكم النهائي في الموضوع.

4- إلغاء قانون العقوبات:

فلا عقوبة ولا جريمة ولا إجراء أمني إلا بنص. ولذلك فإن إلغاء قانون العقوبات يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية وتصبح التصرفات مباحة. إذا لم ترفع الدعوى إلى القضاء ولم تحركها النيابة أو تقدم بشكوى من إدارة الضرائب فلا يجوز للنيابة تحريكها. إذا عرض على القضاء ولم يصدر حكم فيه. وفيه يجب على المحاكم أن تحكم بانقضاء أجل النص الجنائي. أما إذا تضمنت الدعوى إدانات، فيوقف تنفيذها.

5- العفو الشامل :

ونصت المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية على أن الدعوى العامة تنقضي بالعفو الشامل، ولا يكون منحه إلا بقانون صادر عن الهيئة التشريعية ذات الصلة بالجريمة بما يجردها من سلطتها. الوصف الجنائي.

ثانياً: الأسباب الخاصة هي:

1- المصالحة:

ويجب أن يتم التصالح باتفاق الطرفين، وهما المكلف المخالف والإدارة الضريبية، دون إلزام الأخيرة بقبول الطلب المكلف بالتصالح، لما لها من حق الرفض والاستمرار في السير في الدعوى الضريبية الجنائية. أما إذا تم قبوله، فإنه يتفق مع المكلف على وضع تقويم يستطيع من خلاله سداد ما عليه. وهي مستحقة لها مقابل سحب الإدارة طلبها والتنازل نهائياً عن الدعوى.

2- سحب الشكوى :

ومن أهم أسباب انقضاء الدعوى العمومية هو التنازل عن الدعوى بسحب الشكوى إذا كان شرطا ضروريا لاستمرارها.

ويمكن للإدارة الضريبية سحب طلبها والتنازل عن دعواه، وبذلك تنتهي الدعوى العمومية، استنادا إلى المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية، التي تمنحها الحق في طلب رفع الدعوى

العمومية. ولذلك يحق لمن له هذا الحق التنازل عنه، وبالتالي لا يجوز له وقف الدعوى مرة أخرى.

# الخاتمة

## الخـــاتـمة :

إن دراسة جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري تبين أهمية هذا الموضوع ليس للاعتبارات القانونية فحسب، بل لخطورة هذه الجرائم وأثرها على الميزانية العامة للدولة وبالتالي على نظام المالية العامة والاقتصاد الوطني ككل.

لقد حاولنا من خلال بحثنا المتواضع دراسة موضوع التهرب الضريبي. لقد حددنا الضريبة في البداية على أنها نظام ضريبي مالي، وكذلك مفهوم التهرب الضريبي. وقد تم ذلك من خلال الاطلاع على تعريفات مختلف الباحثين في هذا المجال، وبذلك توصلنا إلى وضع تعريف شامل للتهرب الضريبي، مما دفعنا إلى الاستنتاج: هناك نوعان من التهرب الضريبي من خلال أشكال التهرب الضريبي، وهما التهرب الضريبي والاحتيال الضريبي، والفرق بينهما يكمن في أن النوع الأول هو التهرب المشروع الذي لا يعاقب عليه قانونا، أما النوع الثاني فهو التقرب غير القانوني الذي يعاقب عليه قانونا. كما قمنا بدراسة أساليب التهرب الضريبي وإطارها الإجرامي باستخدام اساليب الاحتيال واستغلال الثغرات والإطار التحريمي المتمثل في الركن المادي والركن المعنوي، وأشكال جريمة التهرب الضريبي وهي الشروع في الاحتيال والشروع والعود.

كما تطرقنا إلى إجراءات متابعة جريمة التهرب الضريبي من خلال جميع أنواع الرقابة الضريبية، باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، أي أن الضريبة تتحقق بإدراج المكلف العناصر الضرورية في إقراراته . وانطلاقا من هذا المنطق تحتفظ الإدارة بحق المراقبة من أجل التأكد من دقة المعلومات الواردة في البيانات المكتوبة.

كما وجدنا أن إدارة الضرائب تسعى منذ سنوات إلى تحقيق الجودة في تقديم خدماتها بهدف تحسين علاقتها مع عملائها، وذلك من خلال الإطار التنظيمي للرقابة الضريبية، من خلال النظام الجديد مديرية المنشآت الكبرى (DGE)، ومراكز الضرائب (CDI)، ومراكز الأحياء للضرائب (مؤشر أسعار المستهلك).

