وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلـــية الحقـوق

التجريم والعقاب في القانون الضريبي

مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: القانون الجنائي والعلوم الجنائية

من إعداد الطالبتين :

- مرابط ليلى
- شمام نجاة

تحت إشراف الأستاذ:

- د. بن صاري رضوان

لجنة المناقشة

د. سي موسى عبدالقادر .....**رئيسا**

د. بن صاري رضوان.....**مشرفا**

د. كربوش سليم .....**مناقشا**

السنة الجامعية : 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والامتنان إلى من حملوا أقدس رسالة في الحياة، وأخص بالذكر الأستاذ الفاضل بن صاري رضوان أدامه الله ذخرا للوطن وإلى الأستاذ الفاضل بن رابح زيان الذي كان أحرص منا على إنجاح هذا العمل ولم يبخل عنا، رفع الله من مقامهما وأعلاهما شئنا.

إلى الدكاترة والأساتذة الذين سأنال شرف مناقشتهم ومراجعتهم وتوجيههم لأفكارنا وهفواتنا "د.كربوش سليم، د. سي موسى "،،وإلى من ساندنا جنبا لجنب السيد عبد القادر زروقي وإلى الزميلة خديجة عبد المالك ، وإلى كل الدكاترة والأساتذة الذين ساهموا في تعليمنا طوال مشوارنا الدراسي بدءا من المعلمين إلى أساتذة الكلية.

وإلى كل الطاقم الإداري الساهرين على سير كلية الحقوق بالمدية من العميد إلى الحارس وفقهما الله جميعا وإلى كل من مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة.

إهـــــداء

من أين أبدء أخشى أن لا تعبر كلماتي عن بيت القصيد ، ففي مثل هذه المواقف يضعف اللسان عن الكلام، ويضعف ما بين الضلوع والكنان يثلج قلبي فرحا وتكاد تسقط دموع العينان.....، رب متكلم لمن أكبر منه سنا وأفقه منه قولا .أحييكم تحية أهل الجنة السلام عليكم ورحمة الله وتعالى

بدءا أحمد الخالق عز وجل الذي بنعمته تتم الصالحات وبفضله أتممت عملي ، وأدعوه عز وجل أن يرزق كل من خطى خطوة ليشاركنا فرحتنا أن تكون له خطوة نحو روض من رياض الجنة ، بالله أحببناكم وعلى طريق الخير جمعناكم نرحب بكم جميعا كل باسمه وكل بمقامه .

أهدي هذا العمل المتواضع إلى تاج الرأس أبي الغالي ومن أفخر به بين معشر الرجال ، إلى الغالية جنتي وأغلى ما أملك في الحياة أمي حفظهما الله وألبسهما ثوب الصحة والعافية ، إلى سندي في الحياة ومن أشد بهم عضدي إخوتي "إسحاق ، يوسف ، يعقوب ، نسرين ، ماريا" وأخص بالذكر رفيق الدرب والفؤاد أكبرهم إسماعيل وعلى الفرد الجديد في عائلتنا زوجة أخي ، إلى العائلتين الكريمتين كل من "شمام" و"بن توتي " فردا فردا كبيرا أو صغيرا ، وإلى المؤنسات الغاليات "خديجة ، كريمة، محجوبة، هاجر، نبيلة، حبيبة، نور الهدى ، سمية"، وإلى كل من سامرتهم وعرفتهم يوما.

إهـــــداء

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، وأفتقده في كل ظرف،

ويرتعش قلبي لذكره،

إلى أبي طيب الله ثراه وأسكنه الفردوس الأعلى،

إلى أمي التي أنارت دربي بدعواتها وكانت ولازالت سندي

وملاذي،

إلى ابني قرة عيني وسبب قوتي وفرحتي،

إلى كل العائلة الكريمة إخوتي محمد و وليد و أمينة وهاجر

و مريم فتيحة وأمينة ،و إلى كل صديقا أو صديقة عرفتهم

أهدي إليهم هذا الجهد المتواضع راجية من المولى عز وجل

أن يجد القبول والنجاح

قائمة المختصرات:

- ق ض م ر م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ق ض غ م	قانون الضرائب الغير مباشرة .
- ق ر ر أ	قانون الرسوم على رقم الأعمال
- ق ط	قانون الطابع.
- ق ت	قانون التسجيل.
- ق ع	قانون العقوبات.
- ق ج	قانون الجمارك
- ق إ جبائية	قانون الاجراءات الجبائية.
- ق م ج	قانون مدني جزائري.
- ق إ م إ	قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
- ق إ ج	قانون إجراءات جزائية.
- ق ت	قانون تجاري.
- د ج	دينار جزائري .
- م م	مدرس مساعد
- د.س	دون سنة
- د	دستور.
- ج ر	جريدة رسمية.
- ص	صفحة.
- ع	عدد.
- م	مادة.
- ط	طبعة
- س	سنة
- ف	فقرة
- أ	أستاذ
- د	دكتور

مقدمة:

للضريبية دور مهم وفعال في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وهذا من خلال ما تسجله من عوائد كبيرة تدرج ضمن ميزانيتها.

حيث تعد من الموارد الأكثر استقرارا وأمانا، وتعتبر الضريبة فريضة مالية يدفعها الشخص سواء كان طبيعيا أو معنويا للدولة وبصورة جبرية ونهائية دون مقابل خاص يعود عليه، لذلك خصت التشريعات اهتماما كبيرا لها من خلال أنظمتها القانونية وعن طريق سن قوانين تكفل وتجسد دور هذا المورد في الحياة الاقتصادية للدولة إلا أن أدائها من قبل المكلفين يصطدم بحب المال وجمعه ويعتبرونها عبئا ثقيلا عليهم، بالإضافة إلى قلة الوعي الضريبي لديهم الذي يظهر من خلال قيامهم بإخفاء أنشطتهم عن مصلحة الضرائب، وكذلك استغلال الثغرات القانونية التي تحول دون وقعهم تحت طائلة القانون وهذا مآله قيام جريمة ضريبية معاقب عليها قانونا، وشهدت الجريمة الضريبية انتشارا واسعا في اقتصاديات الدول مؤثرة عليها سلبا وعلى نشاطها ومهامها. والجزائر هي الأخرى عانت وما زالت تعاني من هذه الجريمة، ولا سيما جريمتي الغش والتهرب الضريبي اللتين مستا بمختلف الجوانب التي لها صلة بالتنمية الاقتصادية، وعليه عملت الدولة الجزائرية على محاولة وضع حد لها والتقليل من مخاطرها .

وتكمن أهمية الموضوع في كون أن الضريبة لهاأهمية بالغة في ميزانية الدولة واعتبار الجريمة الضريبية من أخطر العقبات التي تواجه الاستقرار الاقتصادي للبلد، وأيضا محاولة معرفة ثغرات القانون لتجنب الوقوع فيها.

وكما أشرنا سابقا أن الجريمة الضريبية تشهد انتشار ملحوظ في الآونة الأخيرة لذا أردنا أن نسلط الضوء عليها وذلك للأسباب التالية:

ومن الأسباب الموضوعية نجد:

- انتشار ثقافة التملص الضريبي داخل المجتمع الجزائري.
- ثقة المكلفين في مختلف الثغرات القانونية التي تساعدهم على التهرب من الأداء الضريبي.
- التأثير السلبي الذي تحدثه هذه الجريمة على واردات الدولة واقتصاداتها.
- الجريمة الضريبية أصبحت ظاهرة عالمية وهي من أهم انشغالات المشرع لأنها تقلص من أهمية النظام الضريبي.

ومن الأسباب الذاتية ما يلي:

ـ الباعث وراء اختيارنا لهذا الموضوع هو ميولاتنا ورغباتنا لهذا التخصص الذي يندرج ضمن اقتصاديات الدولة، ولأنه حديث الساعة وجدير بالدراسة وكذلك لقلة الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع، ومن جهة أخرى الضريبة هي ميدان شاسع ومهم يجب التمكن من تفاصيله وقوانينه ولو بالشيء القليل لاكتساب بعض من الخبرة في تعاملاتنا مستقبلا.

لقد كان السعي من وراء هذه الدراسة يكمن في محاولة الوصول إلى عدة أهداف:

ـ التعرف على مفهوم الجريمة الضريبية وأركانها وأنواعها.

ـ تسليط الضوء على أهم الآليات المتبعة لمكافحة الجريمة الضريبية.

ـ التوصل إلى بعض الحلول للحد من هذه الظاهرة وتجنب الآثار السلبية الناجمة عنها.

ومما سبق فان ما يثير التساؤل حول هذه الجريمة التي تحتاج إلى معاملات عقابية ووقائية صارمة تعترضنا الإشكالية التالية :

ما المقصود بالجريمة الضريبية وكيف تعامل المشرع معها وماهي الآليات القانونية لردعها ؟

وللإلمام بكل جوانب الموضوع تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

ـ ما أسباب حدوث هذه الجريمة وأثرها خاصة على الجانب الاقتصادي؟

ـ ماهي العقوبات المقررة لقمع الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري؟

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا باستخراج الفرضيات التالية :

ـ التملص الضريبي هو أحد أسباب غياب الثقافة الضريبية مما يدفع غلى تراجع الاقتصاد الدولي.

ـ فرضت للحد من هذه الجريمة عقوبات جبائية وأخرى جزائية.

وجدنا بعض الدراسات السابقة التي عالجت هذا الموضوع منها:

1- عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2018.

2- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالة للتدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، الكلية الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

3- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص علوم جنائية، 2013/2012. كلية

ولقد واجهتنا بعض الصعوبات يمكن تلخيصها في ما يلي :

وما يلاحظ في معظم الأبحاث السابقة هو التطرق لهذا الموضوع في المشرق العربي والأوروبي، أما بالنسبة للجزائر فلم تكن هناك دراسات كافية ووافية هذا ما جعلنا نواجه بعض الصعوبات التي عرقلت سير الحسن لدراستنا والتي تمثلت في نقص المراجع المتخصصة في مجال الجرائم الضريبية.

- تسليط الضوء في مختلف المراجع في جريمة التهرب الضريبي فقط.

- قلة النصوص القانونية الصريحة التي تتناول هذه الجريمة ما عدا بعض المواد المتفرقة بين قانون العقوبات وقانون الضرائب.

- الجزء الكبير من المراجع كان عبارة عن رسائل ماجستير وماستر.

اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي التحليلي، حيث أنه كان من الضروري إتباع المنهج الوصفي وذلك من أجل معرفة ماهية الجريمة الضريبية كما هو مفصل في الفصل الأول، والمنهج التحليلي فيما يتعلق بالجانب الإجرائي الذي اعتمده المشرع لردع هذه الجريمة وذلك عن طريق الآليات القانونية وهذا ما جاء في الفصل الثاني.

ومن أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع ارتئينا إلى تقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين، الأول تحت عنوان الإطار المفاهيمي للجريمة الضريبية والثاني بعنوان آليات مكافحة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري .

حيث انقسم الفصل الأول إلى مبحثين كل منهما يحمل في طياته مطلبين الأول بعنوان الأول بعنوان مفهوم الجريمة الضريبية والثاني بعنوان أنواع الجريمة الضريبية وأثارها .

وتفرع الفصل الثاني هو الأخر إلى مبحثين الأول بعنوان الآليات الإدارية التشريعية لمكافحة الجريمة الضريبية والثاني بعنوان الآليات القضائية الردعية لمكافحة الجريمة الضريبية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للجريمة الضريبية.

الضريبة وسيلة لتمويل الخزينة العامة وتحقيق الاكتفاء الذاتي، خاصة وأن الدولة الجزائرية يرتكز اقتصادها بالدرجة الأولى على الموارد الطبيعية والبترول، وفي ظل تراجع أسعارها، أصبح من الضروري البحث عن وسيلة أخرى فلجأت الدولة الجزائرية الى الضريبة كوسيلة ثانية لتحصيل الاموال وقامت بتحسين النظام الضريبي. ففرضت الضريبة في هذا الشأن إلا أن أغلب المكلفين يرون أنها عبء خاصة أن تقطع من أموالهم، فينظرون لها على أنها تعسف في حقوقهم، ونظرا إلى أنها فرضت بموجب القانون كان لابد من التهرب بطرق احتيالية وتدليسية مما أوقعهم في ظل الجريمة الضريبية التي شهدت ذيوعا كثيرا في الوسط، سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي، وللإحاطة بهذه الظاهرة كان لابد من البحث في مفهومها ومعرفة أسبابها التي دفعت إلى ارتكاب هذه الجريمة والأركان التي تستند عليها هذه الجريمة (المبحث الأول).

بالإضافة إلى تحديد أنواع الجريمة الضريبية مركزين في ذلك على جريمتي الغش والتهرب الضريبي نظرا لأهميتها البالغة (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مفهوم الجريمة الضريبية وأسبابها.

اختلف الفقهاء في تعريف الجريمة الضريبية وميز القانونين هذه الجريمة حسب الطرق المنتهجة مشروعة أو غير مشروعة كانت، غير أن الاقتصاديون لم يهتموا بهذا الجانب وإنما صبوا اهتمامهم على الجانب الاقتصادي لا غير.

ويجدر الإشارة إلى أن التشريع الوطني لم يعرف الجريمة الضريبية وإنما ذكر أساليب هذه الجريمة، وعرفت هذه الأخيرة من طرف الفقهاء كل حسب منظوره[1](المطلب الأول)، محددين أركانها الثلاثة في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: التعريف بالجريمة الضريبية.

مصطلح الجريمة الضريبية يعرف عدة إشكالات بالرغم من الاتفاق على أنها جريمة خرقت القانون الجبائي، ومن أجل توضيح مدلولها أكثر تطرقنا إلى تعريفها في الفرع الأول، وحددت الأسباب التي دفعت بالمكلف إلى ارتكابها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف الجريمة الضريبية.

أولا: تعريف الجريمة الضريبية اصطلاحا.

عرفت على أنها مخالفة للقوانين الضريبية ولا تتحقق إلا بالأعمال الغير مشروعة التي تتسبب في ضياع الحق العام، ومن أمثلة ذلك الامتناع عن دفع الضريبة، أو تقديم تصريح كاذب فيما يخص الدخل والممتلكات بحيث لا يساوي القيمة الحقيقية، ومن خلال هذا فالجريمة الضريبية هي القيام بفعل أو الامتناع عنه بما يخالف القانون الضريبي معاقب عليه قانونا ولعل أن أبرز خصائص الجريمة الضريبية تضمنها اعتداء على المصلحة العامة للدولة والمجتمع.[2]

---

[1]- عزوز سليمة، **(الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري)** ، اطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2019/2018، ص49.

[2]- ياسر حسين بهنس، **(الجرائم الضريبية)** ، ط1 ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، مصر ، سنة 2014 ، ص25.

ثانيا: التعريف القانوني.

التشريعات القانونية لم تورد تعريفا واضحا محددا لجريمة ضريبية، حيث أن البعض عرفها بأنها تشمل كل مخالفة للقانون الضريبي بشكل يؤدي للتخلص من عبء الضريبة[1].

وعرفتها بعض التشريعات منها: التونسي والمغربي

حيث عرفها التشريع التونسي: من خلال نص المادة 101من القانون الضريبي حدد سلوكات أو أفعال التي من شأنها أن تضعنا في إحدى صور الجريمة الضريبية محددة بها عقوبات ومن هذه الأعمال نذكر[2] : " ... كل شخص قام بأفعال وضعيات قانونية غير حقيقية أو تقديم وثائق مزورة أو إخفاء الطبيعة القانونية الحقيقية لعقد أو اتفاقية قصد الانتفاع بامتيازات جبائية أو التنقيص من أداة المستوجب أو استرجاعه".[3]

التشريع المغربي: عرفها هو الآخر على أنها جل الأعمال التدليسية التي يقوم بها الشخص للتخلص من العبء الضريبي بوسائل محضورة قانونا.

ولتحقق الجريمة الضريبية لابد من توفر الشروط الآتية:

- وجود نص قانوني يجرم الفعل.

- توفير الدليل المادي للمخالفة المرتكبة.

- وجود قصد جنائي للقيام بالفعل المجرم[4].

1. التشريع الجزائري:

لم يرد ضمن التشريعات الضريبية الوطنية تعريف للجريمة الضريبية ويعود هذا إلى أنه لا يمكن حصر كل أساليب الجريمة الخاصة عند ارتباطها بالتطور التكنولوجي والمعلوماتي الذي لا يمكن حصره، إلا أنه يجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري اعتبر السلوكات التي تساعد المكلف بالضريبة في التخلص جزئيا أو كليا منها هو إضرار بالحصيلة المالية من قبل الجرائم الضريبية نذكر منها على

[1]- عزوز سليمة، المرجع السابق.، ص50، نقلا عن داود عبد المنعم، آفاق تهرب ضريبي في ظل ق رقم 91/ 2005 مركز البحوث والمراجع جمركية والضريبية سنة 2007.

[2]- بشاغة سندس **(جرائم الضريبة في التشريع الجزائري)**.مذكرة لنيل شهادة ماستر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق ، جامعة العربي تبسة ، الجزائر ، 2021/2020 ص 09

[3]- المادة 101 ق ج تونسي المشار إليه بشاغة سندس **(جرائم الضريبية في التشريع الجزائري)**، ص9.

[4]- بشاغة سندس، المرجع السابق، ص09.

سبيل المثال د م 122 ق. ر. ر أ من الأمر 76 – 102 المؤرخ في 9/ 12/ 1976 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 523 من قانون الضرائب الغير مباشرة أمر رقم 76/ 101 المؤرخ في 29 / 12 / 1976 متضمن قانون الضرائب حيث أفادت المادة 122 مذكور أعلاه:

ـ يعاقب كل من تسبب في عرقلة أعوان المؤهلون لمعاينة المخالفة الجبائية عن وظيفتهم بغرامة جبائية أو وضعهم في موقف يحول بينهم وبين مهامهم.

كما نصت المادة 523 المذكورة أعلاه:

ـ يعاقب كل من خالف القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة[1].

وأخيرا ما تم عرضه أعلاه نستخلص أن جريمة الضريبة هو إخلال بالالتزامات الضريبية التي قرر لها القانون جزءا للحد منها[2].

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية الخاصة للجريمة الضريبية.

إن الاختلاف في القواعد التي تخضع لها الجريمة الضريبية والجريمة العادية واضح لدرجة حتمية لاختلاف الأحكام القانونية لكل منهما:

حيث أن التشريع الضريبي له جزاءات لا مثيل لها في قانون العقوبات كعقوبة الحرمان من الإعفاء، والجريمة الضريبية لها أحكام إجرائية متميزة بها كرفع الدعوى الجنائية الضريبية أو انقضائها.

فالبعض من الفقهاء صنف الجريمة الضريبية على أنها جريمة اقتصادية ولكن البعض شكك في هذا القول ووضع معايير لتميزها عن طريق معيار المصلحة حيث أن المصلحة في الجريمة الاقتصادية هي النظم الاقتصادية، بينما المصلحة في الجريمة الضريبية هي مصلحة الخزينة في كسب مواردها.

إن الضرائب تؤدي غرضين في مجال التخطيط المالي وهما:

ـ الأول يتمثل في إحداث التجميع الرأسمالي الضروري لتغطية النفقات الاقتصادية، والثاني يتمثل في رسم السياسات الكفيلة لتأخذ التنمية الاقتصادية مجرياتها المخططة لها سابقا.[3]

---

[1]ـ بشاغة سندس، المرجع السابق، ص 9 – 10.
[2]ـ عزوز سليمة ، المرجع السابق، ص 54.
[3]ـ المرجع نفسه، ص64.

