

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -



قسم: الحقوق

تخصص: قانون الأعمال

جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في ظل التشريع الجزائري

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في تخصص قانون الأعمال

تحت إشراف:

بلهامل محمد عبد الفتاح

من إعداد:

شناح حنان

الموسم الجامعي: 2022/2021

شكر واهداء

أهدي عملي إلى أمي فاطمة الزهراء وأبي عبد القادر

وأختي هدى وأخوأي محمد ويحي

وإلى صديقاتي سوسو وابتسام وعائشة

كما أتقدم بشكري للأستاذ المشرف بلهامل محمد عبد

الفتاح

وإلى كل من ساندني خلال هذا إنجاز هذا البحث

الصفحة	قائمة المحتويات
أ	شكر وإهداء
ب	قائمة المحتويات
01	مقدمة
02	الإشكالية
03	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي
03	المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي
03	المطلب الأول: تعريف وتمييز التهرب الضريبي
04	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي:
05	الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي
08	الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي
09	المطلب الثاني: أسباب جريمة التهرب الضريبي وأركانها.
10	الفرع الأول: أسباب جريمة التهرب الضريبي.
13	الفرع الثاني: أركان جريمة التهرب الضريب.
19	المبحث الثاني: أساليب آثار جريمة التهرب الضريبي
20	المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي
20	الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي
21	الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني
22	الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي
25	المطلب الثاني: آثار جريمة التهرب الضريبي
26	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية
26	الفرع الثاني: الآثار المالية
27	الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية
28	الفصل الثاني: آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي
28	المبحث الأول: الإجراءات الوقائية والرقابية لجريمة التهرب الضريبي ووسائل

	اثبات وقوعها
28	المطلب الأول: الوقاية من جريمة التهرب الضريبي.
28	الفرع الأول: على مستوى المكلف بالضريبة.
30	الفرع الثاني: على مستوى التشريع الضريبي.
32	الفرع الثالث: على مستوى الإدارة الجبائية.
33	الفرع الرابع: في الميدان الاقتصادي.
34	المطلب الثاني: معاينة جريمة التهرب الضريبي.
34	الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لمتابعة جريمة التهرب الضريبي.
36	المطلب الثالث: اثبات وقوع جريمة التهرب الضريبي.
36	الفرع الأول: وسائل اثبات جريمة التهرب الضريبي.
42	الفرع الثاني: تقدير وسائل الاثبات.
42	المبحث الثاني: وسائل مكافحة جريمة التهرب الضريبي.
43	المطلب الأول: الوسائل الرقابية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.
43	الفرع الأول: الرقابة الجبائية العامة.
48	الفرع الثاني: الرقابة المعمقة (التحقيق الجبائي).
49	المطلب الثاني: التعاون الداخلي والخارجي كإجراءات لمكافحة التهرب الضريبي.
50	الفرع الأول: التعاون الداخلي.
52	الفرع الثاني: التعاون الخارجي.
54	المطلب الثالث: الآليات العقابية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.
54	الفرع الأول: العقوبات التهديدية والمهنية.
57	الفرع الثاني: العقوبات الجبائية والجزائية
63	خاتمة:
ث	قائمة المصادر والمراجع

مقدمة:

تبلور مفهوم الضريبة منذ القديم فقد عرفت من قبل بانها فريضة مالية يدفعها المهزوم للمنتصر، ثم اخذت شكل منحة مالية يدفعها الرعية للحاكم لمساعدته على تنفيذ متطلبات الحكم، كما وعرف المجتمع الإسلامي الضريبة منذ القدم فكانت تؤدي لصالح الدولة، ثم تطورت لتصبح ماهي عليه بمفهوم المساهمة النقدية التي يقدمها المكلف حسب قدرته للدولة من اجل دعم وتنشيط الاقتصاد الوطني، وتعرف أيضا بانها اقتطاع مالي جبري تحدده الدولة وتلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بأدائها.

ونظرا للعجز الذي تعرفه البلاد بسبب اعتمادها الكلي على المصادر الطاقوية كالبترول والغاز وغيرها من المصادر الزائلة، أصبحت الضريبة اهم مورد لتمويل الخزينة العمومية، فهي تلعب دورا مهما في الحفاظ على التوازن الاقتصادي والمالي في البلاد بالإضافة الى تغطيتها للكثير من النفقات في جميع القطاعات الحيوية في الدولة كالصحة والتعليم.