كما ناقشنا النظام العقابي الذي قرره المشرع لقمع وردع التهرب الضريبي من خلال إخضاع المكلف لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الضريبية واحترامها، تحت طائلة توقيع العقوبات الجزائية والضريبية على أي مخالفة للأنظمة والتشريعات الضريبية.

وأخيراً تطرقنا إلى إثبات وفحص الجرائم الضريبية والأشخاص الذين يتحملون المسؤولية الجنائية بدءاً بالممول. كل ذلك يؤدي إلى رفع دعوى قضائية عامة وجنائية ضد مرتكبي التهرب الضريبي، تكون لإدارة الضرائب الاختصاص الحصري فيها.

وبعد معالجة وتحليل مختلف جوانب قضية التهرب الضريبي، توصلنا إلى النتائج والاقتراحات التالية :

- عدم استقرار النظام التشريعي الضريبي.
- سيطرة قطاع المحروقات على بنية الاقتصاد الوطني، مما أدى إلى الاعتماد على الجباية البترولية وإهمال التحصيل المنتظم لعائدات الضرائب.
- ضعف مستوى موظفي الضرائب، وقلة الكفاءة، وعدم وجود منتديات ودورات لمساعدة الموظفين على مواكبة التغييرات التي تطرأ كل عام على القوانين الضريبية.
- خلق ظاهرة الرشوة الناتجة عن غياب الرقابة والعقوبات الصارمة على موظفي الضرائب.
- قلة الإمكانيات المالية على مستوى المقرات الإدارية وعدم تجهيزها بالمستلزمات الأساسية.
- هناك العديد من النصوص الجنائية للأفعال المتعلقة بالتهرب الضريبي، على الرغم من أن معظم النصوص الواردة في القوانين الضريبية تتضمن نفس العقوبات الجزائية. وكان من الأجدر توحيد هذه النصوص وإدراجها في مادة واحدة لأن توحيد النصوص يسهل على الباحث والطالب والقاضي وأيضا الإداري معرفة عواقب مخالفة القوانين الضريبية، وهذا يساعد على تقليل التهرب الضريبي.

توصيات ومقترحات لإصلاح شامل لإدارة الضرائب، وفقا للمعايير الدولية ومع مراعاة المعايير الخاصة بالجزائر :

- من الضروري تزويد الإدارة الضريبية بالمعلومات الآلية، وذلك من خلال إنشاء شبكة معلوماتية مرتبطة بجميع الإدارات العامة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.

- تبسيط الإجراءات وسرعة الفصل في الشكاوى المقدمة من المكلفين أمام مدير الدولة ولجان الاستئناف.

-القضاء على كافة الأنشطة التي تغذي ظاهرة التهرب الضريبي بما في ذلك الاقتصاد الموازي والمنافسة غير العادلة.

- تعميم استخدام الشيكات بهدف الرقابة على المعاملات التجارية المختلفة.

- وكذلك إلزام أطراف العلاقات التجارية بالتعامل مع الفواتير واستخدام كافة الأساليب لمكافحة الفواتير المزورة.

-تكثيف التعاون بين مصلحة الضرائب والإدارات العامة المختلفة من أجل تزويدها بكافة المعلومات والإيضاحات اللازمة حول نشاط المكلفين من أجل مكافحة التهرب الضريبي.

- تحسين الوضع الاجتماعي لعملاء الضرائب.

- تدريب والإشراف على قضاة متخصصين في الأمور الضريبية، لأن التشريع الضريبي يظل من التشريعات المعقدة، لأنه يتميز بالجانب الفني، مما يصعب على القاضي الرقابة عليه، خاصة وأن القوانين الضريبية تخضع لتعديلات وتغييرات سنوية مستمرة.

وفي النهاية، نأمل أن نكون قد وفقنا بما فيه الكفاية في اختيار الموضوع وتناوله، وأي نقاط لم يتم التطرق إليها تشكل نقطة انطلاق لمواضيع أخرى تحتاج إلى بحث في دراسات حول مشكلة التهرب الضريبي.

# قائمة

قـــائمة المـــــراجع :

أولا : الكتب

1. أحسن بوسقيعة الوجيز في القانون الجزائري الجنائي الخاص الجرائم ضد الأموال، الجرائم ضد الأشخاص، بعض الجرائم الخاصة، الطبعة السابعة عشر الجزء الأول دار هومة، الجزائر، 2015.

2. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.

3. أحمد فنيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، د.ط المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر،.2014

.4 جيلالي بغدادي التحقيق دراسة مقارنة وتطبيقية، الطبعة الأولى الجزائر، ط1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1999.

5 حسن صادق المرصفاوي التجريم في تشريعات الضرائب دار المعارف، الطبعة الأولى، مصر،.1963

6 حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش المالية العامة الموازنة نفقاتها وادارتها (الضرائب، الرسوم) القروض الاصدار النقدي الخزينة دراسة مقارنة، الطبعة الأولى المنشورات حلبي الحقوقية، بيروت.2013

7 حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دون طبعة دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة2008

8 خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل د.ط، عمان، سنة 2005.

9 رضا خلاصي النظام الجبائي الجزائري الحديث ج 1، دار الهومة، ط، الجزائر، سنة 2005.

10. رفعت محجوب المالية العامة والسياسة المالية، منشورات جامعة حلب، 1980.

11. سعيد عبد العزيز عثمان شكري رحب الحشماوي اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، د ط، الإسكندرية، سنة 2008.

12 سليمان بارش شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائرية، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة ،الجزائر 1968

13. سوزي عدلي ناشد أساسيات المالية منشورات الحلبي الحقوقية د.ط، لبنان، سنة 2008.

14. سوزي عدلي ناشد الوجيز في المالية العامة النفقات العامة ، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، د. ط دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2000.

15. الشوريجي (البشرى) جرائم الضرائب والمرسوم، دار الجامعات المصرية.

16. عبد الله هلالي، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية، تونس، 2008.

17. عبد المجيد فدي دراسات في علم الضرائب الطبعة الأول دار جرير للنشر والتوزيع، عمان.2011

18. عبد المنعم فوزي المالية العامة والسياسة المالية، دون طبعة دار النهضة العربية للطباعة، لبنان، دون سنة نشر. 19. عبد المنعم فوزي المالية العامة والسياسة المالية د.ط، دار النهضة العربية للطباعة، لبنان، دون سنة نشر.

20. عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.

21. علي حسن الخلف وسلطان الشاوي المبادئ العامة في قانون العقوبات، د.ط، مطابع الرسالة ،الكويت 1982

22. عوادي مصطفى عوادي مصطفى رحال ناصر الغش التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن حوش السعيد، الجزائر، 2011.

23. عيسى مصطفى حسني المالية العامة معهد العلوم القانونية والادارية ديوان المطبوعات الجامعية.1998 د.ط، الجزائر، سنة

24. فارس السبعي المنازعات الضريبية في التشريع الفضاء الجزائري، د ط دار هومة، الجزائر، 2008

25. فضيل كوسة منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار الهومة، الجزائر،.2011

26. فوزي عطوي المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة منشورات الحيي الحقيقية، لبنان،.2003

27. كردودي سهام الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د ط، سنة.2011

28. محمد الصغير يعلى ويرى أبو العلاء المالية العامة، د. ط دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003.

29. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب الطبعة الثالثة، دار الهومة، الجزائر، 2003.

30. محمد نجيب حسبني شرع قانون الإجراءات الجنائية، مصر، 1988.

31. ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،..2001

32. رضا خلاصي شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

ثانيا : مذكرات ، رسائل ومجلات علمية :

أ- مذكرات ماستر

1. غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي دراسة حالة المديرية الضرائب بسكرة)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

2. غضبان مريم دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب الولاية البويرة مذكرة لنيل شهادة الماستر مالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلى محند أولحاج البويرة 2015.

3. غوثي خالد أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية دراسة حالة مديرية الضرائب، بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المائية والمحاسبة تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

4. قرموش ليندة جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

ب- مذكرات ماجستير

1. إيمان بوقروة كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسييري، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2009-2010.

2. البريم محمد نور الدين حوكمة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، دراسة ميدانية على الدوائر الضريبة في غزة، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.

3. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2010،2011. بن صفي الدين أحلام الرقابة الجبائية مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، مدرسة

4. رحال الناصر محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير قسم العلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح ورقلة،.2007

5. زروقي نجيب جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحته في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة.

6. شريط كمال الرقابة الجبائية في الجزائر الإجراءات والأدوات مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، .2004

7. طروش بناتة مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة 2012-2011 قسنطينة

8. العثماني مصطفى نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع المالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009.