وكما رأينا أعلاه أن الجريمة الضريبية لا تعتبر جريمة جنائية عادية كجريمة السرقة والاختلاس، كما أنها تعتبر جريمة إدارية كالجرائم التي ترتكب من طرف موظفي الإدارة، وعليه فإنه يمكن القول بأنها جريمة ذات طبيعة خاصة لأنها ليست خاضعة لأحكام القواعد الجنائية العامة ولا تعتبر جرائم ضريبية ومخالفات بحتة لأن لها طبيعة خاصة.[1]

كما تتميز الجرائم الضريبية بخضوعها لقواعد خاصة تختلف عن بقية القواعد التي تخضع لها الجرائم الأخرى، [2] وقد صنفها معظم الفقهاء على أنها جريمة اقتصادية يطبق عليها قانون العقوبات الاقتصادية لأنها تحمي المصلحة الاقتصادية، وكملاحظة هناك بعض الفقهاء قد انتقدوا هذا الرأي وشككوا في أن الجريمة الضريبية هي جريمة اقتصادية على أساس أن التشريعات الضريبية ليست ذات هدف اقتصادي بل هدفها هو مصلحة الخزينة في كسب مورد لها لأن المصلحة التي يحميها نص التجريم المتعلق بالجرائم الاقتصادية هو حماية النظام الاقتصادي.[3]

وكما ذكرنا سابقا أن الجريمة الضريبية هي جريمة ذات طبيعة خاصة سببه هو أنه لا يرد النص عليها في القسم الخاص في قانون العقوبات وإنما يتناولها المشرع الضريبي في القوانين الضريبية، وذلك بتحديد الأفعال المكونة لها والعقوبات واجبة التطبيق حال وقوعها.[4]

ولا تطبق الأحكام الواردة في قانون العقوبات على الجريمة الضريبية لأنها لا تتسم بالثبات والاستقرار وتختلف باختلاف المرحلة التي يمر بها المجتمع وحسب الظروف المحيطة، هذا ما جعل المشرع يخص هذه الجريمة بقواعد مغايرة وخاصة بها تميزها عن غيرها.

وبناءا على ما تقدم فإن الجريمة الضريبية ليست ذات طبيعة إدارية وليست ذات طبيعة جنائية عادية وإنما هي ذات طبيعة جنائية خاصة جعلتها مختلفة عن غيرها من الجرائم الأخرى،[5] ومبدأ الشرعية الجنائية (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص لا تخلو منه الطبيعة الجنائية الخاصة للجريمة الضريبية شأنها شأن الجريمة العادية أي أنه لا يجوز فرض ضريبة أو تعديلها أو إلغائها إلا بموجب تشريع، ولا يعتبر الفعل جريمة إلا بموجب نص).[6]

---

[1] ـأحمد فتحي سرور،**(الجرائم الضريبية)**، الطبعة 2، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1990، ص47.
[2] ـ المرجع نفسه، ص 48.
[3] ـ عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 65.
[4] ـ المرجع نفسه، ص65.
[5] ـ المجلة الأكاديمية، أ. أحمد عبد الصبور الدلجاوي، المجلد 12، العدد 3، 2021، ص790.
[6] ـ المرجع نفسه، ص791.

الفرع الثالث: أسباب الجريمة الضريبية.

أولا: الفراغ التشريعي.

والتي يقصد بها الظروف المحيطة بالنصوص الجبائية أو التي لها صلة بها سواء من حيث الصياغة التي قد لا تحقق دورها وبالتالي يشغل المكلف بالضريبة ثغرات هذا القانون، أو من حيث الموضوع كأن نفرض ضريبة على نشاط معين فتؤدي بالمكلف إلى التملص منها خاصة إذا كان فيها نوع من المغالاة وتفاوت طبيعي بين شرائح المجتمع مع عدم إهمال دور الإدارة الذي قد يكون سبب رئيسي في الجريمة فتقاعس الإدارة على تطبيق القانون والسهر على خضوع المكلف له يؤدي إلى نتائج وخيمة، بالإضافة إلى التقصير في التزاماتها من تقدير للوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.[1]

فلابد على المشرع وضع نصوص قانونية تحتوي على مصطلحات قانونية دقيقة لا تحمل التأويل لغلق مجال الثغرات والهفوات أمام المكلف بالضريبة وكل من له خبرة في مجال القانون والرغبة في استغلال الأخطاء القانونية أو الثغرات لصالحهم وارتكاب جرائم.

ويجب أن يكون العقاب رادعا وحازما للتقليل من الجرائم، فتخفيف العقاب يدفع بالمتهرب من الضريبة للمغامرة، فالإرشاد والنصح لا يكفي لوضع حد للنفس الضعيفة، خاصة إذا شعر بالأمان من العقاب.[2]

ثانيا: أسباب تاريخية وسياسية.

إن فرض الحكام للضرائب على الشعب لحسابهم الخاص دون مقابل وله شعور بالاستياء والظن مما دفع بهم إلى التملص من أداء الضريبة ويلعب نظام الحكم دورا فعالا في تفشي الظاهرة الإجرامية، خاصة إذا كان النظام الدكتاتورية لا تطبق عليه المبادئ الديمقراطية، فشعور الشعب بالقهر يدفع بوتيرة الجريمة إلى الأعلى،[3] ويدفع هذا أيضا إلى ضعف الولاء وغياب الثقة بين الطبقة الحاكمة والمحكومة والسياسة المتبعة في الدولة، وهذا راجع للاعتقاد المكلف أن ما تجنيه الدولة لاستخدم لصالح العام وإنما يوجه إلى المصالح الخاصة ورجال الدولة[4] وحتى الظروف السياسية الخارجية تؤدي إلى التملص من

---

[1]- محمد حسين قاسم حسين ،**(الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا احكام قانون الضريبة الدخل الاردني)**رقم 25 لسنة 1964، اطروحة درجة ماجستير في المنازعات الضريبية ، فلسطين ، 2004 ، ص62.

[2]- د.ابراهيم سالم العقيلي، **(الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية)**، دار القنديل للنشر والتوزيع، ط1، 2008، ص 177 – 178.

[3] - محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص 61.

[4] - د. ابراهيم سالم العقيلي، المرجع السابق، ص 170.

الضريبة خاصة إذا تعلق الأمر باتفاقيات مبرمة مع دول أخرى تستوجب ضريبة مثل الاتفاقية الموقعة بين فلسطين وإسرائيل.[1]

ثالثا: أسباب اقتصادية تقنية.

البيئة الاقتصادية تؤثر على المكلف بالضريبة وتدفعه إلى الإجرام ومثال ذلك نقص الدخل الفردي أو انعدامه، مما لا يغطي حاجيات الفرد بأن يلجأ إلى التهرب الضريبي وهذا راجع إلى نقص في الموارد أو عدم توزيعها بشكل عادي،[2] لذا فإن المكلف يرى إذا كان تملصه من الضريبة يعوض الخطر الذي ينجم عن هذا السلوك المجرم فإنه يلجأ إليه حتما، أما إذا كان غير ذلك أو كانت حالته المادية جيدة فإنه يميل إلى الدفع خاصة إذا تعلق الأمر بإفلاس المؤسسة أو توقف نشاطها.[3]

ففي حالة الكساد تزداد رغبة المكلف بالامتناع عن دفع الضريبة يعكس الرخاء.

رابعا: الأسباب الاجتماعية والأخلاقية.

للمجتمع دور فعال في الجرائم لأن الفرد يتأثر بمحيطه سلبا وإيجابا فتأخذ من مقوماته ومعتقداته وعاداته ...الخ، فغياب العدالة وشعور المكلف بالضريبة بالاضطهاد والظلم، وأن أموال الضريبة تستخدم في غير موضعها تؤدي إلى التملص من الأعباء الضريبية.[4]

كما أن ضعف الوعي وعدم إدراك أهمية المساهمة في الأعباء الضريبية كتحمل النفقات بالتضامن وتحقيق الرفاهية والاكتفاء الذاتي يدفع بالفرد إلى الامتناع عن تأدية واجباته،[5] بالإضافة إلى أن الجانب الأخلاقي وغياب الوازع الديني والضمير وحتى الظروف الاقتصادية المحيطة وقلة وعي المكلف بأخطار التملص الضريبي يؤدي به إلى إحدى السبيلين، لقيام بالجريمة أو الامتناع عنها، ودفعه للضريبة وتقديم خدمات للمجتمع،[6] ويجدر التنويه إلى أن العامل النفسي له أثر في القيام بالجريمة الضريبية، حيث أن أغلب المكلفين بالضريبة لا يشعرون بالذنب لقيامه بالسلوك الإجرامي ومغالطة الإدارة وإخفاء حقيقة مداخيلهم، وهذا يعود إلى غياب الشعور بالواجب الوطني وضعف الولاء ونقص الوعي.[7]

---

[1]- محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص 61.
[2]- المرجع نفسه، ص59.
[3]- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص8.
[4]- محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص59.
[5]- إبراهيم سالم المعيقلي، المرجع السابق، ص 75.
[6]- محمد حسين قاسم حسين ، المرجع السابق، ص 60.
[7]- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 7.

المطلب الثاني: أركان الجريمة الضريبية.

الجريمة الضريبية تهدد المصالح والحقوق المالية وتؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، باعتبارها نافذة لضياع الموارد المالية، وهذه الجريمة كغيرها من الجرائم تقف على ثلاثة أركان: الركن الشرعي (الفرع الأول) والركن المادي (الفرع الثاني) والركن المعنوي (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الركن الشرعي.

يقتصر الركن الشرعي في الجريمة الضريبية في القواعد الجبائية التي تحدد سلوكات أو الأفعال الغير شرعية التي تندرج ضمن هذه الجريمة واستنادا لنص المادة 01 من قانون العقوبات "لا جريمة و لا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"[1] والتي مفادها أنه لا يمكن تجريم الفعل القانوني أو المعاتبة عليه أو اتخاذ تدابير وقائية منه إلا بموجب نص قانوني صريح يجرم هذا السلوك ويقع باطلا تجريم السلوك أو ترضى أو عقوبة له دون أن يرد ضمن نص قانوني والمقصود من مبدأ الشرعية الجنائية وجود نص يجرم الفعل ويقرر عقوبة[2] مع وجوب توفر عناصر الركن الشرعي.

ـ أن يكون فعل المجرم خاضع لنفس التجريم.

ـ أن لا يكون الفعل المجرم خاضع لسبب من أسباب الإباحة لأن اكتساب الصفة الغير مشروعة من خلال خضوع الفعل لنص التجريم لا يكفي لتطبيق العقاب بل يستوجب توفر العنصران المذكوران أعلاه،[3] كما لا يمكن إغفال مصدر من مصادر القانون قد أقر مبدأ الشرعية في الكثير من النصوص الإلهية ولعل من أبرز القواعد الأساسية في الشريعة هو:(لا حكم للأفعال العقلاء قبل ورود نص)[4] والمقصود هنا لا يحاسب المكلف على سلوكه أو فعله إلا إذا ورد نص يجرمها ولا يمكن اعتبارها تحت طائلة أفعال المجرمة ولا حرج في فعلها من عدمه إلا بنص، لأن الأصل في الأفعال الإباحة وهذا ثابت بقاعدة أساسية في قواعد الشريعة المتضمنة (...الأصل في الأشياء والأفعال الإباحة).[5]

---

[1]ـ المادة 01 ق ع الأمر رقم 66 – 156 المؤرخ في07 يوليوا 1966 المتضمن ق ع، ج ر: عدد 88 الصادر في تاريخ 10/ 06/ 1966 المعدل والمتمم.

[2]ـ عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 84 – 85.

[3]ـ عبد الله سليمان، **(شرح قانون العقوبات القسم العام)**، الجزء 1، دار الهدى عين ميلة، الجزائر، 199، ص 70.

[4]ـ عبد القادر عودة، **(التشريع الجنائي الإسلامي)**، مقارنا بالقانون الوصفي، ج1، ط6، مؤسسة الرسالة سوريا، 1985، ص115.

[5]ـ المرجع نفسه، ص 115.

ونستخلص من هاتين القاعدتين، إقرار لمبدأ الشرعية وأن قواعد الشريعة تقر بنص المادة الأولى من قانون العقوبات ألا جريمة ولا عقوبة إلا بنص.[1]

ومن النصوص الإلهية التي تضمنت هذا المبدأ قَالَ تَعَالَىٰ:﴿... وَمَا كُنَّا مُعَذِّبِينَ حَتَّىٰ نَبْعَثَ رَسُولًا ﴿١٥﴾﴾[2] سورة الإسراء 15، وكذلك قَالَ تَعَالَىٰ:﴿ وَمَا كَانَ رَبُّكَ مُهْلِكَ ٱلْقُرَىٰ حَتَّىٰ يَبْعَثَ فِىٓ أُمِّهَا رَسُولًا ...﴿٥٩﴾ ﴾[3] سورة القصص 59.

فالشريعة الإسلامية أكدت على مبدأ الشرعية وقاعدة أنه لا توجد جريمة ولا يمكن الإقرار عقوبة لفعل لم يجرم منذ القرن 14 والركن الشرعي في القانون الجبائي استهدف به المشرع تجريم أفعال الغش والتهرب الضريبي من أجل المصلحة العامة للخزينة ومن أهم القوانين المصلحة العامة للخزينة ومن أهم القوانين الجبائية التي تناولت الغش نذكر القوانين التالية على سبيل المثال وليس الحصر.

ـ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة م 303 فقرة 1 (فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال التدليسية في إقرار أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا) بما يأتي:

ـ غرامة مالية من 50,000 إلى 100,000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000دج.

ـ الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100,000 إلى 500,000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.[4]

ـ قانون الضرائب غير مباشرة مادة 532 والتي مفادها أنه يعاقب كل من يستخدم الطرق التدليسية للتملص من مجموع أو جزء من الضريبة بإحدى العقوبتين، أما الحبس من سنة إلى 5 سنوات، أو غرامة مالية من 50,000 دج إلى 200,000 دج أو العقوبتين معا.[5]

ـ قانون التسجيل المادة 119 ف 1 التي نصت في فحواها على ما يلي:

---

[1]ـ عبد القادر عودة، المرجع السابق، ص116.
[2]ـ سورة الإسراء، الآية 15.ص 283 جزء 15.
[3]ـ سورة القصص الآية 59 جزء 20 ص 392.
4ـ المادة 303 ف 1 ق ض م ر م، ج ر ، ع102 ، الصادرة في 22نوفمبر1976.
5ـ المادة 532 الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 9ديسمبر1976 ، يتضمن ق ض غ م، ج ر ، ع70، الصادر في 2أكتوبر1977 المعدل والمتمم .

قانون التسجيل الذي ينص على عقوبة جزائية تقدر ب 5.000 دج إلى 20.000 دج والحبس من ستة إلى 5 سنوات مع إمكانية تطبيق إحدى العقوبتين بالإضافة إلى العقوبات الجبائية لكل من تملص أو حاول التملص من أداء ضريبية كليا أو لجزء منها بطرق تدليسية[1]، ولتطبيق الفقرتين أعلاه يجب القيام بمناورات تدليسية من شأنها عرقلة تحصيل الضريبة، أو كان الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو أن الرسم مساوي لقيمة 1.000 دج أو ما يفوق،[2] أما في الجانب المقابل توجد جريمة التهرب الضريبي المتضمنة ضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02 – 11 المؤرخ في 24 / 12 / 2002 وهي جريمة أخذت وصف الجناية ذلك باستعمال طرق تدليسية وتتميز هذه الأخيرة عن جريمة الغش بانعدام توافر العنصر الشرعي فهي لا تقوم على نص المادة 1 من قانون العقوبات المذكورة سابقا وهنا يمكن القول أن المشرع التزم بالقواعد العامة فيما يتعلق بظاهرة الغش الضريبي مراعاة لاعتبارات اقتصادية.[3]

الفرع الثاني: الركن المادي.

هو المظهر الخارجي الذي يمتد أثره إلى العالم الخارجي ويقوم على ثلاث عناصر تتمثل في السلوك الإجرامي والنتيجة والعلاقة السببية التي تعتبر الرابطة بين السلوك والفعل المجرم وتعد شروعا إذا تم السلوك ولم تتحقق النتيجة أي غاب الأثر لسبب خارج عن إرادة الفاعل.[4]

هذا بوجه عام، أما فيما يخص الجريمة الضريبية فالركن المادي يرتكز فيها على عنصران متلازمان، الأول استعمال الطرق التدليسية والتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة كنتيجة للعنصر السابق مع وجود رابطة سببية.[5]

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يعرف الطرق الاحتيالية، لأن كل تعريف من شأنه أن يقصر عن إحاطة بأساليب كافة.[6]

1- مادة 119 الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 9ديسمبر 1976، يتضمن ق ت ، ج ر ، ع81 الصادر في 18 ديسمبر 1977المعدل والمتمم.
2- بشاغة سندس، المرجع السابق، ص26.
3- المرجع نفسه ، ص 28.
4- ياسر حسين بهنس ، المرجع السابق، ص 91 – 93.
5- بشاغة سندس، المرجع السابق، ص 28.
6- المرجع نفسه، ص 29 نقلا عن أحسن بوسقيعة المخالفة الضريبية والغش الضريبي، مجلة قضائية العدد 01، 1998، ص19.

واكتفى بذكر الأعمال أو السلوكات التي من شأنها أن تصنف تحت طائلة الطرق التدليسية، على سبيل المثال تاركا المجال مفتوحا أمام الإدارة الجبائية لأن هذه الطرق الاحتيالية من شأنها أن تتغير وبهذا لا يمكن تقييدها.[1]

أما الفقهاء فقد حاولوا إعطاء تعريف لطرق التدليسية، منهم الأستاذ العيد الصالحي في كتابه الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية، واستنادا لنص المادة 86 فقرة 2 من القانون المدني "يعتبر تدليسا السكوت عمدا عن واقعة أو ملابسة إذ ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة أو هذه الملابسة ".[2]

ويعاب على التعريف الذي جاء في نص المادة 86 ق م أعلاه أنه لا يشبه التدليس في قانون الضرائب فالتدليس في القانون المدني هو عيب من عيوب الإدارة يمكن أن يجعل العقد قابلا للإبطال أما الثاني فهو قد يسبق العقد كأن يقدم المكلف بالضريبة تصريحا لا يعبر عن ممتلكاته ولا عن وضعه المادي حقيقة من أجل التهرب من الأعباء الضريبية والحصول على امتيازات كما يمكن أن يكون التدليس في مجال الضرائب بعد العقد أيضا ومثال على ذلك عدم مسك محاسبة منتظمة.[3]

ويمكن أن نعرف التدليس على أنه إخفاء وتزوير في مبالغ مالية توقع عليها ضريبة أو تقديم تصاريح صورية وحتى تضخيم في الفواتير الشراء مقابل تخفيض في فواتير البيع بصورة وهمية.[4]

وعرفها مجلس الدولة على أنها (كل تصرف يرمي إلى تضليل من سلطة مراقبة الإدارة أو تفيدها)[5] وتعتبر كل من الأعمال التالي عرضها طرق تدليسيةبناءا على كل من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة وقانون ضرائب غير مباشرة وقانون الرسوم على الأعمال.

ـ إغفال أو أمر بتدوين حسابات وهمية في السجلات كالسجل اليومي أو الوثائق التي لها علاقة والمنصوص عليها في المواد 9 – 10 من القانون التجاري.

ـ تقديم رقم أعمال غير حقيقي إما سهوا أو عمدا بالإضافة إلى نتائج وفواتير تتعلق بعمليات وهمية.

ـ إخفاء منتوجات ومبالغ مالية تخضع لضريبة من أجل التخلص منها.

---

[1]ـ بشاغة سندس، المرجع السابق، ص29 نقلا عن رحال ناصر عوايجي مصطفى، الغش والتهرب ض في النظام ض ج، مكتبة موسى بن سعيد النشر والتوزيع، ط2010 – 2011، الوادي الجزائر ص21.

[2]ـ المادة 86 فقرة 2 ق م، الأمر رقم 58/75 ، المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 26 سبتمبر 1975، المتضمن ق م المعدل والمتمم.

[3] ـ بشاغة سندس، المرجع السابق، ص29.

[4]ـ المرجع نفسه، ص 28 – 29.

[5]ـ المرجع نفسه، ص30.

ـ تقديم وثائق مزورة من أجل تحقيق أو الإعفاء من الضرائب والرسوم.

ـ تسجيل المصاريف تحت عنوان غي صحيح من أجل إخفاء العائدات والفوائد التي من شأنها أن توضع عليها ضريبة سواء باسم المؤسسة نفسها أو غير.