وعلى غرار الكثير من دول العالم، فان الجزائر تعاني من تهرب المكلفين بالضريبة من أداء التزاماتهم وذلك نتيجة لغياب الوعي الضريبي في أوساط المجتمع الجزائري، مستعنيين في ذلك بمجموعة من الوسائل والطرق الشرعية منها والغير مشروعة، ومن اجل العمل على محاربة هذه الظاهرة وقمعها وضعت الدولة اليات وقوانين ردعية من شأنها الحد من انتشار هذه الظاهرة.

الإشكالية:

على ضوء ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن للآليات القانونية التي انتهجها المشرع الجزائري المساهمة في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي؟

كما يمكننا طرح أسئلة فرعية الآتية:

. ما مفهوم ظاهرة التهرب الضريبي؟

. ماهي الأسباب التي تدفع بالمكلفين الى التملص من أداء واجباتهم الجبائية؟

. فيما تتمثل الآليات العقابية لجريمة التهرب الضريبي؟

المنهج المتبع:

تم اتباع المنهج الوصفي بذكر التعريفات الخاصة بجريمة التهرب الضريبي وكذا المنهج التحليلي لتحليل بعض الأفكار المتعلقة بالموضوع.

أسباب اختيار الموضوع:

لان الضريبة أحد الأسباب المهمة في ارجاع الجزائر والاخذ بها نحو التنمية من خلال استرجاع الأموال الضريبية.

لان ظاهرة التهرب الضريبي عرفت منحى خطير في الآونة الأخيرة ولتصدرها قائمة الجرائم الضريبية التي تشكل خطرا مباشرا على الخزينة العمومية واقتصاد البلاد.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو ظاهرة خطيرة سلبية عرفت انتشارا واسعا بين المكلفين في الآونة الاخيرة مما أثر سلبا على الاقتصاد الوطني.

وفي هذا الفصل سوف نحاول التطرق الى العناصر التالية:

. تعريف التهرب الضريبي

اسباب التهرب الضريبي واساليبه

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي

ان تحديد مفهوم وطبيعة التهرب الضريبي متعلق بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع المستحقات الجبائية عن طريق ما يصطلح عليه بالتهرب والغش الضريبي، والذي يعتبر اخلايا ملاموسا يواجه الميزانية العامة وذلك باستعمال فجوات وثغرات قد تكون مشروعة لا تنطوي على مخالفة قانونية، وقد تسلك سبلا غير مشروعة تنطوي على التحايل والتدليس ومخالفة القوانين الضريبية.

المطلب الأول: تعريف وتمييز التهرب الضريبي

تؤكد الدراسات والاحصائيات ان التهرب الضريبي يعد من بين الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم، ولكن بنسب تختلف من دولة الى أخرى، ومن زمن الى آخر، وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف بها سواء كان شخصا طبيعيا أم اعتباريا.

يؤدي التطرق الى ظاهرة التهرب الضريبي الى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد تعريف واضح لها (فرع اول) مع عرض صورها (الفرع الثاني) وتمس مختلف المفاهيم التي تتداخل وتترابط معها (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي مفهوم شامل لكل من الغش الضريبي، التملص الضريبي، العصيان الضريبي، التجنب الضريبي.....، وقد تعددت التعاريف حول هذا المفهوم واختلفت وجهات النظر بين الباحثين والفقهاء في تعريفه، ومن بين هذه التعريفات ما يلي:

1. التعريف اللغوي: هو قيام المكلف الخاضع للضريبة (فرد أو شركة) بدفع الضرائب المستحقة للدولة و المترتبة على دخله أو ثروته أو على أي واقعة منشئة للضريبة (استهلاك أو استيراد مثلا) ، أو تخفيض مبالغ هذه الضرائب ، من خلال استعمال طرق و أساليب غير مشروعة لحكم القانون و تنطوي على الغش و الخداع و سوء النية¹.

2. تعريفات أخرى : عرفه Andrée Barilari بأنه : " الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، و نماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات ، تخفيض الإيرادات ، تضخيم النفقات "²

- تعريف Delahaye Thomas : " التهرب الضريبي هو ان يسعى المكلف الى التخلص من الضريبة دون يخالف القانون الجبائي ، و انما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بذلك " ³

- تعريف القانون الجبائي الجزائري : التهرب الضريبي هو كل محاولة للتملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسيه في اقرار أساس الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا .⁴

¹ - التهرب-الضريبي-أسبابه-وأساليبه / <https://www.aljazeera.net/encyclopedia/encyclopedia-economy/2016/8/17/>

² Andrée Barilari, lexique fiscale, 2ème édition, Dalloz, Paris, 1992, p92.