9. علاء سعيد حسين سعد تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة ، سنة2014

10. علام ليلى، 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

11. لابد لزرق ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر (دراسة حالة ولاية تيارت مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012

12. محمد طالب، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995-1999، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر ، 2001/2002. 2009-2008 ،15 المدية

13. معني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، حالة ولاية المسيلة، 2004، 2008 مذكرة لنيل شهادة ماجستير فرع اقتصاديات مالية وبنوك جامعة بومرداس، السنة الجامعة2010 2009

14. ونادي رشيد دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش (حالة الجزائر) رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم، فرع التخطيط، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2002.

15. محمد محمود ذيب حوسو التدقيق بأعراض الضريبة رسالة ماجستير كلية الدراسات العليا، جامعة نابلس، فلسطين، 2005.

ج- مذكرات دكتوراه

1. فنيدس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، عنابة، 2014.

د- المقالات والمجلات علمية :

1. براهيمي سمية، بلعايش ميادة مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات العددان 68 67 بحوث اقتصادية عربية جامعة محمد خيضر، بسكرة،.2014

2. حسن سالم محسن الحصر الضريبي ومدى مساهمته في حد من التهرب الضريبي، محلة الدنانير، العدد، جامعة المستنصرية، العراق، سنة 2016.

3 . راضية مشري، إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية قسم العلوم القانونية والإدارية يومي 12 و 22 أفريل 2008

4 .ملخص الأوراق العمل حول التهرب الضريبي الاتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، نيسان 2017.

5. وزارة المالية رسالة المديرية العامة للضرائب العدد 58/2012 الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، عمل ثابت للإدارة الجبائية، عبد الرحمن راوية، م. م. ع. ض.

النصوص التشريعية:

- الدستور الجزائري المعدل والمتمم بالقانون رقم 16-01 مؤرخ في 6 مارس 2016 المتضمن للتعديل الدستوري، خ و عدد 14 الموافق لـ 07 مارس 2005.

الأمر 66/155 المؤرخ في 18 صفر 1386ه الموافق ل 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم الجريدة الرسمية عدد 48 بالنسبة 1966.

الأمر رقم 76/105 المؤرخ 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976.

قانون الضرائب المباشرة من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الأمر رقم 76/101 بتاريخ 9/12/1976 المتضمن ق ن ض م المعدل والمتمم.

الأمر رقم 76/107 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1986، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 106، السنة 1976. الأمر رقم 76/102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 سبتمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية 103 ديسمبر 1986.

قانون رقم 02-03 مؤرخ 10 أفريل 2002 يتضمن تعديل الدستور، ج عدد 25 صادر في 14 أفريل .2002.

القانون رقم 11-26 المؤرخ في 03 صفر 1433ه الموافق ل 28 ديسمبر 2011م، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72 لسنة 2011. الأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966، جريدة رسمية العدد 40 سنة 2015. الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1966م والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم لا سيما بالقانون رقم 16-02 المؤرخ في 19 يونيو سنة 2016.

الأمر رقم 76/103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم إلى غاية 2022.

المراسيم :

المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، الصادرة بتاريخ 31/12/1998.

المرسوم التشريعي رقم 92-11 المؤرخ في 11/10/1992 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ج. ر، عدد 73 لسنة 1992 والمادة 19 من قانون رقم 89-12 المؤرخ في 31/12/1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 ج.رة

المرسوم الرئاسي 15-275 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام المؤرخ في 16سبتمبر 2015 الصادر 31 ديسمبر 2005.

المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ 18/09/2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية عدد 59، الصادرة بتاريخ 24/09/2006.

القرارات الوزارية:

القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها الجريدة الرسمية، العدد 20 الصادر بتاريخ 31/12/1998.

القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21/02/2009، مرجع سبق ذكره الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب 17/02/2009.