ـ بيع منتجات تحمل طوابع مزورة سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب وكذا بيع طوابع منفصلة.[1]

وكل هذه السبل التدليسية المذكورة أعلاه منوطة لفكرة البيانات الوهمية والغير صحيحة سواء كانت نتيجة وقائع إيجابية أو سلبية مثل: امتناع غير مسجل لبعض المبيعات في السجل، فالطرق التدليسية هي إخلال بمبدأ الصدق مع الإدارة.[2]

ـ أما فيما يخص العنصر الثاني التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة في ركنها المادي فإنه لا يتحقق الإفلات الكلي أو الجزئي من الضريبة إلا إذا حقق المكلف بالضريبة مبتغاه من الطرق التدليسية هو تغليط الإدارة الجبائية أو التخلص من الأعباء الضريبية بإحدى الطرق الاحتيالية ومثال ذلك: تقديم تصريح مزور يثبت أداء المكلف بالضريبة لضريبة أو جزء منها، كما قد يلجأ المكلف إلى تقديم تقارير غير صحيحة للاستفادة من امتيازات جبائية كالإعفاء من الرسم إذ تم التعامل مع شركات بترولية مثل شركة سوناطراك يتقدم هذا الأخير على تزوير تقرير على أنه تم التعامل مع هذا النوع من الشركات للاستفادة من الامتيازات التي أقرتها المواد 42 – 49 من قانون الرسم على الأعمال التي تمنح للمكلف في بعض عمليات الشراء الإعفاء من الرسم والجدير بالذكر هو أن المشرع ساوى بارتكاب الجريمة والمحاولة،[3] حيث عاقب على كل منهما والدليل نص المادة 303 قانون الضرائب المباشرة والمادة 532 قانون الضرائب الغير مباشرة المذكورتين سابقا والمادة 33 من قانون الطابع بنصها على ما يلي: " إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة ..."

وكذا نص المادة 34 فقرة 1 التي نصت كالتالي: " كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة...".[4]

أما فيما يخص العلاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة هي الرابطة بين السلوك الإجرامي والنتيجة، وهي مسألة موضوعية وللقاضي السلطة التقديرية ففيها على أن تبني

---

[1]ـ المادة 533 ق ض م ر م، المرجع السابق.
[2]ـ بشاغة سندس، المرجع السابق، ص 31 نقلا عن أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي).
[3]ـ المرجع نفسه، ص32.
[4]ـ المواد 33 و 34 ق ط أمر رقم 76 – 03 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن ق ط.

على أسباب موضوعية وتتوفر السببية الجنائية متى كان فعلا الجاني عامل في وقوع النتيجة ومن كان الجاني متوقع لهذه النتيجة.

إن الجرائم الضريبية جرائم عمدية سواء تمت بسلوك سلبي أو إيجابي، فإن تمت بسلوك سلبي أطلق عليها مصطلح الجرائم السلوكية ومثال عن ذلك عدم تقديم الوثائق المطلوبة قانونا أمام الجهات المعنية، وفي هذا النوع من الجرائم لا داعي لتحقيق النتيجة وإنما يكتفي بالسلوك وبالتالي لا يتم فيما البحث عن العلاقة السببية وهذا ما ذهبت إليه المحكمة العليا.

أما إذا تمت بسلوك إيجابي وتحققت النتيجة التملص من الضريبة بالطرق الاحتيالية فوجب توفر العلاقة السببية أي أن الإفلات من الضريبة كان نتيجة الطرق الاحتيالية التي استخدمها المكلف، أما إذا تم التخلص من الضريبة بخطأ إداري من الجهات المختصة فإن الجريمة تسقط عن المكلف بالضريبة في تقدير الوعاء الضريبي.[1]

الفرع الثالث: الركن المعنوي.

الجريمة الضريبية يجب أن تتوفر فيها إرادة أئمة للمكلف بالضريبة ومخالفة النصوص التشريعية، وكما ذكر سابقا أن هذه الجريمة من الجرائم العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي العام إضافة إلى القصد الجنائي الخاص.[2]

1 – القصد الجنائي العام: وهو ارتكاب المكلف بالضريبة أفعال تدليسية تؤدي إلى التملص الضريبي مع علمه بأن هذه الطرق غير مشروعة، وتطبيقا لمبدأ أنه لا يمكن الدفع بجهل النصوص القانونية مع اتجاه إرادته إلى تغليط الإدارة للإفلات من الضريبة.[3]

2 –القصد الجنائي الخاص: وهو دافع حقيقي من ارتكاب الجريمة والسبب المباشر والمراد تحقيقه من الفعل المجرم.

ـ أما القصد الجنائي الخاص في الجريمة الضريبية يقصد به لجوء المكلف بالضريبة إلى سلوك التخلص منها وحرمان الإدارة من حقها في الضريبة قصد الإضرار بالخزينة العامة.[4]

---

[1]ـ عبد اللهوم بلقاسم ، برابح فاروق، **(الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية)**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد بوضياف – مسيلة، 2017 – 2018

[2] ـ عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 35.

[3] المرجع نفسه، ص120.

[4]ـ المرجع نفسه، ص122.

المبحث الثاني: أنواع الجريمة الضريبية وآثارها.

نظرا لوجود تنوع الضرائب كنتيجة لتنوع القطاعات والنشاطات التي تفرض عليها الضريبة أدى حتما إلى تنوع الجرائم الضريبية بشكل واسع في ظل عدم التكافؤ الطبقي فاتخذ هذا الأخير أي المكلف السبل المشروعة وأخرى غير مشروعة للإفلات من الضريبة، وتترجم السبل المشروعة بظاهرة التجنب الضريبي وهذا ما تم تفصيله في الفرع الأول، أما الطرق الغير مشروعة فهي الغش الضريبي وفصل في هذا من خلال الفرع الثاني وتؤثر هذه الجرائم الضريبة تأثيرات وخيمة على جميع الميادين وعلى الصعيدين الداخلي والدولي غير ان بالغ اثرهما على الاقتصاد مما استدعى الى تناول أثارها في(المطلب الثاني) .

المطلب الأول: انواع الجريمة الضريبية.

التهرب الضريبي ظاهرة خرقت النظام الضريبي ورتبت انعكاسات ليست بالأمر الإيجابي، إذ أنها تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني وخاصة انها تمس بالمال العام الأمر الذي أوجب ضرورة التصدي لها إلا أنه لا يمكن تحقيق هذا إلا بضبط تعريف للجرائم الضريبية ومعرفة أنواعها هذا ما تناولناه في (فرع الاول) محاولين في ذلك الاحاطة بأركانها (فرع الثاني).

الفرع الأول: التهرب الضريبي.

التهرب للضريبي في نظر القانون جريمة الا انه بالنسبة للمكلف بالضريبة وسيلة لتخلص منن الالتزامات والحقوق الملقاة على عاتقه باستعانة بطرق احتيالية وتدلسية وحتى خبراء في مجال الضريبة للإفلات منها هذا مما اثر سلبا على الاقتصاد ولحصر هذه الجريمة ومحاولة التقليل من سلبياتها لابد من تحديد مفهوم ظاهرة التهرب الضريبي مع تركيز على نوعين من هذه الجريمة واللتان لهما اكثر تأثيرات على الاقتصاد كل هذا ما تم الإشارة اليه في المطلب الثاني

اولا :تعريف التهرب الضريبي.

تعددت التعاريف الفقهية فعرف التهرب الضريبي في هذا المجال على أنه امتناع عن أداء دين عام والخروج عن النصوص القانونية وعدم التقيد بها وتعرف هذه الجريمة على أنها تهرب من عبء

ضريبي والإفلات من أدائه للخزينة العامة باعتباره دين موجه لها سواء كان التهرب بالامتناع الكلي أو الجزئي لأداء الضريبة.[1]

كما يقصد بجريمة التهرب الضريبي تخلص المكلف من الضريبة بإحدى الطرق كالاستغلال ثغرات القانون وعدم دقة مصطلحاته والصياغة في نصوصه بالإضافة إلى استغلال الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة بموجب القانون بحيث لا تعد هذه الطرق مخالفة للنصوص التشريعية بما أنه حق من الحقوق الدستورية ومن أبرز أمثلة ذلك – الشركات التي لها مراكز في دول معدل ضريبتها منخفض، تجنب بيع أو شراء سلع ومنتجات ومواد توقع عليها ضريبة.[2]

كما عرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من الأعباء المفروضة من قبل الإدارة الجبائية وتجنب الواقع سبيل احتيالية دون مخالفة القانون مستندا إلى حقه المحفوظ دستوريا الذي يعتبر القيام بالعمل من عدمه حق مضمون دستوريا.[3]

وكذلك هو توجه الأفراد إلى آليات توصف على أنها غير مشروعة وذلك للإمتناع عن دفع دين الخزينة العامة أو لجزء منها.[4]

أما عن (J.C.Martinez) عرف التهرب الضريبي على أنه (فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي)[5] ويقصد به فعل مخالف قانونا أو بمعنى آخر غير مشروع يصدر عن المكلف بالضريبة بناءا على إرادة جبائية ومعاقب عليها قانونا يمكن أن تكون إيجابية أو سلبية وذلك بالامتناع[6] والتهرب الضريبي هو امتناع الممول عن دفع الضريبة مستعملا كافة أنواع الغش وبالرغم من أنه توفرت فيه جميع شروط التي يستند إليها في إخضاعه للضريبة.[7]

---

[1]- محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص 80 – 81.

[2]- سميرة بوعكاز، **(المساهمة في فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي)**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014 – 2015، ص26.

[3] - سميرة بوعكاز، المرجع السابق، ص25.

[4]- أ.بوزيد سفيان، **(التهرب الضريبي مفهوم وقياس)**، مجلة قانونية ص 120 نقلا عن JC Mortinez la frandefisn le op. cit . p50.

[5]- المرجع نفسه، ص120.

[6] قصاص سليم، **(المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون الخاص، كلية الحقوق جامعة الإخوة منتوري– قسنطينة، 2018، ص192.

[7]- م.مزينة يونس حسين، المرجع السابق، ص 175 نقلا عن دكتور يحي، الآثار الاقتصادية للقضاء اقتصادي، بحث منشور في وقائع وبحوث المؤتمر الأول لهيئة النزاهة سنة 2008، ص16.

وعرفها آخرون على أنه امتناع المكلف من إقرار بواجبه الضريبي وذلك باستعمال الطرق الاحتيالية كتقديم البيانات من شأنها أن تظل الجهات المعنية أو استعمال بعض الوسائل الأخرى منها ما هي مشروعة وأخرى غير مشروعة لتحقيق واقعة الإفلات من الضريبة.[1]

ومن الجانب الاقتصادي ينظر للتهرب على أنه ضياع لمورد مالي من الموارد الاقتصادية المهمة ونقص في الحصيلة الضريبية، وفيما يخص الجانب القانوني هو انتهاك صريح وواضح للنصوص القانونية ويضيف على أنه جرم قانوني ويجدر التنويه إلى أن الفقهاء الذين أطلقوا هذا التعريف قسموا ظاهرة التهرب الضريبي إلى تهرب مشروع (التجنب الضريبي) وغير مشروع (الغش الضريبي) بالإضافة إلى هذه التعريف لها وجهة قانونية تجريمية فقط.[2]

وبناءا على ما تم تقديمه من تعاريف نستخلص أن التهرب الضريبي أشكال يتم طرحها فيما يلي:

1 – الامتناع: هو سبيل للتخلص من العبء الضريبي بالامتناع أو التوقف عن النشاط الذي تفرض على أساسه الضريبة وهذا الشكل من التهرب يؤدي إلى التخلص من العبء الضريبي كليا أي تجنب دفع الضريبة تامة عند التوقف عن النشاط أو الواقعة التي ترتب ضريبة بصفة تامة وقد يؤدي إلى التخلص من جزء من الضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه.

2 – الحلول: يسعى المكلف من خلال هذا الأسلوب إلى توظيف أمواله في نشاطات التي تستفيد من امتيازات وتخفيضات بموجب القانون لمدة معينة كالقطاع الفلاحي أو نشاط المخبزة لتشجيع الإنتاج المحلي وتحقيق الاكتفاء الذاتي.

3 – الاستفادة من ثغرات قانونية: يستغل المكلف بالضريبة الهفوات التي يقع فيها المشرع عند سنه للقوانين الجبائية للتخلص من الضريبة كعدم الدقة في مصطلحاته أو ضبطها جيدا لذلك وجب عليه الدقة أكثر عند وضعه لنصوص قانونية لسد هذا المنفذ[3].

ثانيا :أنواع التهرب الضريبي.

ظاهرة التهرب الضريبي لها عدة أنواع تحدد هذه الأنواع وفق معايير، معيار الحجم ومعيار اقليمي وآخر قانوني يندرج تحت كل معيار أنواع محددة لهذه الظاهرة.

---

[1]- المرجع السابق، ص 175 نقلا عن خالد الخطيب التهرب الضريبي مجلة دمشق العدد 2، المجلد 16 سنة 2002، ص159.

[2]- قصاص سليم، المرجع السابق، ص 93 – 94.

[3]- بشاغة سندس، المرجع السابق، ص 38 – 39 – 40.

1 – معيار الحجم: يتضمن هذا المعيار كل من التهرب الجزئي أو الكلي.

ـ التهرب الكلي: يقصد به عدم دفع الضريبة مطلقا نتيجة لإخفاء النشاط الذي توقع عليه الضريبة ذلك بطرق احتيالية وخير دليل على ذلك إخفاء الدخل المستحق الذي تدفع على اثره ضريبة معينة وبهذا عدم دفع ما هو مقرر عليه بموجب القانون.[1]

ـ التهرب الجزئي: ويتحقق هذا النوع من التهرب إما بإسقاط جزء من النشاط أو بعض إراداته التي توقع عليه الضريبة كتصريح لمعلومات غير صحيحة أو بالتقدير الكاذب.

2 – المعيار الاقليمي: يتم تقسيم ظاهرة التهرب إلى نوعين تهرب صريبي داخلي وتهرب ضريبي دولي على أساس الإقليم الجغرافي الذي حدثت على أرضه هذه الجريمة وتم شرحهما على النحو التالي:

ـ التهرب الضريبي الداخلي: ينحصر هذا التهرب في حدود الدولة الواحدة إلا أنه أكثر نوع منتشر لتعدد وسائله والنشاطات التي يطالها.

ـ التهرب الدولي: هذا النوع يعكس النوع الأول حيث يتعدى حدود الدولة الواحدة مستغلا العلاقات الدولية ولجوء المكلف إلى الدول التي لا تفرض ضريبة أو معدل ضريبتها أقل واستغلال هذه العلاقات في تحويل الأرباح ورؤوس الأموال التي تفرض عليها الضريبة.[2]

3 –المعيار القانوني: يقسم هذا المعيار ظاهرة التهرب إلى تهرب مشروع آخر غير مشروع على أساس مخالفة المكلف للنصوص التشريعية صراحة واستغلال الثغرات القانونية وحقه الدستوري أو حتى التخفيضات الممنوحة في الضريبة كما ذكرنا سابقا.

ـ التهرب المشروع: يتحقق من طرف المكلف باستغلال ثغرات وهفوات القانونية دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون فيحاول التخلص من دفع العين الضريبي ولهذا يفضل تسمية الظاهرة بالتجنب الضريبي وينظر لمصطلح التهرب على أنه مخالف للمشروعية وبهذا فالأقرب للمعنى هو التجنب.[3]

والتجنب يعبر عنه بتهرب النية وذلك أن المكلف يستهدف هذه الظاهرة بنية التخلص من العبء المفروض عنه من الإدارة الجبائية حتى وإن لم يخالف النصوص التشريعية.[4]

---

[1]- م . م. زينة يونس حسن، المرجع السابق، ص 177.
[2]- م . م. زينة يونس حسن، المرجع نفسه، ص 177.
[3]- المرجع نفسه، ص179، نقلا عن عبد الله الصعيدي (مبادئ علم المالية العامة)، مكتبة الاسكندرية، 2002، ص209.
[4] - المرجع نفسه، ص 209.

إلا أن التهرب يستعان فيه بخبراء قانونيين ومختصين في مجال التشريعات الضريبية من أجل الاستفادة من الهفوات القانونية وعدم دقة مصطلحات النصوص القانونية وهذا من أجل خروج المكلف من حيز المخالف فلا يمكن متابعته قانونيا أو معاقبته.

مثال: تقسيم الدخل على أشخاص للحصول على تسهيلات وإعفاءات وهذا النوع من التهرب الأكثر ذيوعا لتفادي الضريبة دون الوقوع في مركز المخالف.[1]

ـ التهرب الغير مشروع: ويعرف في مجال القانون بالغش الضريبي ويتحقق هذا النوع من الجرائم بالخروج عن النصوص التشريعية ومخالفتها وممارسة الطرق تدلسية وقد يكون عمدا كما يكون بسبب جهل المكلف بالقانون.[2]

ويعد تصرف غير مشروع يتمثل في سلوكات وأفعال الخارجة عن الأطر القانونية للتخلص من الأعباء الضريبية عن طريق التحايل كالتصريح الكاذب والمعلومات الغير دقيقة[3] وهذا ما سيتم معالجته لاحقا في الفرع الثاني.

الفرع الثاني: الغش الضريبي.

اختلفت التعاريف لهذه الظاهرة والتي تعتبر صورة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى الخزينة العمومية، ولكن جل التعاريف تتشارك في أنها أداة سلبية تستعمل فيها طرق تضليلية للتملص من دفع الضريبة.

اولا : تعريف الغش الضريبي.

من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع لفقهاء المالية نظرا لتباين واختلاف التشريعات الجبائية من دولة لأخرى، حيث حاول الفقهاء العرب إعطاء تعريف للغش الضريبي على النحو التالي:

ـ هو محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه باتخاذ طرق مخالفة للقانون وله عدة صور كأن يخفي المكلف نشاطه أو يمتنع عن تقديم أي تصريح يكون مجبرا على تقديمه أو تقديم تصريحات مخالفة للواقع من أجل عدم استفادة الخزينة من الضرائب المفروضة عليه.[4]

---

[1] ـ المرجع نفسه، ص180.

[2] ـ المرجع نفسه، ص181.

[3] ـ نجيب رزقي، المرجع السابق، ص116.

[4] ـ مجلة البحوث القانونية والسياسية، **(الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها)**، جريمة الغش الضريبي، لدكتور يغني شريف، المركز الجامعي صالحي أحمد بالنعامة، العدد 13، سنة 2019، ص 98.

لم يتعرض المشرع الجزائري لتعريف الغش الضريبي وإنما ترك الأمر هذا المهمة للفقه، ولكن أشار إليه من خلال معاقبة كل من يقوم بأعمال تدليسية في نصوص مختلفة مثلما نصت المادة 119 / 1 من قانون التسجيل التي تعرضت لتفصيل الأفعال التي تدخل ضمن الأعمال التدليسية والعقوبات المسلطة عليها في نصها الأول.[1]

ونص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي نستخلص منها أن الغش الضريبي هو تهرب ضريبي غير مشروع والتخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية، كما نصت عليه المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة،[2] وكذلك نص عليها الدستور الجزائري في المادة 82 من الدستور الجديد "... يعاقب القانون على الغش والتهرب الضريبي ...".[3]

وفضلا عن هذا يعد الغش الضريبي شكلا من أشكال التهرب الجبائي، وذلك بالمخالفة الصريحة للنصوص الجبائية للتخلص من الضريبة أو تخفيض أساسها، وبوجه عام الغش الضريبي هو امتناع الممول عن أداء الضريبة رغم استقائه لجميع الشروط، ويتحقق هذا السلوك المجرم بمخالفة المكلف للنصب التشريعي أو إخفاء جراء من المادة[4] التي توقع عليها الضريبة بمناسبة تقديم التصريح أو تحديد الوعاء الضريبي، ووجب الإشارة إلى أن أغلب الفقهاء يرون أنه لا وجود لظاهرة التهرب الغير مشروع إلا بإثباته، ونذكر على سبيل المثال محاولة المكلف الامتناع عن دفع الضريبة بأساليب تخرق النص التشريعي ولها طابع الغش، أو في حالة الخرق المباشر للقوانين الجبائية سواء كان متعمدا أو غير ذلك، وعرف أيضا (كل حركة مادية، كل تدابير ومنازعات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات).[5]

أما فيما يخص التشريع الوطني لم يتطرق إلى تعريف ظاهرة الغش الضريبي إلا أنه عدد مجموعة سلوكات تصنف على هذا الأساس، ذكرت على سبيل المثال في قانون الرسم على الأعمال، ونظرا لتشابه مصطلح التجنب الضريبي والغش الضريبي وجب التفريق بينهما، الأول تتجه عليه إرادة المكلف إلى تخفيض الضريبة بالطرق المشروعة، أما الثاني فيكون وفق سلوكات وأفعال تدليسية توصف بأنها غير مشروعة.[6]

---

[1]- المرجع نفسه، ص99.

[2]- ناصر مراد، (**فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**)، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، 2016، ص151.

[3]- المادة 78 من الدستور الجزائري الجديد ج ر: عدد 82المؤرخ في ديسمبر 30 ديسمبر2021.