³ Delahaye Thomas, le choix de la vie moins imposée, édition Bruylant, Bruxelles, 1977, p164.

⁴ -المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة الى غاية قانون المالية التكميلي).

- و يعرف أيضا بأنه : " يسعى الملمزم بالضريبة الى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فتعمد الى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها"¹
- و يعرف كذلك ب : تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه و ذلك عن طريق الغش و مخالفة القانون وقد يحدث التهرب وفت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة او بتقديم إقرار غير صحيح.²
- ومن خلال التعاريف السابقة نتضح لنا مجموعة من الركائز المميزة للتهرب الضريبي:
- صفة المكلف بالضريبة بحيث يكون شخص طبيعي او معنوي.
- التهرب الضريبي هو الامتناع الكلي او الجزئي عن دفع الضرائب.
- الهدف منه هو حرمان الخزينة العمومية من حصيله الضرائب التي تؤول اليها.
- التهرب الضريبي هو استعمال المكلف لطرق احتيالية و تدليسيه من اجل الامتناع عن دفع الضريبة المفروضة عليه.³

الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي

ان رصد صور وأشكال التهرب الضريبي يعتبر صعبا جدا، باعتبارها تتغير وتتلون بلون المكلف، وتتطور وتتجدد إجراءاتها حسب سيرورة الزمن، ولتحديد بعض هذه الصور على المستوى الداخلي والخارجي، يتعين علينا تقسيم اشكال التهرب

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر سنة 2005، ص 317

² - عطية عيد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، الجزائر سنة 2005، ص 479

³ - نور الدين عشى، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، تحت اشراف أ. فريد عيسوس، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي -كلية الحقوق والعلوم السياسية، دون تاريخ مناقشة، السنة الجامعية 2015-

2016، ص 17.

الضريبي الى ما هو قائم على ما يعتبر غشا ضريبيا، والتهرب الذي يمكن أن يسمح به القانون أو ما يسمى بالاختبارات الضريبية.

- التهرب الضريبي من حيث المشروعية

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية الى قسمين: "التهرب الضريبي المشروع" او ما يسمى ب "التجنب الضريبي"، والتهرب الضريبي غير المشروع وهو ما يطلق عليه مصطلح "الغش الضريبي"

أولا : التهرب الضريبي المشروع : يقصد به استغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه و عدم الالتزام بها .أي ان الشخص يتمكن من التخلص من التزامه بالضريبة دون ان يضع نفسه في موضع مخالف للقانون¹، حيث ان المكلف يستعين لأهل الخبرة و الاختصاص من اجل معرفة درق التخلص من الضريبة ، فهم يقومون بتغيير الثغرات الموجودة في القانون لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي ، و يعود السبب في ذلك الى عدم دقة النصوص القانونية الخاصة

بالتشريع الضريبي وعدم احكامصياعتها، بالإضافة الى عدم مواجهتها لكافة الحالات.

وكمثال على ذلك قيام الشخص وهو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات من اجل تجنب الضريبة الحاصلة بالتركات لان التشريع الجبائي الجزائري لا يقوم بإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، فهذا الشخص لم يخالف القانون لكنه استفاد من الثغرة الموجودة فيه، وذلك رغم سوء نيته، الا أن المشرع لا يكون الا أمام محاولة سد هذه الثغرات.²

¹- بكري عبد الرحمان، "الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي" مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01 لسنة 2016، جامعة لونيبي على 2، البلدة، ص12.

²طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة 1، سنة 2011/2012، ص17.

ثانيا: التهرب الغير مشروع (الغش الضريبي)

هو تهرب مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم اما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، او بتقديم تصريح ناقص او كاذب، او اعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.¹

ينقسم الى عدة أنواع:

أ) من حيث نطاق ارتكابه ينقسم الى:

– التهرب الضريبي الداخلي: فهذا النوع من التهرب أسبق في الفهم من التهرب الضريبي الدولي كما يعتبر أيضا أكثر شيوعا في العالم من التهرب الضريبي الدولي بل لا تكاد تخلو منه أي دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها.²

– التهرب الضريبي الدولي: يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل الى بلد يتميز بجاذبية جبائية ان صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من الغش يرجع الى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.³

¹ جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون اعمال، جامعة المسيلة، كلية الحقوق، سنة 2018/2019، ص12.

² سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ص01.

³ فرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، قسم حقوق سنة 2013/2014، ص31.