# الفهرس

إهداء

شكر وعرفان

مقدمة 1

الفصل الأول : ماهية جريمة التهرب الضريبي 6

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الضريبة وجريمة التهرب الضريبي 7

المطلب الأول : مفهوم الضريبة وأنواعها 7

الفرع الأول : تعريف الضريبة 8

الفرع الثاني : أنواع الضرائب 10

المطلب الثاني : مفهوم جريمة التهرب الضريبي 14

الفرع الأول : تعريف جريمة التهرب الضريبي 15

الفرع الثاني : أشكال جريمة التهرب الضريبي 16

المبحث الثاني : أساليب التهرب الضريبي وإطارها التجريمي 19

المطلب الأول : أساليب التهرب الضريبي 19

الفرع الأول : التهرب عن طريق التحايل المادي 19

الفرع الثاني : التهرب عن طريق التحايل القانوني 22

الفرع الثالث : التهرب عن طريق التحايل المحاسبي 24

المطلب الثاني : الإطار التجريمي للتهرب الضريبي 28

الفرع الأول : أركان جريمة التهرب الضريبي 28

الفرع الثاني : صور جريمة التهرب الضريبي 31

الفصل الثاني : إجراءات متابعة جريمة التهرب الضريبي 34
المبحث الأول : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي 35
المطلب الأول : الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية 36
الفرع الأول : الإطار القانوني للرقابة الجبائية 36
الفرع الثاني : الاطار التنظيمي للرقابة الحياتية 41
المطلب الثاني : العقوبات الجبائية والجزائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 44
الفرع الأول : العقوبات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 44
الفرع الثاني : العقوبات الجزائية 53
المطلب الثالث : الإجراءات الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي 56
الفرع الأول : إجراءات المتابعة على مستوى التحصيل الضريبي 56
الفرع الثاني : الاجراءات الجبائية للوعاء الضريبي (المفتشية) 61
المبحث الثاني: اثبات ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية الجريمة التهرب الضريبي 62
المطلب الأول : اثبات جريمة التهرب الضريبي 62
الفرع الأول : الأعوان المكلفون بإثبات جريمة التهرب الضريبي 63
الفرع الثاني : طرق الاثبات في جريمة التهرب الضريبي. 64
المطلب الثاني : المتابعة في جريمة التهرب الضريبي. 68
الفرع الأول : تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية 69
الفرع الثاني : قواعد الاختصاص في جريمة التهرب الضريبي. 72

الفرع الثالث : إجراءات المحاكمة في القضايا الجنائية 74

الفرع الرابع : انقضاء الدعوى العمومية والجبائية 79

خاتمة 82

قائمة المراجع 86

الفـهرس

## ملخص مذكرة الماستر

التهرب الضريبي يمثل تحدياً كبيراً للاقتصادات المعاصرة، حيث يضعف الإيرادات الحكومية ويعوق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مفهوم التهرب الضريبي، وأسبابه، وآثاره، واستعراض آليات مكافحته ضمن إطار القانون الجبائي.

فالتهرب الضريبي هو عملية تجنب دفع الضرائب المستحقة عن طريق وسائل غير قانونية، ويشمل تقديم بيانات كاذبة، وإخفاء الدخل، واستغلال الثغرات القانونية. يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي الذي يتم باستخدام وسائل قانونية، لكنه يظل مرفوضاً من الناحية الأخلاقية. وللتهرب الضريبي آثار اقتصادية، اجتماعية وسياسية

فمكافحة التهرب الضريبي تعتبر ضرورة ملحة لضمان تحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية المستدامة. يتطلب الأمر جهوداً متكاملة من خلال تطوير التشريعات، وتعزيز الوعي الضريبي، وتحسين نظم الرقابة والتعاون الدولي لتحقيق نظام ضريبي أكثر فعالية وعدالة.



الكلمات المفتاحية:

/1التهرب الضريبي/2 القانون الجبائي /3 العقوبات الجبائية

/4مكافحة التهرب الضريبي /5 الرقابة المالية



## Abstract of of Master's Thesis

Tax evasion poses a significant challenge to contemporary economies, as it weakens government revenues and hinders economic and social development. This study aims to analyze the concept of tax evasion, its causes, effects, and to review the mechanisms for combating it within the framework of tax law.

Tax evasion is the process of avoiding the payment of due taxes through illegal means, which includes providing false information, hiding income, and exploiting legal loopholes. Tax evasion differs from tax avoidance, which is done using legal means, but it remains ethically unacceptable. Tax evasion has economic, social, and political effects.

Combating tax evasion is an urgent necessity to ensure social justice and sustainable development. This requires integrated efforts through the development of legislation, enhancing tax awareness, improving monitoring systems, and international cooperation to achieve a more effective and fair tax system.



**Keywords** :

3/ Tax Penalties 2/ Tax Law 1/ Tax Evasion

4/ Combating Tax Evasion 5/ Financial Auditing