[4]- بوناظور بوزيان، (**الغش الضريبي والتهرب الجمركي**)، مجلة المحكمة العليا، العدد الخاص، ص 15 – 16 – 17.

[5]- بشاغة سندس، المرجع السابق، ص 40.

[6]- المرجع نفسه، ص 41.

ثانيا : أنواع الغش الضريبي.

يوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي، وهي على حساب عدة معايير منها المشروعية ودرجة التعقد والحدود الجغرافية.

1– حسب معيار المشروعية:

وينقسم بدوره إلى نوعين: غش مشروع وغش غير مشروع

أ–الغش المشروع:

أي نخلص المكلف من أداء الضريبة كليا أو عن طريق استفادته من الثغرات الجبائية الناتجة عن النقص الذي يكتسي النصوص القانونية الجبائية، حيث أنها لا تعتبر مخالفة للقانون ما دام المكلف يتصرف في إطار قانوني أقره المشرع من خلال الإعفاء أو التخفيضات أو الخدمات التي قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازا ومثال عن ذلك لجوء بعض شركات الأموال إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها بصورة رواتب وأجور للأعضاء مجلس الإدارة.[1]

ب– الغش الجبائي الغير مشروع:

ويقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة للقوانين، فهو بذلك ينتهك روح القانون وإرادة المشرع، وذلك باستخدام جل الطرق التدليسية للتخلص من عبء الضريبة، ومثال عن ذلك امتناع المكلف عن تقديم الضريبة أو الكذب في مضمون هذه التصريحات وتقديم بيانات خاطئة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة مركزه المالي أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبية.[2]

2– حسب معيار الشكل:

أ–الغش الضريبي البسيط:

وهو يعتبر بمثابة التصرف بسوء نية لأجل التملص من الضريبة، فهو يتمثل في كل محاولة مقصودة من طرف المكلف بالضريبة لدفع أقل مما هو ملزم به وذلك باستعمال التصريحات الناقصة

[1]- مجلة البحوث القانونية والسياسية، المرجع السابق، ص 100.
[2]- المرجع نفسه، ص 100.

تتضمن بيانات خاطئة مزورة من أجل مخادعة الإدارة الجبائية ويمكن أن يتماطل في تقديم هذه التصريحات أو يغفل عنها نهائيا، وهذا من أجل التخلص من دفع الضريبة.[1]

ب–الغش الضريبي المركب:

ويمكن تعريفه على أنه نوع من الغش البسيط المقرون بممارسات تدليسية وذلك باستعمال أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وذلك باستعمال أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف ممارساته التضليلية، فهذا النوع من الغش يجمع بين عنصر القصد أي دراية المكلف بعدم مشروعية الفعل المقدم عليه وسوء نيته، وتوافر العنصر المادي المتمثل في مسح كل الأدلة والآثار بالإضافة إلى عنصر التدليسية.[2]

3– حسب المعيار الجغرافي:

أ–الغش المحلي:

أي قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفعها بطريقة غير قانونية داخل حدود البلد الذي ينتمي إليه، أي أنه يخضع لقانون جبائي واحد ملزم باحترام كل القوانين التشريعية الجبائية لبلده.

ب–الغش الدولي:

أي قيام المكلف بتحويل المداخيل الناتجة عن نشاطه إلى بلد آخر يتميز بجبائية بذاته، من أجل المبالغ المتقطعة، وهذا النوع من الغش نتيجة تطور التبادلات الاقتصادية والتجارية بين الدول والارتفاع الكبير في حركة رؤوس الأموال، وفي هذه الحالة المكلف لديه كل حرية في فتح مقرات في كل بلد يمنح تسهيلات جبائية.[3]

المطلب الثاني: آثار الجريمة الضريبية.

الجرائم الضريبية لها انعكاس سلبي على اقتصاد الدولة وسبيل لحجب مورد هام لتمويل الخزينة العامة وهدر للمال العام، فتدفع بالمقابل الدول إلى البحث من أجل تلبية حاجيات المجتمع وتغطية النفقات العامة وسداد الفراغ المالي فتلجأ حتما إلى تقليص في النفقات التي تنعكس من أخرى على حياة المواطن كتدني المستوى المعيشي، ومساس بالعديد من جوانب مالية واقتصادية وحتى السياسية والاجتماعية.

---

[1]- عباس عبد الرزاق، **(التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي)**، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012، ص 96.
[2]- المرجع نفسه، ص97.
[3]- مجلة البحوث القانونية والسياسية، المرجع السابق، ص 102.

الفرع الأول: الآثار المالية للجريمة الضريبية.

الجريمة الضريبية تؤدى إلى فقدان الحصيلة المعتبرة للخزينة العمومية من المداخيل المتوقفة مما يؤدي إلى التضخم النقدي، وهو زيادة في النقود دون زيادة في السلع والخدمات لا وجود لمقابل لها وطبع النقود دون صراعات للنشاط الاقتصادي، مما يرفع من نسبة الديون لسد الفراغ المالي فكان على الدولة البحث عن مصادر أخرى للتمويل الخزينة العامة.

الإصدار النقدي: نظرا للفراغ المالي تسعى الدولة إلى سده بوسائل الإصدار النقدي أي مبلغ نقود جديدة للعملة دون مقابل لها فيتسبب في ضعف القدرة الشرائية ورفع الأسعار وتراجع قيمة العملة.[1]

ظهور أزمة رؤوس الأموال: جريمة التهرب الضريبي عادة ما تكون من خلال إخفاء المكلف لرقم أعماله وعائداته لتجنب الضريبة مستخدما في ذلك اكتناز هذه الأموال أو توزيعها وذلك بشراء معادن ثمينة أو تهريب الأموال إلى الخارج أو شراء منازل أو سيارات أو أشياء ذات قيمة ...الخ مما يتسبب في خفض عائدات الخزينة العامة.

الدين العام: أي عدم قدرة الدولة على دفع ديونها وهو عبء على الخزينة العامة للدولة مما يهز ثقة الدولة على المستوردين المحلي والخارجي وتوقف عن منحها القروض.

ـ وضع الضغط الجبائي: في صدد رفع الدولة للحصيلة الضريبية للتصدي للعجز المالي إثر الجرائم الضريبية، تفرض الدولة ضرائب بمعدلات مرتفعة لا تتفاوت وقدرة المكلف مما يخضعه للميل أكثر إلى التجنب الضريبي فيدفع بالمقابل إلى اتساع الجريمة الضريبة.

ـ تقليص النفقات العامة: التقليل من حجم النفقات يؤدي إلى تدني المستوى المعيشي، عدم قدرة الدولة على تغطية الحاجيات العامة للمواطن من أمن وصح وتعليم ...الخ وإلى تدني الاستثمار.[2]

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية.

للجريمة الضريبية آثار تدمر الاقتصاد القومي، بسبب خفض إيرادات الدولة وتدمير الاستثمار وبالتالي عرقلة السياسة المالية وعدم تحقيق الأهداف التنموية بالإضافة إلى نتائج أخرى:

[1]- عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 72.
[2]- عزوز سليمة، المرجع نفسه، ص 73.

رفع معدل الضرائب وسعرها: الفراغ المالي نتيجة الجريمة الضريبية يدفع بالدولة لرفع سعر الضريبة ومعدلها أو حق اللجوء إلى فرض نوع جديد من الضريبة لتغطية الحاجيات محاولة تعويض النقص الحاصل مما يرفع من عبء المكلف والمساس بالعدالة الضريبية وتوزيع غير عادل.[1]

1- القضاء على المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية:

تلجأ المؤسسات الاقتصادية للتهرب أو التملص من الضريبة خاصة إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الصغيرة ذلك لتمويل فتباع منتوجاتها بأسعار منخفضة مما يتسبب في كبح المنافسة والمساس بقواعدها كبيع دون فواتير للتملص من الرسوم، ومن المعرف أن المؤسسات التي لا تدفع ضرائب تحصل أكبر عدد من الأرباح.

2- إعادة توجيه النشاط الاقتصادي:

توجه المكلف بالضريبة لنشاطات اقتصادية للتهرب من الضريبة ومراعاة الاعتبارات الجبائية بدلا من الاقتصادية يتسبب في ركود الاقتصاد وتراجعه وانتشار الجرائم الضريبية بشكل أوسع.[2]

الفرع الثالث: الآثار السياسية الاجتماعية.

عدم الاستقرار السياسي نتيجة لضغط الاقتصاد والمالي لدولة، ولعل أهم مؤسسات الديمقراطية هو العدالة فلابد من العدالة الجبائية وهو ما نصت عليه المادة 01 قانون دستوري "كل المواطنين متساوين في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكليف العمومية، حسب قدرته الضريبية ..."[3]من خلال استقرائنا لنص المادة: لا بد من العدل في توزيع العبء الضريبي على المواطنين وضرورة مساهمة كل فرد حسب قدرته بناءا على نص قانوني.

1- نجاح السياسة الجبائية:

لنجاح السياسة الجبائية لابد من وضع استراتيجية توضح سياسة الفرائض المالية، ووضع نظام ضريبي جيد، غير أن الجريمة الضريبية غيرت اتجاه السياسة العامة بإحصائيات غير صحيحة ونتائجها

---

[1]- إيهاب خضر أحمد منصور، (**العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من الضريبة الدخل في فلسطين)**،اطروحة قدمت لاستكمال متطلبات درجة ماجستير بكلية الدراسات عليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين ،2004، ص 81 – 82.

[2]- عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 75.

[3]- انظر المادة 78 من الدستور الجزائري، المرجع السابق.

السلبية مما أدى إلى عدم الاستقرار سياسيا وصراع بين الطبقة الحاكمة والمحكومة والشعور بالدكتاتورية والظلم فأدى حتما إلى سقوط الحكومة.[1]

الجانب السياسي غير مستقر ينعكس والجريمة الضريبية سلبا على الجانب الاجتماعي هو الآخر فيساهم في نتائج غير مرضية.

2- ترسيخ الفوارق الاجتماعية:

الضريبة عامة تحصل من الفقراء وذي الأجور المتدنية غير أن أصحاب النفوذ يهربون أموالهم وعائداتهم وصمت الدولة عن هذه التجاوزات القانونية عزز الشعور بالظلم والفوارق الاجتماعية فيؤدي حتما إلى الميول للتهرب أو الغش الضريبي، وكل هذا من شأنه أن يمس بعامل الصدق في المعاملات علما أن كل مكلف يحصل وثائق مزورة وإدراك الأطراف بهذا فتنعدم الثقة بين المتعاملين.

3- خرق قاعدة العدالة وانتشار الجرائم:

عدم المساواة بمس العدالة الاجتماعية وتوزيع العادل بين المكلفين للعبء الضريبي ونتيجة لهذا تنتشر الجرائم على غرار الجريمة الضريبية كالرشوة مما يساهم في الانحلال الخلقي للمجتمع وانعدام الثقة والاستقرار والأمن الاجتماعي.[2]

[1]- عزور سليمة، المرجع السابق، ص 75 – 76.
[2]- عزور سليمة، المرجع نفسه، ص 73 – 74.

الفصل الثاني: آليات مكافحة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري.

تفاقم الجرائم الضريبية وسرعة انتشارها دفع بالضرورة لمحاولة التصدي لهذه الجريمة أو التقليل منها لما لها من أثار سلبية على الصعيدين الخارجي وخاصة الداخلي ونظرا لطبيعة التي تتميز بها الجرائم الضريبية كان لا بد من وضع إجراءات خاصة بها للإحاطة بكل جوانبها، فقسمت هذه الأخيرة إلى مجموعة من الآليات من أجل توعية الفرد ونشر ثقافة الضريبية لديه تحت ما يصطلح عليه بالآليات الوقائية، غير أنها لم تحقق المبتغى منها بالقدر الكافي فولج المشرع إلى آليات رقابية محاولا في ذلك حصر الجريمة على المستوى الإداري ذلك بالرقابة المفروضة في هذا المجال وتطوير الهياكل الرقابية و تأطير الأعوان المكلفين و تم تفصيل هذا في المبحث الأول.

إلا أن الإنسان بطبعه لا يتنازل فكان لابد من ردعه بوسائل وسبل محددة قانونا ومرتبا في ذلك جزاءات هذا ما تناولناه في المبحث الثاني .

المبحث الأول: الآليات الإدارية والتشريعية لمكافحة الجريمة الضريبية.

الإدارة الضريبية هي حجر الأساس في هذا النوع من الجرائم فكان لزاما أن تتخذ آليات وقائية لحفظ معدل الجرائم في هذا المجال وهذا ما تناولناه في المطلب الأول بالإضافة إلى فرض رقابة الجبائية على المكلف بالضريبة وتحديد سلطات وحقوق كل من الإدارة والمكلف بالضريبة والهياكل التي تختص بالرقابة هذا ما فصل في المبحث الثاني.

المطلب الأول: الآليات الوقائية للحد من الجريمة الضريبية.

تفشي ظاهرة التهرب الضريبي وتأثيراتها السلبية وخاصة في المجال الاقتصادي أوجب على الدولة التصدي لهذه الظاهرة بكافة الوسائل الوقائية كوقاية من حدوث هذه الجريمة والحد منهاما يكون على المستوى التشريعي كما ورد في الفرع الاول واخرى تكون على مستوى الادارة الجبائية الفرع الثاني اما الاليات الاخرى فتدرج ضمن الاليات التي تحسن من مستوى المكلف بالضريبة الفرع الثالث .

الفرع الأول: آليات الوقائية على مستوى التشريع الجبائي.

النظام الضريبي له دور هام في الحد من الجرائم الضريبية و الوقائية منها و المشرع ارتأى أن التشريع الجبائي مصوب لهذا النظام و لبلوغ هذا المبتغى لابد أن يكون التشريع صالح و قويم ،فالنظام الضريبي سواء من ناحية الطبيعة الضريبية أو الأساس الذي فرضت عليها أو القيمة المحددة لا يكفي لوحده و يكون قاصرا إذا لم يكن التشريع في حد ذاته مقنن بحيث لا يشوبه عيب أو خطا فيما دعا إلى إعادة صياغة النصوص القانونية ومحاولة سد الثغرات وتوضيح المفاهيم والأطر القانونية وتفادي الأحكام المتعسفة ونهج مبادئ وقائية تعمل على غلق نافذة ارتكاب الجرائم أو الحد منها .

أولا: للعمل على تحسين التشريع الضريبي ارتكز المشرع لتجسيد هذا إلى ثلاث مبادئ:

تحسين التشريع الضريبي له دور فعال في مكافحة الجرائم الضريبة او التقليل منها فكلما اسس التشريع الجبائي على قوام صحيح ثابت ومبسط كان انجح واقوى مع ضرورة العمل على تجسيد المبادئ الثلاث المذكورة على النحو التالي

1- مبدأ تبسيط النص التشريعي:

النص القانوني الجبائي لابد من أن يؤسس على مصطلحات ومفاهيم واضحة لا تحتاج إلى تفسير فبساطة اللغة والمصطلحات القانونية تحد من الجرائم الضريبية لقربها من تفكير المكلف فكلما كان النص

غامض وغير متناسق يصعب على المكلف تفسيره والعمل به والعكس صحيح وكثر التفسيرات تؤدي إلى التملص من الضريبة و استغلال هذا النقص الوارد في النص.[1]

2- مبدأ استقرار النص الضريبي:

ثبات النص القانوني يتعدى الجرائم الضريبة ،فالوتيرة المتغيرة في تعديلات النصوص الجبائية بخلق فجوة في القانون الجبائي وأثار غير محمودة، كصعوبة فهم وتأويل النصوص بالنسبة للمحاسبين وكذلك المكلفين ويفسح المجال لارتكاب الجرائم وهذا لا يمنع من التعديلات المدروسة، والمحكمة للإدراك النصوص الجبائية وبناء تشريعات صامدة أمام الجرائم.

3- ترسيخ مبدأ تبسيط واستقرار النص الجبائي:

استحدث المشرع أنواع من الضرائب لجعل النظام الضريبي أكثر بساطة ومن أمثلة على هذا:[2]

- الضريبة (IBS)على أرباح الشركات : هي ضريبة مباشرة تقطع سنويا من عائدات الشخص المعنوي مهما كان شكلها أو الغرض من إنشاء هذا الشخص المعنوي[3] إلا أن المشرع استثنى مجموعة من الشركات كشركات التعاونية بإضافة إلى شركات أخرى الواردة في م 12 من نفس القانون فتخضع هذه الشركات لضريبة بشروط والمنصوص عليها في المادة 136 ق ض م.[4]

وتقطع الضريبة دون مراعاة رقم الأعمال واختلافه باختلاف الأشخاص المعنوية وهذا التعسف يؤدي إلى خفض معدل فعالية الضريبة خاصة بالنسبة لبعض الشركات التي معدل ربحها ضعيف مقارنة بشركات أخرى ،استحدث هذا الإصلاح بموجب م 38 قانون المالية لسنة 1991 لإحداث تنظيم شكلي يسمح بفرض ضريبة على الشخص المعنوي مثل شركات الأموال من اجل تخفيض العبء المالي وتحقيق القدرة الإنتاجية وهذا الأخير يحقق التنظيم الاقتصادي.[5]

- الرسم على القيمة المضافة :TVA

يوضع الرسم على القيمة المضافة على الفرق بين النواتج النهائية و الاستهلاكات الوسيطة أي بمعنى الفرق بين المحاصيل والتكاليف[6]وهي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك يتحملها المستهلك وتقطع لفائدة الدولة ،جاء بها التشريع الجنائي محل الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات

---

[1]- عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 131-132.

[2]- عزوز سليمة، المرجع نفسه، ص 132 ص 133.

[3]- ناصر مراد **(الإصلاحات الضريبة في الجزائر)** مجلة الباحث العددية ، 2003 ، جامعة البليدة ص 27 .32 .

[4]- المواد 135 – 136 ق ض م ر م، المرجع السابق.

[5]- ناصر مراد، المرجع السابق، ص 29-32.

[6]- أ.لحبيب بلية **(تقييم واقع الجبائية المحلية في الجزائر: الاختلالات والحلول)** مجلة القانون الدستوري والمؤسسات السياسية ، المجلد الثاني العدد 3 ، د.س، ص 13.

(TUGPS) و الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج TUGP لتفادي مشاكل هذا النظام ولتحسينه شهد هذا الرسم انتشارا واسعا لخصائص عديدة منها:

- فتح مجال للحصول على موارد إضافية وتحكم في النشاطات الاقتصادية.

- توفر أكبر قدم ممكن من الإيرادات للخزينة العامة للدولة.

- لا تؤثر هذه الضريبة على المؤسسة وإنما تلعب هذه الأخيرة دور الوسيط فيها بين مصلحة الضرائب و المكلف...الخ.[1]

- الضريبة على الدخل الإجمالي:

استنادا النص المادة الأولى ق ض م يفرض هذا النوع من الضرائب على الشخص الطبيعي وتقطع من دخله الصافي الإجمالي ويأخذ فيه بعين الاعتبار النشاطات التي يمارسها المكلفورأس ماله والأرباح التي يجنيها مع مراعاة أحكام المادة 89 ق ض م ، وهذا النوع من الضرائب بسيط سواء كان ذلك بالنسبة للمكلف أو الإرادة الجبائية، جاء هذا النوع ليحل محل نظام الضرائب النوعية الذي يحتوي على ضريبة على الأرباح.[2]الصناعية والتجارية والودائع والكفاءات، ضريبة على مداخيل الديون وما إلى ذلك الذي في النظام السابق.[3]

أما فيما يخص استقرار التشريع الجبائي فليس بالأمر المعني و خاصة أن النظام الجبائي الجزائري يمتاز بالتعديلات والمرونة لمواكبة التحولات ،إلا أنها خلقت أثار سلبية. كإلغاء الضرائب وخفض معدلها ، ونذكر بعض التعديلات على سبيل المثال: تعديل ق المالية 2017 ورد به 22 تعديل منها[4] رفع رسم الطابع المتعلق بإصدار جواز السفر من 600.000 بعد ما كان 45.000.[5]

- تعديل 2018 لقانون المالية الذي احتوى في طياته على قرار إلغاء الضريبة على الثروة مبررا هذا بان الإدارة ستواجه صعوبات تتعلق بالتصريح بالممتلكات واحتوى هذا المبدأ على بعض السلبيات مثل: تخفيض معدل الضريبة على عائدات شخص المعنوي وإلغاء ازدواج الضريبي ...الخ .