(ب) من حيث الحجم: ينقسم الى قسمين:

- التهرب الضريبي الكلي: هو التهرب الحاصل عندما يستطيع المكلف التخلص من الضريبة المكلف بها كليا وعدم تسديدها الى الخزنة العامة للدولة، وتحقق تلك النتيجة اما بإخفاء نشاط المكلف كله او احفاء الجزء الخاضع للضريبة في

نشاطه الاقتصادي. ومن الأمثلة على هذا النوع ان يمتنع الشخص الذي بلغت مبيعاته حد التسجيل طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصة، ومن ثم يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماما.

- التهرب الضريبي الجزئي: ويكون التهرب جزئيا إذا استطاع الممول الإفلات من سداد جزء من الضريبة المستحقة عليه باستعمال احدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في القانون وذلك كأن يقدم اقرارات ضريبية مخالفة لحجم ايراداته وأرباحه الحقيقية وبأقل من الحقيقة أو يضمن اقراراته الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب على المبيعات حجم مبيعات أقل من حجم مبيعاته الحقيقية.¹

الفرع الثالث: تمييز التهرب الضريبي

تمييزه من الغش الضريبي: أما التهرب فتكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبئ الضريبي اذ أنه يسلك في ذلك سبلا مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعاً بالنسبة له، بالتالي لا يقع عليه أية عقوبة أو جزاء،

¹جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون اعمال، جامعة المسيلة، سنة 2018/2019، ص14.

فالتهرب الضريبي في هذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).¹

أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبئ الضريبي لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك سبلا غير مشروعة تصل به الى حد التدليس والاحتيال ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانونا، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي ولذلك يتعين عدم الخلط بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص.²

تمييزه من التجنب الضريبي: أما التجنب الضريبي فيعني التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، بحيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستوري، باعتباره أن حرته في القيام بأي تصرف من علمه يكون مكفولا دستوريا، كامتناع المكلف عن شراء سلع استهلاكية تفرض عليها ضريبة مرتفعة.

أما التهرب الضريبي فيفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل، لأن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون وللنقص الذي يعترى نصوصه كالادعاء بالهبة بدل البيع للتهرب من رسوم كبيرة.³

المطلب الثاني: أسباب جريمة التهرب الضريبي وأركانها.

جريمة التهرب الضريبي كباقي الجرائم لها عدة أسباب منها الاقتصادية والاجتماعية والنفسية وغيرها من الأسباب كما تشترك مع غيرها من الجرائم في الأركان.

¹ محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2012، ص 266.

² سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2009، ص 209-210.

³ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2008، ص 16.

الفرع الأول: أسباب جريمة التهرب الضريبي.

1) اسباب نفسية وسلوكية:

يلجا المكلف للتهرب الضريبي بسبب عدة ظروف نفسية تؤثر على الوعي الضريبي فزيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول وعدم وجود عدالة في توزيع هذا العبء، وكذا في إعادة توزيع الدخل كلها تؤدي به الى التهرب. ويمكن تقسيم أسباب السلوك النفسي للمكلفين اتجاه الالتزام الضريبي كما يلي:

أولاً) العدالة. يتولد لدى المكلفين نوعين من عدم الشعور بعدم العدالة عندما يتم اخضاعه للضريبة بطريقة غير عادلة مقارنة بالآخرين وعندما لا يستفيد بصورة مرضية من الخدمات التي تقدمها الدولة.

ثانياً) الاختلاف في شخصية الافراد: المكلفين المستعدين للتهرب من الضريبة يملكون شخصية انانية ويتصرفون بطريقة سلبية مع الإدارة الجبائية، وبالمقابل يوجد افراد يلتزمون بواجباتهم الضريبية كاملة، لأنهم يملكون وعي إيجابي اتجاه مجتمعاتهم.

ثالثاً) المعايير الاجتماعية: يتأثر افراد المجتمع ببعضهم البعض، فكلما زاد اعتقاد المكلف بان التهرب من دفع الضرائب أصبحت مألوفاً في بلده، كلما زاد احتمال عدم التزامه بالواجبات الضريبية.

رابعاً) السخط وعدم الرضى عن السلطة: عدم رضى الافراد عن السلطات الحكومية بالبلد يولد نوعاً من عدم الالتزام ويقود الى التهرب الضريبي.¹

2) اسباب تشريعية:

وتشمل الأسباب التشريعية ما يلي:

¹محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الاصاله للنشر والتوزيع، الجزائر 2008، ص73-74.

أولاً) تعقد التشريعات والقواعد الضريبية: ان كثرة التشريعات وتعدد الضرائب وارتفاع أسعارها يجعل وطنها تشتت على المكلف، فيكون ذلك حافزاً للتهرب الضريبي والثابت انه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبئها كلما كان مدعاة للتهرب منها.