[1]- ناصر مراد، المرجع السابق، ص 24-32.
[2]- عزوز سلمية ، المرجع السابق، ص 137.
[3]- المرجع نفسه، نفس الصفحة.
[4]- المرجع نفسه، ص 138-139.
[5]- المرجع نفسه، ص 139 .

ثانيا : العمل على عدالة النظام الجبائي.

تعرف العدالة الجبائية على أنها المساواة في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع ولأخذ بعين الاعتبار قدرة كل فرد ووعائه الضريبي وعدم الوقوع في إدراج الضريبة، ومن مقومات العدالة الضريبية شخصيا أن المكلف المالي اختيار السبل للإخضاع الضريبة تكون الأنسب والاقرب لنجاح النظام الضريبي مع التركيز على تجسيد الإصلاحات الضريبية كفرض الضريبة على فوائد الشخص المعنوي وذلك لإبعاد التميز وإرساء العدالة، أو حتى الضريبة على الدخل الإجمالي فهي تراعي القدرة لكل مكلف بالضريبة مما تستثني مجموعة من دفع الضريبة نظرا لتفاوت الطبقي، فتساهم في التوزيع العادل للثروة على أفراد المجتمع.[1]

ثالثا: تقنين اجراءات مكافحة الجريمة الضريبية و إصلاحها.

التقنين بصفة عامة هو جميع المواد القانونية وجعلها في مرجع لتسهيل العمل بها واتخاذها كمرجع أساسي، والتشريعات الجبائية كغيرها، لا بد من أن تقنن قوانين الجبائية عديدة (فقانون الطابع، التسجيل ق ض م ...)يجب أن توضع في مرجع واحد إضافة إلى الإجراءات التي جاء بها قانون المالية سنة 2002 لابد من الأخذ بها:

- إلغاء نظام الضريبة الجزافية قانون المالية 2016، كرست المادة 13 ق إ ج حق إلغاء الضريبة الجزافية للإدارة الجبائية بشرط أن يؤسس هذا الحق قانونا مراعيا لنص المادة282 مكرر ق ض م ر م التي تخضع بوجود بها مجموعة من الشركات، كالشركات المدنية ذات الطابع المهني التي لا يتجاوز رقم أعمالها سنويا خمسة عشر مليون دج.[2]

-حيث استدل المشرع نظام الضريبة الجزافية بتصريح سنوي لرقم الأعمال .

- تشديد إجراءات الرقابية إذا استخدم المكلف طرق تدلسية احتيالية فتشدد العقوبة مع منعه من الضمانات.

- توسيع فرض الضريبية التلقائي إلي المؤسسات الأجنبية: ورد في المادة 44 ف 8 ق . إ الجبائية.

- إعادة النظر في إجراءات إعادة التقييم، من خلال هذا الإجراء أصبح من حق المكلف المشاركة في التصحيحات و تقديم تفسيرات التقويم الأساس الخاضع لضريبة، بعدما كانت حكرا على الإدارة فقط.

[1]- عزوز سلمية ، المرجع السابق، ص 140 – 144.
[2]- المواد 13 ق إ ج، والمادة 282 مكرر 1 ق ض م رم ، المرجع السابق.

- تعزيز الإجراءات الجبائية و تبسيطها : من خلال بعض التدابير مثل:

- العمل على تشجيع نشاط الإنتاج بخفض معدل الضريبة.

- تبسيط الإجراءات الجبائية بالنسبة للمكلف.[1]

-إنشاء رقم التعريف الجبائي : عبارة عن رقم مكون من 15 رقم يمثل معلومات شخصية للمكلف من اجل تسهيل العلاقات وعليه تدوين كل الحقوق لإضفاء المصداقية وحصول الإدارة الجبائية على حقوقها المستحقة والحد من جريمتي الغش والتهرب الضريبي استحدث بموجب ق المالية 1992.[2]

الفرع الثاني: آليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية.

لإدارة الضرائب دور مهم في تنفيذ القانون الضريبي ويجب أن تكون كفئ وتنفيذ التزاماتها وتحقيق مساحتها ولا بد أن تعمل الإدارة على :

أولا: تحسين و ترقية الجانب البشري للحد من الجريمة.

- العنصر البشري هو الرابطة الإنسانية بين الإدارة والمكلف وله أثر بالغ في تطبيق النصوص الجبائية لذا اتخذت بعض التدابير لتحسين مستواها.

ثانيا: فتح مدارس متخصصة:

لرفع المستوى والدفع به إلى الأفضل والتأطير الجيد للعنصر البشري فيما يتماشى ومقتضيات الواقع وجب فتح مدارس متخصصة نذكر على سبيل المثال المدرسة الوطنية للضرائب بموجب مرسوم تنفيذي 94- 339 والمعهد الوطني للضرائب والجمارك سنة 1981.

ثالثا: تكفل بأوضاع المكلف سواء من الناحية المادية والاجتماعية.

كرفع الأجور وذلك لغلق الباب أمام من يحاولون إغراء الموظفين ،ومراعاة احتياجات الموظف مع ضمان الحماية له لكي لا يكون عرضة للاعتداء ، أو فرض الرقابة على الموظف وفرض عقوبات

[1]- عزوز سلمية ، المرجع السابق ، ص 147-148.
[2]- عزوز سلمية ، المرجع السابق ، ص 149-151.

على من يخرجون على القاعدة العامة وما هو مقرر قانونا وعملت الإدارة على إصدار دليل أخلاقيات المهنة وهو بمثابة قانون للإنضباط والعمل به، كل هذا لرفع مستوى الإدارة الجبائية.[1]

رابعا: إحداث هياكل إدارية جديدة.

وهذا من خلال إعادة هيكلة الإدارة الجبائية ولعل ابرز هذه الهياكل المراكز الضريبية الجوارية والشباك الجبائي الوحيد، إضافة إلى رقمنة الإدارة وإضفاء التكنولوجيا على مستواها، وإنشاء مديريات للإعلام والاتصال لتسهيل العمليات الإدارية وتعميم الرابط بالأنترنت مثال ذلك التصريح الالكتروني. المستخرج الضريبي أو الالكتروني، النظام المعلوماتي الموحد الذي يوفر معلومات حول التحصيل الجبائي ولرفع مستوى الإدارة الجبائية لابد من توفير وسائل النقل مما ساعد على تحصيل الضريبي أو الكشف على الجرائم التي ترتكب في هذا المجال.[2]

الفرع الثالث: الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة.

وعي المكلف بأهمية الضريبة ومن أبرز الآليات التي تساهم في الحد من الجرائم أو الوقاية منها، ولتحقيق هذا لا بد من ترسيخ ثقافة دفع الضريبة لدى المكلف، وحثه على ذلك من خلال ندوات ووسائل التواصل وتحديد ايجابيات وسلبيات الضريبة على ضرورة اعتبارها التزام خلقي يشجع التضامن وتكاتف جهود المواطنين في تحمل الأعباء، وعلى هذا الأخير الاطلاع على الأمور المستحدثة في نظام الضريبة لمواكبة المستجدات وإقناعه بها وتحسيسه بضرورتها.[3]

أما الجهات المعنية فتسعى هذه الأخيرة من خلال فرض رقابتها الى الحد من الجرائم الضريبة رغم وجود عدة نقاط أخرى كالمحافظة على المال العام وتمويل الخزينة ...الخ.

ويقع على عاتق الإدارة عبئ إزالة التوتر والشعور بالظلم بالتعسف ورداءة الأسلوب، فهذا يدفع بسوء العلاقة بين الإدارة والمكلف، ولتفادي هذا استحدثت مصلحة الاتصال(DRPS) أي مديرية العلاقات العامة والاتصال لتنسيق عمليات التواصل، بالإضافة إلى خلايا الاتصال وتوجيه المكلف من اجل توضيح التساؤلات والإجابة عنها وكذلك احتياجات المكلف وإعلامه بواجبه الجبائي كما عمل على استقبال الهاتف، وإذا استوجب الأمر يحدد موعد للإجابة على تساؤلات المكلف كما تضمن الإدارة

[1]- المرجع نفسه ، ص 152-156.
[2]- عزوز سلمية ، المرجع السابق، ص 156-160.
[3]- المرجع نفسه ، ص 160- 162.

الجبائية استقبال المكلف شخصيا وتكفل باقتراحاته وإصدار مواثيق تضمن حقوقه وتوضع التزاماته في مواجهة الإدارة الجبائية.[1]

المطلب الثاني: الاليات الرقابية للحد من الجريمة الضريبية.

الجرائم الضريبية تهدد المال العام وتتسبب في أثار سلبية على الاقتصاد الدولي، لذا وجب فرض حماية من هذه الجرائم ولتجسيد هذا لابد من فرض رقابة جبائية للتحقق من مدى صحة البيانات والحد من الجرائم، والرقابة أنواع: رقابة مالية، رقابة إدارية، إلا أننا صوبنا اهتمامنا على الرقابة الجبائية.

الفرع الأول : الرقابة الجبائية.

أولا: تعريف الرقابة الجبائية

هي عبارة عن عمليات تقوم بها الإدارة الجبائية من أجل التحقق من المعلومات المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة واكتشاف الطرق التدليسية للجرائم الضريبية، تجسد الرقابة مبدأ العدالة والمساواة أمام جهات معينة، وتسعى هذه الأخيرة من خلال فرض رقابتها للحد من الجرائم الضريبية رغم وجود عدة نقاط أخرى للمحافظة على المال العام وتمويل الخزينة.[2]

ثانيا: أشكال الرقابة:

1- الرقابة الفهرسية (العامة):

تتم هذه الرقابة في مكاتب المفتشيات من طرف رئيس المفتشية على الملفات الممسوكة من قبلها، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية ومراقبة كل تصريحات المكلفين بالضريبة، ولها أهمية تكمن في قدرتها على سرعة اكتشاف الأخطاء التي تكون ضمن هذه التصريحات، ويتم القيام بهذه الرقابة الجبائية دون التنقل إلى مقر نشاط المكلف أو القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله، ولها شكلين هما:

أ- الرقابة الشكلية:

وهي أول ما تخضع له التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف وتكون على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وتكون كل سنة، يتم فيها الفحص الشكلي أي احتواء كل ملف على نسخة من السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة

[1]- المرجع نفسه، ص 164- 167.
[2]- عزوز سلمية ، المرجع السابق، ص 171-178.

إقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، وكل مراسلات المكلف، وتصحح كل الأخطاء المادية والنقائص المكتشفة عن الاطلاع عليها.[1]

ب- الرقابة على الوثائق:

وهو إجراء يلي الرقابة الشكلية ويكون على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية، حيث يقوم الأعوان بالفحص الدقيق للمعلومات التي قدمها المكلف في ملفه الجبائي وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها،[2] بهدف اكتشاف الأخطاء في الحسابات ومعرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة ومراقبة مصداقية التصريحات مع ما هو مقدم من معلومات لدى مفتشية الضرائب.[3]

2- الرقابة المعمقة (الرقابة بعين المكان):

وتتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، و ذلك للتأكد من نزاهة التصريحات المقدمة من طرفهم بالإضافة إلى الفحص الميداني للوثائق المحاسبية وهذا لأربع سنوات لم يمسسها التقادم، ويكون هذا النوع من الرقابة على ثلاثة أشكال:

أ- التحقيق في المحاسبة:

ويكون على كل العمليات الرامية إلى المراقبة والتأكد من صحة التصريحات من طرف المكلفين والتأكد من مصداقيتها مع بعض المعطيات الجبائية لمعرفة مدى مصداقيتها، حيث أقر لها المشرع الجزائري جملة من الشروط التي تحدد السير القانوني لهذه العملية وهي تتمثل في إعداد برنامج التحقيق المحاسبي خلال انتقاء عدد المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة وذلك بناءا على جملة من المعايير.[4]

ب- التحقيق المصوب للمحاسبة:

حسب نص المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008 والمعدل بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 فان التحقيق المصوب للمحاسبة هو إجراء رقابي على ضريبة معينة أو بعض الضرائب لفترة قصيرة أو فترة كاملة لم تمسسها التقادم، وهناك بعض الشروط وضعها المشرع الجزائري عند إجراء هذا النوع من التحقيق نذكر بعضها:

---

[1]- المرجع نفسه، ص 197.
[2]- المواد 45 و ما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.
[3]- عزوز سلمية ، المرجع السابق ، ص 198.
[4]- المادة 20 من قانون إجراءات الجبائية، المرجع السابق .

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة أكثر من شهرين على عكسها التحقيق المحاسبي.

- عند ممارسة التحقيق المصوب تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق على كل الحقوق المطالب بها على عكس التحقيق المحاسبي الذي تمنع فيه الإدارة الجبائية من القيام بمراقبة جديدة.

- عند إجراء تحقيق مصوب يمكن للإدارة مطالبة المكلفين بالضريبة بتقديم الوثائق المحاسبية والتوضيحية والفواتير والعقود ووصولات الطلبيات المرتبطة بالحقوق والضرائب المتعلقة بالتحقيق على عكس التحقيق المحاسبي الذي يتم التحقيق فيه على الدفاتر والوثائق المحاسبية.[1]

جـ - التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

بموجب المادة 23 من قانون المالية سنة 1992 فهو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تكتشف الفرق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي، وهو يشمل الأشخاص الطبيعيين لنسبة الضريبة على الدخل الإجمالي سواءا كان موطنهم الجزائر أم لا[2].

وعندما تكون لهم التامات متعلقة لهذه الضريبة، والشخص المؤهل للقيام بهذا التحقيق لا يكون إلا من عون إداري برتبة مفتش على الأقل،[3] وفي نهاية التحقيق يستدعي المفتش المحقق المكلف بالضريبة من أجل اختتام التحقيق ويصرح بالفرق بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي ويعاد تقييم الضريبة.

الفرع الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

ضمانا للامتيازات الخزينة العامة خولت للإدارة الجبائية سلطات وصلاحيات نذكرها على النحو التالي:

أولا : سلطات الإدارة الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية.

1- حق الرقابة:

هو حق ممنوح للإدارة الجبائية بموجب المادة 18 ق إ. جبائية وتراقب الإدارة التصريحات والمعلومات المدلى بها من قبل المكلف وتتأكد من صحتها إضافة إلى أنه يحق لها أن تمارس هذا الحق

[1]- المادة 20 مكرر ، 20 مكرر 1 ، مكرر 2 ، من ق إ.الجبائية ، المرجع السابق.
[2]- المادة 1/21 من ق إ.الجبائية ، المرجع نفسه.
[3]- المادة 2/21 منق إ.الجبائية، المرجع نفسه.

على المؤسسات التي تأخذ وصف التاجر، ويعين بموجب هذه المادة على الجهات المعنية تقديم الوثائق والدفاتر التي من شأنها أن تسهل عملية الرقابة، ويجب على الإدارة الجبائية أن تمارس هذا الحق على المؤسسات في ساعات نشاطها و فتحها أمام الجمهور.[1]

2- حق الاطلاع:

يختص أعوان الإدارة الجبائية بممارسة هذا الحق من أجل تحديد الوعاء الضريبي على أساس المعلومات والتصريحات والوثائق التي تثبت الواقعة مراعيا المواد من 45 إلى 49 ق. إ.جبائية.[2]

ويخول للإدارة الجبائية سلطة المعاينة والحجز في حالة إثبات بوجود أعمال تدليسية، يحق للإدارة المعاينة والتحري في الأمر بالاطلاع على الوثائق والمستندات والتأكد من القرائن إلا أن حق المعاينة لا يكون إلا بترخيص من رئيس المحكمة أو قاضي مفوض لهم اختصاص إقليمي، أما الحجز فيكون بعد المعاينة للمحافظة على الأدلة.[3]

3-حق استدراك الأخطاء:

يحق للإدارة الجبائية استدراك أخطائها وهفواتها التي وقعت فيها خلال تقديرها للوعاء الضريبي واقتطاع الضريبة.[4]

خلال أربع سنوات يبدأ حسابها حسب كل حالة كما تم توضيحه في المادة 326 من ق ض م رم، ويمكن أن يمدد هذا الأجل إلى ستبين في حالة ثبوت التدليس،[5] في مقابل هذا وللمساواة وعدم الانحياز للإدارة على حساب المكلف قررت لهذا الأخير حقوق.

ثانيا: حقوق المكلف بالضريبة.

فيما يخص إجراءات التحقيق لا بد أن تتبع وإلا وضع التحقيق محل البطلان، إعلام المكلف مسبقا وأجل التحضير للقيام بالمراقبة ولابد من إرسال إشعار للمكلف وفق ما جاء في المادة 21 ق إ.جبائية على أن يأخذ المكلف أجل 15 يوم من التحضير مع حقه في الاستعانة بمستشار له. هذا في حالة

[1] المادة 18 ،من ق إ.الجبائية ، المرجع نفسه.
[2]- المادة 45 ق.إالجبائية ، المرجع السابق.
[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 180 .
[4]- المادة 105 ق إ.الجبائية ، المرجع السابق.
[5]- المادتين 326 و 327 ق ض م رم ، المرجع السابق.

التحقيق المعمق، غير أن أجل المحاسبة يقل عن أجل التحقيق بخمسة أيام ويكون التحقيق من اختصاص أعوان الإدارة الجبائية.[1]

- **حق الاستعانة بمستشار أو وكيل:**

خولت المادة 20 ق إ.جبائية للمكلف حق الاستعانة بمستشار يكون من اختياره ليحل هذا المستشار محل المكلف في متابعة عمليات الرقابة ومناقشة الإدارة في الاقتراحات التي تدلي بها للمكلف، غير أن المؤسسات المالية تجبر على الاستعانة بمحافظي الحسابات مع حق المكلف في الحضور للمناقشة.[2]

- **استحالة إعادة الرقابة:**

لا يحق للإدارة الجبائية فتح تحقيق جديد لنفس الضريبة وفي نفس السنة إلا إذا تم إثبات وجود حالة تدليسية من المكلف بالضريبة مهما يكن نمط الرقابة الذي حددت على أساسه الضريبة فلا يحق الرجوع وإعادة الرقابة.[3]

- **ضبط مدة التحقيق:**

نصت المادة 23 ق إ جبائية المعاينة اليومية المحددة لمدة للتحقيق من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس من السادسة صباحا إلى نفس الساعة مساءا، أي خلال النهار وفي فترة العمل، ومن أول أفريل إلى 30 سبتمبر بدأ من الساعة 5 صباحا إلى الساعة 8 مساءا، أما بالنسبة للتحقيق المصوب لا يستغرق مدة شهرين والمحاسبي 4 أشهر، فيما يخص التحقيق في دفاتر الوثائق المحاسبة، وإذا تعلق الأمر بالتحقيق المعمق فإنه لا تمتد طيلة السنة غير أن للإدارة حق عدم الالتزام بهذه المهلة في حالة التدليس.[4]

[1]- المادة 21 ق إ.الجبائية، المرجع السابق.
[2] - المادة 20 ق إ.الجبائية، المرجع السابق.
[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 182.
[4]- المرجع نفسه ، ص 182 .

- **الوجاهية والنقاش الشفوي:**

يحق للمكلف بالضريبة النقاش شفويا وتكريس مبدأ الوجاهية أمام المحقق لتقديم الآراء وجعلها أكثر وضوحا وتنظيما من أجل تقديم الضريبة والتمكين من الرد،[1] هذا فيما يخص ضمانات وحقوق المكلف المتعلقة بالتحقيق.

ثالثا: الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم.

تختلف عن سابقتها وهي كالآتي:

1- حق الطعن: استنادا لنص المادة 38 ق المالية 2008 يحق للمكلف بالضريبة تقديم الطعن مع مراعاة أحكام المادة 93 ق إ جبائية[2] لحل الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف بطلب التخفيض الكلي أو الجزئي في الضريبة و يكون الطعن أمام ثلاث جهات.

أ- **الطعن الإداري :** يخول للمكلف بالضريبة اللجوء إلى كبريات المؤسسات أو المدير الولائي أو إحدى الهيئات التي تختص في النظر في صعوبات التحقيق أو نتائجها فيحق لهذه الجهة أن تقدم دراسة شكوى في أجل أربعة أشهر يبدأ حسابها من تاريخ تقديم الشكوى.

ب- **الطعن النزاعي:** يعتبر هذا النوع ضمانا لكيان حقوق المكلفين بالضريبة [3] يمنح للمكلف أجل لقبول الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية الموالية لسنة إدراج جدول التحصيل وفقا للحالات المذكورة في المادة 72 -1 ق إ جبائية[4] مع حق المكلف التماس وقت تحصيل الضريبة المتنازع فيه أو وقت المؤجل.[5]

ت- **الطعن الولائي:** يحق للمكلف بالضريبة الطعن الولائي أمام مدير الجهة المعنية ، هذا بموجب المادة 38 قانون المالية لسنة 2008، مع إمكانية الطعن في القرارات القضائية بالاستئناف وفق قانون إجراءات المدنية من أجل حل الخلاف الموجود.[6]

2- التبليغ بإعادة التقويم: باستقراء نص المادة 6/20 ق إ جبائية تكلف الإدارة بتبليغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق في رسالة موصى بها تحمل إشعارا بالاستلام مفصلا بالقدر الكافي لتمكين المكلف من فهم

---

[1]- المادة 23 ق إ.الجبائية، المرجع السابق.
[2]- المادة 38 قانون 07 -12 المؤرخ في 3 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، جريدة رسمية ، عدد 22 صادر في 31 ديسمبر 2017 .
[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 184 .
[4]- المادة 72-1 ق إ . الجبائية ، المرجع السابق.
[5]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 184
[6]- المرجع نفسه ، ص 184.

أسس التي فرض على أساسها الضريبة وتقديم ملاحظته في أجل 40 يوما غير أن عدم رد المكلف وتقاعسه الرد في هذا الأجل يعتبر قبولا ضمنيا وهو بمثابة إعلام المكلف بالتقويم الجديد.[1]

3-الحق في الرد: أي حق الدفاع، وهذا الحق يمكن المكلف الرد على إجراءات الإدارة الجبائية في أجال المقررة والغاية من الإجراء هو إمكانية تصحيح خطأ إداري وهو مبدأ قانوني أقره القضاء[2] ومن حق المكلف طلب توضيح الشكوى من الإدارة الجبائية في اجل يوم و في حالة عدم الرد يعتبر قبول ضمني وتصبح ضريبة نهائية لا رجوع فيها.[3]

رابعا: التزامات المكلف بالضريبة.

للمكلف بالضريبة جملة من الالتزامات حددها المشرع الجزائري تتمثل في:

1- الالتزامات المحاسبية:

حددها القانون التجاري، وذلك بإلزام المكلف بالضريبة مسك محاسبة منتظمة كاملة ومتسلسلة وصحيحة مقدمة حسب الطرق التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني، وعليه فإن المشرع الجزائري ألزم على كل من يزاول نشاط تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري هي: دفتر اليومية، دفتر الجرد، حفظ الدفاتر وسندات المراسلات.[4]

2- الالتزامات الجبائية:

وبها عدد من التصريحات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي الواجب على المكلف اكتتابها في آجالها القانونية وهي: التصريح بالوجود، التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال، التصريح السنوي بالأرباح والنتائج، التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو حالة الوفاة، وضع رقم التعريف الإحصائي.[5]

الفرع الثالث : الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية.

لمكافحة الجريمة الضريبية وفرض الرقابة لا بد من جهاز رقابي وهياكل مختصة وفعالة في مجال الرقابة يوكل إليها اختصاص الرقابة ومحاصرة الجريمة الضريبية بفضل هذه الرقابة وينقسم هيكل الرقابة إلى هياكل مختصة (مديرية ابحث والمراجعات – المديرية الفرعية لرقابة الجبائية –

---

[1]- المادة 20 ق إ.الجبائية، المرجع السابق.

[2]- محمد قلي، فهيمة بهلول ، **(الرقابة الجبائية بين حتمية الحفاظ على الموارد العمومية وضرورة حماية حقوق المكلفين بالضريبة)** ، مجلة الاقتصاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ، المجلد 07 العدد 6 ، 2018 ، ص 162 -163.

[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 185 .

[4]- المواد 9-10-11-12 من ق ت، الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن ق ت المعدل والمتمم.

[5]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 186 .

مفتشيات الضرائب) وأخرى مستحدثة (مديرية كبريات المؤسسات – مراكز الضرائب – المراكز الجوارية).

أولا : الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية.

تنقسم هذه الهياكل إلى:

1- مديرية البحث و المراجعات (DRN):

أنشأت بموجب مرسوم تنفيذي 228/98 المتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، هي هيئة مكلفة بالتصدي للجرائم الضريبية ومحاولة احتوائها يمتد اختصاصها على كامل التراب الوطني، وتتمثل صلاحيات هذه الهيئة في:

- الشفافية في الرقابة مع مراعاة حقوق المكلف .
- العمل على تحسين المردودية الجبائية من خلال عملياتها إلى جانب مفتشية عامة.
- الكشف عن تيارات التهرب.[1]

وتتفرع هذه الهيئة إلى ثلاث جهات من أجل تحقيق أغراض جبائية ومصالح مخولة لها قانونا منها: مديرية الرقابة الجبائية، نيابة مديرية البرمجة ...إلخ

2- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية(SDCF):

للحد من الجرائم الضريبية لا بد من مساهمة مصالح المراقبة لتحقيق الأهداف الرقابية والجبائية، من بين هذه المصالح المديرية الولائية للضرائب والتي تخول مهمة الرقابة إلى المديرية الفرعية للرقابة مراعية الاختصاص ولا يمكن لهذه الرقابة تجاوز حدود الولاية إلا بإذن من المدير الجهوي، وإضافة إلى مهمة الرقابة تعمل على تطبيق برامج التحقيق التي تصادق عليها مديرية الأبحاث والمراجعات وفي هذا الصدد تقع على عاتقها مهام ناتجة عن هذه الصلاحية:

- دراسة جريمة الضريبة من حيث الأسباب والحلول.
- وضع إجراء التحصيل الضريبي و تفحص المادة الجبائية.
- تقديم النتائج.[2]

[1]- قرموش ليندة **(جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري)** مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، قسم الحقوق 2013 -2014 ، ص 72 .

[2]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 190-192 .

3- مفتشيات الضرائب:

تعتبر هذه الهيئة هي الأقرب للمكلف فهي المكلفة بجمع المعلومات والمراقبة للتصريحات والمساهمة في إصدار الجداول الضريبية ومسك الملف الجبائي هذا ما جاء في برامج الرقابة في المادة 12من المرسوم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 بالإضافة لما ذكرناه سابقا من مهام فإن لمفتشية الضرائب مهام أخرى نذكرها على النحو التالي :

- مراقبة التصريحات.
- مراقبة الملفات الجبائية ومتابعة مستجداتها .
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين .
- تدوين المنازعات والطعون مع محاولة تقديم حلول لها.[1]

ثانيا : الأجهزة الحديثة المختصة بالرقابة الجبائية.

استحدث المشرع الجزائري أجهزة مختصة بالرقابة الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية ومنحها سلطات واسعة تتمثل هذه الهيئات في مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب ومراكز الجوارية للضرائب.

1- مديرية كبريات المؤسسات (DGE):

استحدثت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر2002 المعدل والمتمم للمرسوم 05-494 المؤرخ في 2005/12/26 [2]تمتد صلاحياتها على مستوى وطني، خولت لها كل المهام في تحصيل للوعاء الضريبي وممارسة الوقاية ...إلخ، ويخضع لهذه المديرية أشخاص معنويون، وتجمعات الأشخاص المعنويون العاملة في مجال المحروقات وشركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت نظام جبائي ورقم أعمالها مائة مليون دج ، هذا على سبيل المثال[3]، تكلف هذه الهيئة بعدة مهام تذكر كالآتي:

- متابعة الملفات الجبائية.
- انجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية مع ضرورة تقديم النتائج .

---

[1]- المرجع نفسه، ص 192 –193 .

[2]-المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28 سبتمبر 2002 المعدل والمتمم للمرسوم 05-494 المؤرخ في 2005/12/26

[3]- نور الدين عيشي **(جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري)** مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي 2015-2016 ، ص 49.

تتفرع هذه الهيئة على خمسة فروع:

المديريات: المديرية الفرعية الجبائية للمحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية لرقابة البطاقات، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل، إضافة إلى مصلحتين:

- مصلحة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة
- مصلحة الإعلام الآلي وقباضة الضرائب.[1]

2- مراكز الضرائب (C.D.I) :

بموجب المرسوم التنفيذي 06-327[2] استحدثت مصلحة تابعة لمديرية الضرائب تختص هذه المصلحة بالملفات الجبائية وتحصيل الضرائب والخاضعين لضريبة حسب النظام الحقيقي شرط ألا يقل رقم أعمالها عن عشر ملايين 10.000.000 دج إضافة إلى متابعة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين التابعيين لنظم المحددة لها قانونا أي النظام الحقيقي والحقيقي المبسط وحتى أصحاب المهن الحرة، كما تختص بمراسلة الشكاوي وحل النزاعات وذلك من خلال جمع المعلومات الجبائية واستغلالها.

3- المراكز الجوارية لضرائب (C.P.I):

تعتبر نموذج مصغر لمراكز الضرائب[3] وتعد من المصالح العملية للمديرية العامة استحدث للقيام بمهام المفتشيات والقباضات وتبسيط الواجبات الجبائية للمكلف ويندرج ضمن اختصاصاتها تسيير ملفات الخاضعين لنظام الضريبة الجزائية المحدد رقم أعمالها بـ 15 مليون دج دون تجاوز لهذا السقف بالإضافة إلى المتابعة الجبائية للمعادن النفيسة والعقارات والكحول والجبائية المحلية.[4]

---

[1]- نور الدين عيشي ، المرجع السابق ، ص 50 .
[2]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 194.
[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 195 .
[4]- نجاة نوي **(دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين ، مركز الضرائب البويرة نموذج)** المحلية الدولية للأداء الاقتصادي المجلد 4 ع1، ص332.

المبحث الثاني: الآليات القضائية الردعية لمكافحة الجريمة الضريبية

بعد الانتهاء من التسوية الإدارية للجريمة الضريبية نلجأ إلى التسوية القضائية إذ لم يتم التوصل إلى حل النزاع متبعين في ذلك الإجراءات المنصوص عليها قانونا ووفق لشروط المحددة وصول إلى حكم نهائي قد يصل إلى درجة العقوبة على هذا السلوك المجرم حيث تفرع هذا المبحث لمطلبين هما: المطلب الأول: الدعوى الضريبية، أما المطلب الثاني فعنوانه الآليات العقابية للجريمة الضريبية.

المطلب الأول: الدعوى الضريبية.

النص القانوني لا يكون له أثر إلا إذا فرضت له إجراءات لضمان تطبيقه وفعاليته في المجتمع وكما هو الحال بالنسبة لنصوص الجزائية الجبائية غير أن الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية تطرح إشكال ما إذا كانت تحتاج إلى إجراءات خاصة وجهات محددة للفصل في نزاعاتها، وبهذا انقسم المطلب إلى إجراءات متابعة الجريمة الضريبية (الفرع الأول) ومباشرة دعوى الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول : إجراءات متابعة الدعوى الضريبية.

نظرا إلى أن الجريمة الضريبية لها طابع اقتصادي خصها المشرع بإجراءات سواء تعلق أمر بإثبات الواقعة والوسائل المستخدمة في ذلك وحق الأشخاص المخولون بذلك وحتى الوسائل المستخدمة في الاثبات و المنصوص عليها قانونا من محاضر ومحاضر اخرى والتحقيق ...مع تقدير وسائل الاثبات من حيث حجيتها .

أولا: إثبات معاينة الجريمة الضريبية.

حظيت الجريمة الضريبية بإجراءات خاصة إثر تميزها بالطابع النقدي وتوفر مهارات الحسابية والتقنية لقمعها، كخروجها عن القاعدة العامة فيما تعلق بالأشخاص المؤهلين بإثبات الجريمة وهذا الاستثناء اختلفت فيه القوانين الضريبية في تحديد الأشخاص التي تؤول لهم مهمة إثبات الجريمة اضافة ان التحقيق والمعاينة ليس بالتفتيش واستجواب وإنما إجراءات جبائية تتمثل في الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي وحتى من ناحية الاشخاص الذين لهم حق تحريك الدعوى الضريبية مقيدين بإجراءات وشروط هذه الدعوى وعلى راسها وجوب تقديم شكوى من اجل تحقيق هددا الغرض.[1]

[1]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 241-242 .

1- الأشخاص المؤهلون:

بالرجوع لنص المادة 504 ق ض غ م، فالمشرع منح صلاحية إثبات الجريمة الضريبية إلى جميع أعوان إدارة الضرائب والمفوضون والمحلفين حيث وسع من دائرة الإثبات إلى أعوان الجمارك وأعوان المصالح ورؤساء المجالس الشعبية ونوابهم، محافظو الشرطة، المندوبين القياديين وأعوان شرطة البلدية وأعوان البلدية.[1]

2- قانون الرسم على رقم الأعمال:

اختص بإثبات الجريمة الضريبية كل من ضباط الشرطة القضائية وأعوان إدارة الضرائب ومصالح الجمارك وأعوان قمع الغش وأعوان الضرائب المباشرة، أضاف المشرع بنص المادة 112 قانون الرسم على أعمال ضباط الشرطة القضائية.[2]

3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و قانون الطابع وكذا التسجيل:

لم تحدد هذه القوانين الأعوان المؤهلون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية والإشكال القائم على تتبع قواعد قانون الضرائب الغير مباشرة وتخول سلطة الإثبات للأشخاص المحددين ضمن المادة 504 من هذا القانون أو تتعدى ذلك إلى ضباط الشرطة القضائية كما هو الحال في قانون الرسم على رقم الأعمال في المادة 112 منه.

ذكر هذا القانون الأشخاص الذين لهم سلطة معاينة المخالفات في مجال الأسعار وانعدام الفاتورة...إلخ وهم أعوان الضرائب لهم رتبة مراقب على الأقل، الأجدر للعمل به هو منح سلطة الإثبات لإدارة الضرائب لاستحواذها على كل المعلومات والوثائق، غير أنه لا يمكن استثناء ضباط الشرطة القضائية من الإثبات دون نص قانوني.

بالرجوع للقواعد العامة يجوز لضباط الشرطة القضائية الإثبات لأنها لها اختصاص عام ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، غير أن خصوصية الجريمة الضريبية تخول سلطة الإثبات للإدارة الضرائب فقط مع إمكانية إخطارها بالمخالفات.[3]

4- قانون الإجراءات الجبائية: باستقراء مواد 20 و20 مكرر 3 والمادة 21 ق إ جبائية خولت سلطة الإثبات في هذا القانون للأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل في مجال المحاسبة وكذا التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.[1]

---

[1]- المادة 504 ق ض غ م ، المرجع السابق.
[2]- المادة 112 ق ر أ، المرجع السابق.
[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص244 .

ثانيا: وسائل الإثبات.

لإثبات الجريمة الضريبية لابد من المعاينة من أجل جمع الدلائل والقرائن وتلعب المحاضر الضريبية دورا هاما في الإثبات وتنقسم هذه الأخيرة لنوعين:

1- المحاضر الضريبية المحررة من أعوان لإدارة الجبائية:

تحقق إدارة الجمارك في المعلومات والوثائق المقدمة من المكلف بالضريبة وبعض الأشخاص المخول لهم الإثبات من التحقيقات المحاسبة المعمقة والمعاينة، يقع على عاتق المفتش تحرير محاضر المعاينة مراعيا في ذلك أحكام مواد ق ض غ م 505 و 506 و 507 و 508 والمادة 112 قانون رقم الأعمال، أن يستوفى المحضر على الشروط المنصوص عليها في ق إ جبائية،[2] يحتوي المحضر على سرد لمجريات العمليات والمعاينات ويجب أن يتضمن تعريف الأشخاص الذين قاموا بالمعاينة والذين حضروا المعاينة بصفاتهم مثل شهود أو ممثلين ...إلخ، إضافة تاريخ وساعة التدخل، وجرد الوثائق والأشياء المحجوزة،[3]ويشترط أن تكون المعاينة بحضور الممثل أو المعني أو شاغل الأماكن وفي ساعات محددة من السادسة صباحا إلىالثامنة مساءا ولا تكون المعاينة خارج هذا الوقت،[4] إضافة إلى نوع المخالفة.

إضافة محاضر المعاينة يحرر محضر الحجز: بموجب ق ض غ م يجب حجز وسائل الغش من طرف أعوان محررين للمحاضر مع وجوب تحرير محضر للحجز وذكر المعلومات المحددة النوع، الوزن، قياس الأشياء ...إلخ، إذا كان للمخالف إقامة غير معروفة فالمحضر يكون بظرف موصى به، وإذ ارتبط المحضر بمخالفة مستندا إلى التزوير فلابد أن يحتوي المحضر على تبيان للتزوير والإتلاف[5] إضافة إلى تسليم النسخ لكل من المعني بالأمر والقاضي المرخص للمعاينة.

2- المحاضر الضريبية الأخرى:

نظرا لعدم حصر إثبات الجريمة الضريبة من خلال قواعد قانون الإجراءات الجبائية لجأ المشرع إلى قواعد إجراءات جزائية منها المادة 212 التي أفادت أنه يجوز أن تثبت الجرائم بمختلف طرق الإثبات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك،[6] وجاء في المادة 214 من نفس القانون: لكي يتحلى المحضر بقوة الإثبات يجب توافر شروط فيه كأن يكون صحيحا محرر أثناء الوظيفة وورود كل ما سمع

---

[1]- المواد 20 – 20 مكرر3 و 21 ق إ.جبائية، المرجع السابق.
[2]- المواد 505-506-507-508- ق ض غ م، 112 ق ر أ، المرجع السابق.
[3]- المادة 37 ق إ.الجبائية، المرجع السابق.
[4]- المادة 37 ق.الجبائية ، المرجع نفسه.
[5]- المواد 511-512-563-570 ق ض غ م، المرجع السابق.
[6]- المادة 212 ق إ ج من الأمر رقم 66-155، المؤرخ في 8 يونيو 1966، الذي يتضمن ق إ ج المعدل والمتمم.

أو رأى أو عاينه ويدخل في الاختصاص، يعتبر قانون الإجراءات الجزائية المحاضر والتقارير التي تثبت الجناية[1] والجنح مجرد استدلالات إذ لم يرد نص يخالف هذا،[2] تثبت الجرائم الضريبية بالمحاضر والتقارير والإجراءات والشهادات بإضافة الكتابة والشهود والخبرات الفنية في ظل قانون إجراءات الجزائية،[3] وأشارت مواد قانون الإجراءات الجزائية إلى محاضر الشرطة القضائية التي ترسل إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا ليخطر الإدارة الجبائية التي خولها القانون صلاحية تقديم الشكوى بغرض تحريك الدعوى العمومية،[4] تبقى الوثائق المتعلقة بالإثبات لدى إدارة الضرائب لمدة 15 يوما من تاريخ النطق بالحكم من الجهة القضائية وإذا تعلق الأمر بمحكمة الجنايات تخفض المدة إلى 10 أيام.

ثالثا: تقدير وسائل الإثبات في الجريمة الضريبية.

للقاضي السلطة التقديرية في إصدار حكمه وهذا مرتبطا بقناعته الشخصية.

1-حجية المحاضر الضريبية:

تكتسب محاضر المعاينة والحجز الضريبية المنصوص عليها في ق إ جبائية و ق ض غ م صفة الحجية المطلقة حتى يطعن فيها بالتزوير إذا توفرت على الشروط المنصوص عليها في المواد 35، 37، 38 ق إ جبائية المذكورة سابقا، وإذا حررت من طرف عونين مؤهلين قانونا،[5] ولا يمكن أن تكون لكل المحاضر حجية مطلقة مثل المحاضر التي نصت عليها م 214 -218 ق إ جزائية فقد أفادت المادتين أن حجية المحاضر نسبية مع وجوب توفرها على الشروط المذكورة سابقا في المادة 214 مثل صحة المحضر من ناحية الشكل وأن يحرر بمناسبة أداء الوظيفة... وتبقى حجية هذه المحاضر قائمة إلى غاية الطعن فيها بالتزوير[6]ويجب الإشارة إلى أن المحاضر المحررة من طرف عون واحد حجيتها نسبية.[7]

2- حجية المحاضر الأخرى:

قانون الضرائب المباشرة وسع من دائرة الإثبات حيث أجاز أن يكون هذا الأخير بكافة الطرق وللقاضي كامل السلطة التقديرية بناءا على ما قدم له يشترط أن يراعي المحضر الشروط المنصوص

[1]- المادة 214 ق إ ج ، المرجع نفسه.
[2]- المادة 215 ق إ ج، المرجع نفسه.
[3]- المواد 212 -238 ،ق إ ج، المرجع السابق .
[4]- عزوز سليمة، المرجع السابق ، ص 249 .
[5]- المرجع نفسه ، ص 250.
[6]- المواد 214 -218 ق إ ج ، المرجع السابق.
[7]- عزوز سليمة ، المرجع السابق، ص 251 .

عليها في المادتين 212 و214 ق إ جزائية المذكورة أعلاه وعبء الإثبات تقع على سلطة الاتهام،[1] وأفادت المادة 213 ق إ ج أن للاعتراف نفس حجية وسائل الإثبات ويعود لتقدير القاضي[2] وعدم الأخذ به في القضايا المدنية يعتبر قصور من القاضي بخلاف القانون الجزائي الذي يترك الحرية الكاملة للقاضي.[3]

الفرع الثاني: مباشرة الدعوى الضريبية.

أولا: شروط تحريك الدعوى الضريبية الجزائية.

حرية النيابة العامة مقيدة أحيانا في جرائم محددة التي يحدد شروطها بموجب القانون، والجرائم الضريبية تدخل في هذا الإطار فما شروط دعوى هذه الجرائم ؟

بعد الانتهاء من إجراءات المتابعة والمعاينة لا يبقى للجريمة الضريبية إلا مآل واحد هوالمتابعة القضائية فتقوم النيابة العامة بتحريك الدعوى وفقا لشروط .

1-وجوب تقديم الشكوى:

لا يمكن للنيابة العامة مباشرة الدعوى دون إجراء تقديم الشكوى وأي إجراء تقوم به النيابة دون قيام شرط تقديم الشكوى يقع محل البطلان، ويؤدي إلى انتقاء الدعوى وعدم قبولها وقد أشار المشرع الجبائي إلى هذا الشرط في المواد الجبائية حيث أفادت مادة 305 ق ض م رم لتطبيق العقوبات على الجريمة ومباشرة المتابعات،[4]وجب الرجوع لنص المادة 104 ق إ جبائية[5] إضافة إلى المادة 307 ق ض م ر م التي نصت على (في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا)[6] وأشار قانون ضرائب المباشرة في مواده إلى أن المخالفات التي وردت في المادة 532 من نفس القانون لا يمكن الخوض فيها دون تقديم شكوى للإدارات المختصة[7] كما أشارت المادة 104 ق إ جبائية إلى أن المتابعات التي تتم من أجل تطبيق العقوبة تكون بناء على شكوى من الجهات المعنية[8] كما أضافت المادة 2/119 ق ت ما يلي:(...تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية أمام الجهة

---

[1]- المادتين 212 -214 ق إ ج، المرجع السابق.
[2]- المادة 213 ق إ ج، المرجع نفسه.
[3]- عزوز سليمة، المرجع السابق ، ص 252.
[4]- المادة 305 ق ض ر م ر م، المرجع السابق.
[5]- المادة 104 ق إ.الجبائية، المرجع السابق .
[6]- المادة 307 ق إ.الجبائية، المرجع نفسه .
[7]- المادة 532 ق ض م ر م، المرجع السابق.
[8]- المادة 104 ق إ.الجبائية، المرجع السابق.

القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية)[1] وكذلك المادة 2/34 من قانون الطابع أحالتنا إلى المادة 104 ينصها على (...تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية)،[2] وما تم استنباطه من المواد سالفة الذكر أن مخالفة شرط تقديم الشكوى والخروج عن هذه القواعد يرتب بطلان الإجراءات وفي حالة صدور الحكم فيقع هو الآخر محل البطلان ولا مجال لتصبح الإجراءات أمام جهة الاستئناف والهدف من هذا الشرط هو:

- خلق حوار بين الإدارة و المكلف ومحاولة حل النزاع وديا.
- فرصة لتراجع الإدارة قراراتها .
- التقليل من القضايا وادخار الجهد والوقت والمال .
- حل المشكل ومحاصرته في المنبع.[3]

2-شروط تقديم الشكوى: يجب أن تحرر وفق شروط منها ما هي عامة وما هي خاصة .

أ- تقدم الشكوى من أشخاص معينون على رأسهم المدير الولائي الذي يقدم الطلب باسمه أو المدير الجهوي أو المركزي أو نائب قانوني.

ب- إفراغ الطلب في قالب شكلي وتوقيعه من صاحب السلطة وختمه من الإدارة الجبائية.[4]

ت- إلزامية توفر الطلب على معلومات الإدارة الضريبية كالعنوان والبيانات المتعلقة بالمكلف ومعلومات الجريمة محل المتابعة.

ث- ذكر الوقائع التي تبرر الشكوى واستعمال عبارات قانونية متداولة لتسهيل المهمة.

ج-اختصاص تحرير الشكوى يؤول إلى مكتب المنازعات القضائية ولا يشترط إنذار المتهم بإجراءات المتخذة ضده.

ح-حصول المدير الولائي للضرائب على رأي مطابق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض حول المتابعات الجزائية.

خ-وجوب عرض الوقائع والوسائل واستنتاجات التي تثبت النية الإجرامية للمكلف والمبالغ المتملص منها في فحوى الشكوى.

تودع الشكوى لدى وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق لطرف مبتدئ في هذه الحالة بشرط أن تكون النيابة العامة رفضت تحريك الدعوى العمومية.[5]

---

[1]- المادة 119 ق ت، المرجع السابق .
[2]- المادة 34 ق ط، المرجع السابق.
[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 255-256 .
[4]- المرجع نفسه ، ص 257 .
[5]- المرجع نفسه ، ص 257 إلى 259.

ثانيا : انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية في ظل القانون الجزائري.

المقصود من انقضاء الدعوى هو استحالة استمرارية الدعوى وخروجها من حوزة القضاء لعدة أسباب عامة وأخرى خاصة، هذا بناء على نص المادة 6 ق إ ج[1] تنقضي الدعوى العمومية إلى إلزامية تطبيق العقوبة بوفاة المتهم، وبالتقادم والعفو الشامل، بإلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه، وتنقضي الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة، كما يجوز أن تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة، إذا كان القانون يجيزها صراحة.[2]

1-الأسباب العامة للانقضاء الدعوى المادة 6 فقرة 1

أ- بوفاة المكلف: تنقضي الدعوى العمومية وجوبا بموت المكلف ويسقط الحكم من تلقاء نفسه إلا إذا كانت العقوبة هي المصادرة وإذا لم يستأنف الحكم المكلف أو يطعن فيه بالنقص، وكذلك إذا تعلق الأمر بالمبالغ المالية والمصاريف التي يجب ردها فيجب التنفيذ على التركة أو نقلها للورثة لأنها لا تسقط بوفاة المكلف.

ب- بإلغاء قانون المجرم: بتطبيق للمادة أولى للقانون العقوبات فإن إلغاء القانون المجرم يؤدي حتما إلى انقضاء الدعوى العمومية ويخرج الفعل من دائرة التجريم إلى دائرة الإباحة دون الإحالة لنص خاص وتطبيق القانون الجديد، ومراعاة لقاعدة القانون الأصلح للمتهم وخاصة لم يرد نص بخلاف هذا.[3]

ت- انقضاء الدعوى الجزائية بالعفو الشامل: إجراء صادر من رئيس الجمهورية ينطوي على تخفيف العقوبة وتسقط لصدور العفو عن العقوبة يجب أن يكون صدر في حقها حكم بات.

ولا يتحقق العفو الشامل إلا إذا صدر عن هيئة تشريعية بحيث يخرج الفعل من التجريم إلى الإباحة وبصدور العفو لا يمكن تحريك الدعوى العمومية أو حتى توظيفها إذ لم يكن فيها حكم نهائي.

ويصف العفو الشامل في التشريع الجزائري عن البرلمان وفق المادة 140 دستور جديد، ويجب التنويه إلى أن العفو الشامل يختلف عن العفو عن العقوبة التي يتدخل فيها الرئيس من أجل التحقيق فيها أو إنهاء تنفيذها بحكم بات.

ث- حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه: الدافع بتحريك الدعوى العمومية هو صدور حكم نهائي لا يقبل الطعن فيه والتسبيب. الحكم في انقضاء الدعوى يجب أن يتوفر ثلاث شروط: أن يكون الحكم نهائيا،

[1]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 269.
[2]- المادة 6 ق إ ج، المرجع السابق.
[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 169.

وصادر عن جهة قضائية وأن يكون قطعيا ولحجيته لابد أن يكون بين نفس الأطراف ونفس السبب ووحدة الموضوع ... لكن لا تكون بصدد أحكام متناقضة.[1]

ج- انقضاء الدعوى العمومية الجبائية بالتقادم: من البديهي أن تنقضي الدعوى العمومية بالتقادم وحدده في ق إ الجبائية بأربع سنوات أو يمدد الأجل المنصوص عليه بسنين إذا تأكدت الإدارة أن المكلف استخدم طرق تدليسية.[2]

2- الأسباب الخاصة:

أ- سحب الشكوى: بعض الجرائم تقتضي ضرورة تقديم شكوى والجريمة الضريبية من الجرائم التي تشترط فيها تقديم الشكوى وفق الشروط المحددة قانونا فإن سحب هذه الشكوى يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية.

ب- المصالحة: تقتضي الدعوى العمومية بإجراء المصالحة مع المخالف والمرفوعة بطلب من الإدارة وفقا للمادة 265 من القانون الجمركي حيث أفادت [3] يمكن اللجوء إلى إجراء المصالحة.[4]

المطلب الثاني : الآليات العقابية للحد من مكافحة الجريمة الضريبية.

للجريمة الضريبية آثار وخيمة على الاقتصاد إذ ولابد من التصدي لها للتقليل من أثرها، فتطبيق العقوبة الجزائية على مرتكب الجريمة لا يهدف إلى العقاب فحسب وإنما الباعث الرئيسي هو نوعية المخالف، إلى أن السلوك الذي قام به يعتبر خطأ، وتفاديا لخطورة ونتائج هذا الخطأ فتنقسم العقوبات الضريبية إلى عقوبات جبائية (الفرع الأول) وعقوبات مهنية (الفرع الثاني) وعقوبات جزائية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: العقوبات الجبائية.

تقع على مرتكب الجريمة الضريبية جزاءات جبائية تختلف باختلاف الضريبية كالزيادات والغرامات الجبائية وفوائد التأخير، بفرضها كعقوبة لمخالفة النصوص الجبائية.

[1]- المرجع نفسه ، ص 171 ، 172 .
[2]- المواد 106 -110 ق إ.الجبائية، المرجع السابق .
[3]- عزوز سليمة، المرجع السابق ، ص 272 ، 273 .
[4]- المادة 265 ق 07 ج، قانون رقم 79/المؤرخ في 20 يوليو 1979 ، المتضمن قانون الجمارك المعدل و المتمم.

أولا: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1-فوائد التأخير:

تفرض هذه الفوائد على المكلف الذي دفع الضريبة خارج الأجل القانوني ولا تلزم إدارة الضرائب بتبريرها، ولا يقع على أعوان الإدارة سوى إعلام المكلف بها إثر احتجاجه، تدرج هذه الفائدة ضمن اقتراح إعادة التقييم ولا تكون إلزامية في حالة خطأ الإدارة أو التسامح القانوني الهدف من فرض هذه القواعد إصلاح الإجحاف المرتكب في حق الإدارة،[1] نصت المادة1/192 ق ض م و رم (تفرض تلقائيا ضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%...)[2]حيث أفادت المادة 2/192 ق ض ر م ر م توقع زيادة في الضريبة على المكلف الذي لم يقدم المعلومات المطلوبة في المواد 152-153 و180 من نفس القانون غرامة قدرها 10.000 دج أو حتى وإن قدمها وكانت خاطئة وغير صحيحة.[3]

2-الزيادات بسبب نقض في التصريح:

لم يكتف المشرع بالضريبة على التأخير في التصريح، وإنما ذهب إلى أبعد من ذلك حيث فرض الزيادات على من قدم تصريح مخالف للحقيقة ويحمل البيانات ناقصة أو غير صحيحة وتختلف حسب كل حالة[4] حيث نصت المادة 1/193 من ق ض م ر م كل حالة تقابلها زيادة محددة:

- إذ قدر مبلغ الحقوق المتملص منها بـ 50.000 دج أو أقل تقابله زيادة تساوي 10 %.
- وتصل الزيادة إلى 15% إذا أفاق الحقوق المتملص منها 50.000 دج وكان أقل أو مساوي لمبلغ 200.000 دج.
- وإذا أفاق المبلغ الحقوق المتملص منها 200.000 دج تقدر الزيادة التي تقابله بنسبة 25 %.

وفي حالة الأعمال التدليسية تطبق زيادة نسبة الإخفاء إلا أنها لا تقل عن 50 % و تصل إلى 100% إذ لم يدفع أي حق.[5]

---

[1]- د.سهيلة بوخميس ، **(العقوبات الجبائية في الجزائر)** ، جامعة قالمة ، مجمع هيليوبوليس يومي 28-29 أكتوبر 2015 ، ص 7 .

[2]- المادة 1/192 ق ض م ر م، المرجع السابق.

[3]- المادة 2/192 ق ض م ر م، المرجع السابق.

[4]- المادة 2/192 نفس المادة ، المرجع نفسه.

[5]- المادة 1/193 ق ض م ر م ، المرجع نفسه.

3- الغرامات الجبائية:

عقوبة جبائية تفرض في القانون الجبائي وفق شروط محددة تختلف عن العقوبة الجزائية التي يفرضها القانون الجزائي[1]، عاقبت المادة 1/194 ق ض م ر م كل من لم يقدم التصريح بالوجود الذي نصت عليه المادة 183 من نفس القانون غرامة 30.000 دج دون الإخلال بالعقوبات الأخرى،[2]كما أضافت المادة 304 من نفس القانون يعاقب الأشخاص الذين يحولون دون أداء الأعوان المؤهلون للمعاينة مهامهم بغرامة مالية قدرها 10.000 إلى 30.000 دج.

وإذا تأكدت الجهات المعنية أن المحل مغلق من أجل تفادي إجراء الرقابة فتفرض غرامة قدرها 50.000 دج و قد تضاعف الغرامة 3 أضعاف في حال إجراء معاينتين.[3]

ثانيا : في مجال الضرائب غير المباشرة.

هنا نجد نوعين من العقوبات الثابتة وأخرى نسبية

1- العقوبات الثابتة:

تفرض عقوبة مالية قدرها 5.000 إلى 25.000 دج في حالة مخالفة أحكام وتنظيمات المرتبطة بقانون الضرائب غير المباشرة، هذا شرط عدم المساس بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام.[4]

2- العقوبات النسبية :

المخالفات التي نصت عليها المادة 523 ق ض غ م في حالة التملص يعاقب عليها بغرامة تساوي مبلغ الضريبة دون أن تقل هذه الغرامة عن 25.000 دج غير أنه في حالة استعمال الطرق التدليسية لا تقل الغرامة عن 50.000 دج والمنصوص عليها في المادة 530 من نفس القانون[5] والمادة 537 قانون ض غ م: عاقبت الأشخاص الذين يجعلون من أعوان المؤهلون غير قادرين على القيام بمهامهم بغرامة قدرها 10.000 إلى 100.000 دج[6] وتعاقب المادة 544 من نفس القانون كل من يساهم في إعداد أو استعمال وثائق غير صحيحة رغم علمه أو مساعدة على مسك كتابات حسابية

[1]- سهيلة بوخميس ، المرجع السابق ، ص 80 .
[2]- المادة 1/194 ق ض م ر م ، المرجع السابق .
[3]- المادة 304 ق ض م ر م ، المرجع نفسه.
[4]- المادة 523 ق ض غ م، المرجع السابق.
[5]- المادة 530 ق ض غ م، المرجع نفسه.
[6]- المادة 537 ق ض غ م، المرجع نفسه.

للأشخاص المعنوية بغرامة حسب كل حالة، الحالة الأولى 10.000 دج والحالة الثانية 20.000 دج والحالة الثالثة 30.000 دج و في كل مرة زيادة بـ 10.000 دج.[1]

ثالثا : في مجال قانون الرسم على الأعمال.

استنادا لنص المادة 114 من ق ر أ كل من يخالف الأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة تفرض في حقه غرامة بين 500 إلى 2.500 دج وفي حالة اكتشاف تدليس تتراوح من 1.000 إلى 5.000 دج،[2] أما المادة 60 التي تتعلق بوضوح الهوية فتطبق غرامة قدرها 1.000 في حالة عدم وضوحها وتفرض نفس الضريبية عند إخلال بالالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من نفس القانون.[3]

رابعا : في مجال قانون الطابع.

في حالة الغش في الوعاء الضريبي بإنقاص أو محاولة إنقاص يعاقب بغرامة تقدر بـ 5.000 إلى 20.000 دج إضافة إلى عقوبات أخرى[4] وفي حالة عرقلة أعوان المؤهلون في أداء وظيفتهم يعاقب بغرامة تتراوح 10.000 إلى 100.000 دج، والمادة 90 من نفس القانون عاقبت كل مخالف لهذا الباب بغرامة 5.000 إلى 50.000 دج مراعيا في ذلك أحكام المادة 107 من نفس القانون وفي حالة عدم الدفع الكلي أو الجزئي لضريبة تقدر الغرامة من 5.000 إلى 50.000 دج.[5]

خامسا: في مجال قانون التسجيل.

يمنع منعا باتا فتح خزانة أو مقصورة مؤجر بعد وفاة الشخص، هذا ما جاء في المادة 48 قت ومن عمد إلى خلاف ذلك ولم يراعي أحكام المادة 48 ق ت يترتب على عاتقه التزامات دفع الرسوم، إضافة إلى توقيع غرامة عليه تتراوح ما بين 25.000 دج إلى 250.000 دج.[6]

سادسا: مجال قانون الإجراءات الجبائية.

يحق للإدارة الجبائيةالاطلاع على السندات والوثائق التي حددت بنصوص المواد 45 إلى 61 ق إ ج سواء تعلق الأمر بشخص طبيعي أو معنوي غير أن من يعمد إلى خلاف ذلك يترتب على عاتقه

[1]- المادة 544 ق ض غ م، المرجع نفسه.
[2]- المادة 114 ق ر أ، المرجع السابق.
[3]- المواد 60-61 ق ر أ، المرجع نفسه.
[4]- المادة 34 ق ط ، المرجع السابق .
[5]- المادة 90 ق ط ، المرجع السابق .
[6]- المادة 48-49 ق ت، المرجع السابق .

عقوبة مالية تتراوح بين 5000 إلى 50.000 دج،[1] ونصت المادة 45 من القانون 04-21 المتضمن لقانون المالية 2005 على فرض ضريبة تتراوح من 30.000 إلى 400.000 دج كعقوبة على عدم تقديم المكلفين بالضريبة المعنيون كشفا بقائمة الزبائن ووفقا لما جاء في المادة 224 ق ض ر م.[2]

الفرع الثاني: العقوبات المهنية للجريمة الضريبية.

لحماية حقوق الخزينة العامة استحدث المشرع بموجب قانون المالية عقوبات مهنية من أجل ردع المخالف وتعزيز النظام العقابي، وتتمثل هذه العقوبات في غلق مكان نشاط المكلف، وتسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، سحب التوطين المصرفي للمستوردين.

أولا : الغلق المؤقت لمكان نشاط المكلف.

بعد استفاء الطرق الودية تلجأ الإدارة إلى عقوبة الغلق إذا رفض المكلف دفع الضريبة.[3]

يخول لمدير المؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية إجراء غلق المؤقت لمكان نشاط المكلف نتيجة المخالفة عل ألا تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر، ينفذ هذا القرار بعد استفاء أجل عشرة أيام من تاريخ التبليغ إذ لم يتحرر المكلف من دينه بالدفع أو كتابة سجل الاستحقاقات مع إمكانية طعن المكلف في هذا القرار من أجل رفع اليد.[4]

ثانيا : تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

يسجل في هذا الملف المكلفين المخالفين للقواعد الجبائية والمتهربين من دفع الضريبة بطرق تدليسية والمخالفات المنصوصة عليها في المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 13-84 فتجمع معلومات عن المدلس في هذا الملف وعلى الجهات المعنية تبليغ المعني من أجل تسوية وضعيته.[5]

ثالثا : سحب التوظيف المصرفي للمستوردين.

هي رخصة تسمح بالقيام بعمليات الاستيراد لمحاربة الجرائم الضريبية، يخصص هذا الإجراء للمكلفين الذين لم تتمكن الإدارة الجبائية من متابعتهم للأسباب معينة، كالعناوين الخاطئة أو الجديدة في

[1]- المادة 61 ، ق إ.الجبائية، المرجع السابق.
[2]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 283.
[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 284 .
[4]- المادة 146 ق إ.الجبائية، المرجع السابق.
[5]- عزوز سليمة، المرجع السابق ، ص 284.

حالة تغيير المقر وقد يلجأ إلى إقصاء المكلفين المخالفين من الصفقات العمومية بموجب المادة 52 من المرسوم 10/236 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية إذا كانوا معاقبين بالتسجيل في البطاقية الوطنية للغش أو محل شبهة جبائية، بالإضافة إلى منعهم من الدخول إلى المزايدات العلنية لمدة 10 سنوات.[1]

الفرع الثالث: العقوبات الجزائية للجريمة الضريبية.

لمكافحة الجرائم بشتى أنواعها لابد من إجراءات ردعية عقابية للتحكم بزمام الأمور وسد صمام الجرائم لابد من توقيع الجزاء وهذا ما ذهب إليه المشرع الجزائري من خلال قوانين ردعية في قانون الإجراءات الجزائية وقانون العقوبات.

أولا: العقوبات الأصلية.

إضافة إلى العقوبات المذكورة أعلاه وضمانا لردع المخالف سن المشرع عقوبات جزائية لكل من تملص أو حاول التملص من إقرار الوعاء الضريبي أو حق الرسم أو من التصفية حسب الحالة، في حالة لم تتجاوز المخالفة مبلغ 100.000 دج يعاقب عنها بغرامة مالية من 50.000 إلى 100.000دج أما إذا بلغت المخالفة 100.000 دج ولم تتجاوز 1.000.000 دج يعاقب عنها بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية تقدر بـ 100.000 إلى 500.000 دج أو تطبيق إحدى هاتين العقوبتين، أما إذا فاق المبلغ المتملص منه 1.000.000 ولم تتجاوز 5.000.000وتشدد العقوبة السالبة للحرية من 6 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو إحدى العقوبتين و في حالة بلوغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج شرط لا تتجاوز 1.000.000 ويعاقب عنها بالحبس من سنتين إلى 05 سنوات وغرامة مالية 2.000.000 إلى 5.000.000 دج أو إحدى العقوبتين وقد تصل العقوبة السالبة للحرية إلى 10 سنوات بدأ من عقوبة 05 سنوات على أقل وغرامة مالية 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج في حالة بلغت الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج .[2]

ولم تخرج المادة 117 ق ر رأ على العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 ق ض م ر م، حيث تنص على " يعاقب طبقا لنص المادة 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص ..."[3] ونصت المادة 119 ق ت والمادة 34 ق ط على عقوبة مالية من 5.000 دج إلى 20.000 دج والحبس من سنة إلى خمس سنوات غير أن هذه العقوبة ولا تطبق في

[1]- المرجع نفسه، ص 284-285 .
[2]- المادة 303 ق ض م ر م، المرجع السابق.
[3]- المادة 117 ق ر ر أ ، المرجع السابق.

حالة الإخفاء إلا إذ بلغت الحقوق المتملص منها النصاب المحدد بـ 1.000 دج و ما فوق[1] ويعاقب بالحبس من 6 أيام إلى ستة أشهر على الحالات المذكورة في المادة 530ق ض غ م نذكر منها: الصناعة المغشوشة للكحول، استيراد البارود أو صناعة غير شرعية أو بيعه دون ترخيص أو حيازة...[2] وهذا بالنسبة للعقوبات المخصصة للمكلف بالضريبة وفي حالة تملصه غير أن المشرع الجزائري لم يغفل عن معاقبة مخالفة مهنة رجل أعمال، مستشار جبائي أو محاسب أو خبير.... بغرامة مالية 1000 إلى 10.000 وأضافت المادة 130 ق ر ر أ إلزامية مضاعفة العقوبة سواء كانت جبائية أو جزائية في حالة العود المعرفة في المادة131 من نفس القانون على أنه: ارتكاب نفس المخالفة الصادر فيها حكم بالإدانة في غضون 5 سنوات من نفس الشخص دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها قانونا[3] ولا يجوز في أي حال من الأحوال تطبيق الظروف المخففة المنصوص عليها في المادة 53 ق ع ويمكن تطبيقها على العقوبات الجزائية باستثناء حالة العود أو في حالة نشر حكم الإدانة،[4] فالمشرع الجزائري وجل التشريعات لا تسعى إلى العقوبة كهدف أساسي وإنما رغبتها تعويض خسائر الخزينة مما دفعها إلى توضيح العقوبات غير أن العقوبة السالبة للحرية تعتبر غلق لمصدر من مصادر تمويل الخزينة العمومية فالأجدر مراجعة هذه العقوبة.[5]

ثانيا : العقوبات التكميلية.

لحصر الجريمة الضريبية والتقليل منها لم يتوقف المشرع عند العقوبات الأصلية بل لجأ إلى عقوبات تكميلية منها:

1-المنع من مزاولة النشاط :

بحكم المادة 544 ق ض غ م والمادة 306 ق ض م ر م يجوز المنع من مزاولة النشاط أو مهنة خبير محاسب، مستشار جبائي، أو جل المهن المذكورة في المادة 129 ق ر ر أ، وذلك في الحلة العود أو تعدد الجنح الثابتة بحكم أو عدة أحكام [6] وذهبت المادة 128 ق ر ر أ إلى نفس المسار حيث نصت على المنع من مزاولة المهنة هي الأخرى لنفس الأسباب والحالات.[7]

2-نشر حكم الإدانة:

---

[1]- المادة 119 ق ت و المادة 34 ق ط، المرجع السابق.
[2]- المادة 530 ق ض غ م، المرجع السابق.
[3]- المادة 129 ق ر ر أ ، المرجع السابق.
[4]- المادة 132 ق ر رأ و المادة 303 ف 4 ق ض م ر م، المرجع نفسه.
[5]- عزوز سليمة، المرجع السابق ، ص 287 -288 .
[6]- المواد 306 ف 3 ق ض م ر م ، و المادة 544 ف 3 ق ض غ م، المرجع السابق.
[7]- المادة 128 ق ر رأ ، المرجع السابق.

يجوز للمحكمة الأمر بنشر حكم الإدانة في الجرائد الرسمية أو أماكن محددة وتقع نفقات تعليق الحكم على المحكوم عليه وهذا ما أكدن عليه المادة 120 ق ت في فقرتها 2 بنصها على " .... وإن لصق ونشر القرار القضائي يؤمر بهما في حالة العود..." والفقرة 6 من نفس المادة التي أجازت نشر الحكم كاملا أو ملخصا بنفس الشروط [1] وكذلك المادة 35 ق ط تمحورت حول نفس القرار بنشر الحكم وفق لشروط المقررة خاصة فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية ويكون القرار إلزاميا في حالة العود.

3-حل الشخص الاعتباري:

وكإجراء أخير[2] تابع للعقوبات التكميلية يجوز إصدار حكم بحل الشخص المعنوي ومنعه من مزاولة النشاط وتصفية الشخص الاعتباري.[3]

[1]- المادة 120 ق ت، المرجع السابق.
[2]- المادة 35 ف 2 ق ط ، المرجع السابق.
[3]- عزوز سليمة ، المرجع السابق ، ص 289 .

الخاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذا الموضوع دراسة الجريمة الضريبية التي أصبحت مشكلة عالمية، وشهدت انتشارا واسعا ومن الصعب مواجهتها نظرا للتقنيات والتحايلات التي أصبح المكلفون يتقنونها على أكمل وجه بسبب انعدام الثقة بينهم والمصلحة الجبائية، وكذلك قلة الوعي والتخلف وثقافة الضريبة. فأصبحت جريمة التهرب أو الغش الضريبي تمارس من طرف المكلف بكل مهارة وسهولة وذلك بالاستفادة من الثغرات القانونية التي تشوب التشريع الجبائي، ولمجابهة هذه الظاهرة الدخيلة على الضريبة كان لا بد علينا من التطرق إلى كل ما يتعلق بالجريمة الضريبية من خلال شرح مفهومها وأنواعها وأركانها والأسباب المؤدية لها بالإضافة إلى الدور الفعال الذي برز فيه جهد المشرع من خلال الإجراءات القانونية للحد من تفادي هذه الظاهرة .

النتائج :

تشهد الجريمة الضريبية انتشارا واسعا في الآونة الأخيرة لعدم وضع المشرع نصوص قانونية تحصر هذه الجريمة.

- رغم تعدد الجرائم الضريبية إلا أن جريمتي الغش والتهرب الضريبي هما الأكثر تأثيرا على الاقتصاد.

- ضعف الرقابة الجبائية أدى إلى تمادي المكلفين في ارتكاب الجريمة الضريبية.

والهدف من كتابة أسطر هذه الخاتمة هو عرض لبعض جزئيات هذا الموضوع الواسع للوصول إلى بعض النتائج والمحاولة في اقتراح حلول ممكن أن يكون لها دور بسيط في مواجهة الجريمة الضريبية وهي كالآتي:

- تعيين قانون العقوبات الضريبي الخاص نظرا لخصوصية الجريمة الضريبية مع تنظيم قضاء ضريبي سريع للبث في هذه الجرائم وتكوين قضاة متخصصين في ميدان الضرائب وذلك لتحقيق المصلحة العامة وخلق الاستقرار لدى المكلفين بالضريبة.
- استخدام وسائل الإعلام المختلفة في تبصير المكلفين بالضريبة وإلى أين مآلها وفرض إجراءات لمنح الراحة للمكلف أثناء دفع الضريبة ونشر الثقافة الضريبية.
- تكثيف الرقابة الجبائية بكل أنواعا وتسخير الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الجبائية وتكوين الأعوان المؤهلين بالتفتيش الضريبي وضبط مهامهم.

قائمة المصادر والمراجع:

القرآن الكريم

1. سورة الإسراء الآية 15.

2. سورة القصص الآية 59.

اولا: النصوص القانونية

الدستور:

1- الدستور الجزائري الجديد ج ر 82 المؤرخ في 30 ديسمبر 2021

الأوامر:

1. الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966، الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.
2. الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان 1395 موافق ل 26سبتمبر1975 ، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.
3. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن ق ت المعدل والمتمم.
4. الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 9ديسمبر1976 ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، ج ر، ع103 الصادر في 26ديسمبر1976.
5. الأمر رقم 76-103المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون الطابع .
6. الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 9ديسمبر1976 ، يتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة، ج ر ، ع70، الصادر في 2 أكتوبر1977 المعدل والمتمم .
7. الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 9ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل ، ج ر ، ع81 الصادر في 18 ديسمبر 1977المعدل والمتمم.

القوانين:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر ، ع102 ، الصادرة في 22نوفمبر1976.
2. قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2002

3. قانون رقم 07-12المؤرخ في 3 ديسمبر2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج ر ، ع82، الصادر في 31ديسمبر2017 .
4. قانون ، رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر1429الموافق ل 25 فبراير سنة 2008 ، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية .
5. قانون 07 -12 المؤرخ في 3 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، جريدة رسمية ، عدد 22 صادر في 31 ديسمبر 2017 .

المراسيم:

1. المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2009/09/28 المعدل والمتمم للمرسوم 05-494 المؤرخ في 2005/12/26.

ثانيا: الكتب.

1. عبد القادر عودة، **(التشريع الجنائي الإسلامي مقارنا بالقانون الوضعي)**، ج1 ، ط6 ، مؤسسة الرسالة، سوريا، سنة 1985.
2. أحمد فتحي سرور،**(الجرائم الضريبية)**، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر ، 1990.
3. عبد الله سليمان،**(شرح قانون العقوبات)**، القسم العام ، ج1 ، دار الهدى، عين ميلة ، الجزائر، سنة 1998.
4. مسعود شيهوب ،**(المبادئ العامة للمنازعات الإدارية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
5. إبراهيم سالم العقيلي،**(الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية العقوبات على الجرائم الضريبية)**، دار القنديل للنشر والتوزيع، ط1 ،2008.
6. عباس عبد الرزاق، (**التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**)، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012.
7. ياسر حسين بهنس ، (**الجرائم الضريبية**)، ط1 ، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، سنة 2014.

ثالثا: الرسائل والأطروحات.

الدكتوراه

1. سميرة بوعكاز، **(مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي)**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة كلية الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2015/2014
2. عزوز سليمة، **(الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري)**، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، سنة 2019/2018.

ماجستير:

1. إيهاب خضر، أحمد منصور،**(العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من الضريبة والدخل في فلسطين)**، أطروحة قدمت لاستكمال متطلبات درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، سنة 2004.
2. محمد حسين قاسم حسين، **(الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا للأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني)**، رقم 25 لسنة 1964، أطروحة درجة ماجستير في المنازعات الضريبية، فلسطين،2004.
3. بداريةيحيى ،**(الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري)**،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم القانونية والإدارية، سنة 2012/2011.
4. نجيب زروقي، **(جريمة التملص الضريبي وأليات مكافحتها في التشريع الجزائري)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، العلوم القانونية تخصص علوم جنائية، سنة 2013/2012.

الماستر:

5. قرموش ليندة، **(جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري)**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة، قسم الحقوق، سنة 2014/2013.
6. نور الدين عيشي ،**(جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري)**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي،سنة 2016/2015.
7. عبد اللهوم بلقاسم ، برابح فاروق،**(الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية)**، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 208/2017.

8. بشاغة سندس ،**(الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري)**، مذكرة لنيل شهادة الماستر،كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق، تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية، جامعة العربي التبسي، تبسة الجزائر، 2021/2020

رابعا: المجلات والمداخلات.

1. أحسن بوسقيعة، **(المخالفة الضريبية الغش الضريبي)**، المجلة القضائية، ع1 ،1998، قسم الوثائق، المحكمة العليان1998.
2. ناصر مراد ،**(الإصلاحات الضريبية في الجزائر)**،جامعة البليدة، ع2 ، سنة 2003.
3. قصاص سليم،**(جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري)**، مجلة العلوم الانسانية، كلية الحقوق، الإخوة منتوري، قسنطينة، ع 84، سنة 2017.
4. يغني الشريف، **(الجريمة الضريبية والاليات القانونية لمكافحته، جريمة الغش الضريبي)**، المركز الجامعي صالحي أحمد ، النعامة، ع 13، سنة 2019.
5. ناصر مراد ،**(الإصلاحات الضريبية في الجزائر)**،جامعة البليدة، ع2 ، سنة 2003.
6. أحمد عبد الصبور الدلجاوي، مجلة أكاديمية ، المجلد 12 ، ع3 ، 2021 .
7. نجاة النوي ،**(دور مركز الضرائب في تحصين الخدمة المقدمة للمكلفين مركز الضرائب البويرة نموذج)**، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد4 ، ع1 ، سنة 2021.
8. الحبيب بلية ، **(تقييم واقع الجبائية المحلية في الجزائر-الاختلالات والحلول)**، مجلة القانون الدستوري والمؤسسات السياسية، المجلد 2، ع3 ، د.س.
9. بوزيد سفيان، **(التهرب الضريبي مفهوم وقياس)**، مجلة قانونية.
10. يونس حسن،**(مدى فعالية النصوص الجزائرية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي)**، دراسة مقارنة، مجلة علمية محكمة ، (2537-0758).

11. سهيلة بوخميس ،**(العقوبات الجبائية في الجزائر)**، جامعة قالمة، مجمع هيليوبوليس، يومي 28-29 أكتوبر 2015.

12. نجاة نوي **(دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين ، مركز الضرائب البويرة نموذج)** المحلية الدولية للأداء الاقتصادي المجلد 4 ع1.

فهرس المحتويات:

شكر

إهداء

قائمة المختصرات

مقدمة ..... أ

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للجريمة الضريبية 5

المبحث الأول: مفهوم الجريمة الضريبية وأسبابها 6

المطلب الأول: التعريف بالجريمة الضريبية 6

الفرع الأول: تعريف الجريمة الضريبية 6

أولا: تعريف الجريمة الضريبية اصطلاحا 6

ثانيا: التعريف القانوني 7

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية الخاصة للجريمة الضريبية 8

الفرع الثالث: أسباب الجريمة الضريبية 10

أولا: الفراغ التشريعي 10

ثانيا: أسباب تاريخية وسياسية 10

ثالثا: أسباب اقتصادية تقنية 11

رابعا: الأسباب الاجتماعية والأخلاقية 11

المطلب الثاني: أركان الجريمة الضريبية 12

الفرع الأول: الركن الشرعي 12

الفرع الثاني: الركن المادي 14

الفرع الثالث: الركن المعنوي 17

المبحث الثاني: أنواع الجريمة الضريبية وآثارها 18

المطلب الأول: انواع الجريمة الضريبية 18
الفرع الأول: التهرب الضريبي 18
اولا :تعريف التهرب الضريبي 18
ثانيا :أنواع التهرب الضريبي 20
الفرع الثاني: الغش الضريبي 22
اولا : تعريف الغش الضريبي 22
ثانيا : أنواع الغش الضريبي 24
المطلب الثاني: آثار الجريمة الضريبية 25
الفرع الأول: الآثار المالية للجريمة الضريبية 26
الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية 26
الفرع الثالث: الآثار السياسية الاجتماعية 27
الفصل الثاني: آليات مكافحة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري 29
المبحث الأول: الآليات الإدارية والتشريعية لمكافحة الجريمة الضريبية 30
المطلب الأول: الآليات الوقائية للحد من الجريمة الضريبية 30
الفرع الأول: آليات الوقائية على مستوى التشريع الجبائي 30
أولا: للعمل على تحسين التشريع الضريبي ارتكز المشرع لتجسيد هذا إلى ثلاث مبادئ 30
ثانيا : العمل على عدالة النظام الجبائي 33
ثالثا: تقنين اجراءات مكافحة الجريمة الضريبية و إصلاحها 33
الفرع الثاني: آليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية 34
أولا: تحسين و ترقية الجانب البشري للحد من الجريمة 34
ثانيا: فتح مدارس متخصصة 34
ثالثا: تكفل بأوضاع المكلف سواء من الناحية المادية والاجتماعية 34
رابعا: إحداث هياكل إدارية جديدة 35

الفرع الثالث: الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة 35
المطلب الثاني: الاليات الرقابية للحد من الجريمة الضريبية 36
الفرع الأول : الرقابة الجبائية 36
ثانيا: أشكال الرقابة 36
الفرع الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية 38
أولا : سلطات الإدارة الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية 38
ثانيا: حقوق المكلف بالضريبة 39
ثالثا: الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم 41
رابعا: التزامات المكلف بالضريبة 42
الفرع الثالث : الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية 42
أولا : الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية 43
ثانيا : الأجهزة الحديثة المختصة بالرقابة الجبائية 44
المبحث الثاني: الآليات القضائية الردعية لمكافحة الجريمة ا 46
المطلب الأول: الدعوى الضريبية 46
الفرع الأول : إجراءات متابعة الدعوى الضريبية 46
أولا: إثبات معاينة الجريمة الضريبية 46
ثانيا: وسائل الإثبات 48
ثالثا: تقدير وسائل الإثبات في الجريمة الضريبية 49
الفرع الثاني: مباشرة الدعوى الضريبية 50
أولا: شروط تحريك الدعوى الضريبية الجزائية 50
ثانيا : انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية في ظل القانون الجزائري 52
المطلب الثاني : الآليات العقابية للحد من مكافحة الجريمة الضريبية 53
الفرع الأول: العقوبات الجبائية 53

أولا: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 54
ثانيا : في مجال الضرائب غير المباشرة 55
ثالثا : في مجال قانون الرسم على الأعمال 56
رابعا : في مجال قانون الطابع 56
خامسا: في مجال قانون التسجيل 56
سادسا: مجال قانون الإجراءات الجبائية 56
الفرع الثاني: العقوبات المهنية للجريمة الضريبية 57
أولا : الغلق المؤقت لمكان نشاط المكلف 57
ثانيا : تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش..... 57
ثالثا : سحب التوظيف المصرفي للمستوردين 57
الفرع الثالث: العقوبات الجزائية للجريمة الضريبية 58
أولا: العقوبات الأصلية 58
ثانيا : العقوبات التكميلية 59
الخاتمة..... 61
قائمة المصادر والمراجع 62
فهرس المحتويات 66