بالإضافة الى ضعف و عدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين, فاذا قلت احتمالات القبض و انخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض, سيؤدي هذا في النهاية الى فتح الطريق باتجاه من يدمن جرائم التهرب¹

ثانياً). عدم استقرار التشريعات: ان عدم الاستقرار هذا راجع بالدرجة الأولى الى التغييرات العديدة التي تحدث على قوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية مما خلق نوعاً من التذبذب في استمرارية المنظومة المالية التشريعية الجبائية² ولأخذ صورة واضحة على هذه التغييرات نأخذ على سبيل المثال ما يلي:

. قانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراء ضريبياً من نفس الشاكلة يتعلق 30 منها بالضرائب المباشرة وغير المباشرة و 18 بالرسم على القيمة المضافة.

. قانون المالية لسنة 1993 تضمن 45 إجراء ضريبياً بين تعديل وإلغاء و إتمام.³

3). أسباب فنية إدارية واقتصادية: تعتبر الإدارة الضريبية الجهاز التنفيذي للنظام الضريبي، الا ان هذه الأخيرة تعتبرها مجموعة من العوامل الإدارية والفنية وكذا الاقتصادية التي تساهم وعلى نحو بارز في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وغيرها من الظواهر المخلة بالوضع الضريبي والمالي للدولة، ومن بين هذه العوامل والأسباب ما يلي:

محدودية الوسائل البشرية: وتكون سواء من حيث الكم او النوع،

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لب نان 1972، ص 237.

² عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ال جزائر 2003، ص 21.

³ عطاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2017/2018، ص 42.

فمن الناحية الكمية هناك نوع من عدم التناسب الكمي في العاملين لدى الإدارات الضريبية، فمن المفروض ان يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين او الملفات المطروحة للمعالجة او المراقبة.¹

. وجود تباين بين عدد الموظفين والمكلفين: جبر الإدارة الضريبية على توظيف أعوان مؤقتين في اطار عقود محددة المدة مما ينعكس سلبا على الضمير المهني وحسن أداء المهام على اكمل وجهوتعرقل السير الحسن للعمل في الإدارة الضريبية.²

اما من الناحية النوعية فتتمثل في نقص الكفاءات القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق احكام قوانين الضرائب من تحديد الوعاء وتصفية وتحصيل لمختلف أنواع الضرائب، وهذا راجع الى النقص في العاهد المتخصصة في التكوين، فيوجد مركزين فقطوهما: المدرسة الوطنية للضرائب ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائين ، وهذين المركزين يغلب عليهما الطابع العام اذ من الممكن ان يكونا ذات طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الالوعية الضريبية.³

فتدني مستوى الخبرات العلمية والعملية والضريبية بالإضافة الى انخفاض رواتب الموظفين، قلة او غياب الحوافز المادية أدى ذلك الى انتشار افة خطيرة بين صفوف الموظفين الجزائريين الا وهي ظاهرة الرشوة.⁴

¹المهاني خالد محمد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د طبعة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 2010، ص188.

²علام ليلة، البيات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل ماجستير في القانون، تخصص قانون دولي للأعمال، قسم حقوق، جامعة تيزي وزو، سنة 2016، ص62.

³كرودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د طبعة، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2001، ص 15.

⁴عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان 2011، ص 220.

الفرع الثاني: اركان جريمة التهرب الضريب.

يتفق مجمل الفقهاء وشرح القانون على تقسيم اركان جريمة التهرب الضريبي الى قسمين فقط وهما الركن المادي والركن المعنوي, غير ان هناك من الفقهاء من يضيف ركن ثالث يطلقون عليه تسمية الركن الشرعي او القانوني.

1)الركن الشرعي :ان الركن الشرعي في التهرب الضريبي يتمثل في النصوص القانونية التي جاء بها المشرع والتي تعتبر ان هذا الفعل (التهرب الضريبي) يعد جريمة وكذا النص على عقوبة هذا الفعل وهذا ما نصت عليه المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري "لا جريمة ولا عقوبة او تدابير امن بغير قانون".¹

وقد نص المشرع الجزائري على هذه الجريمة في حالتها العامة وبنفس الأسلوب في كل من المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة, وكذا المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الاعمال² و أيضا المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.³

ويدل وجود النص القانوني للتجريم على وجود الركن الشرعي للجريمة اذ بانتقائه تنتفي الجريمة لذا فهو أحد أركانها ويعبر عنهمبدأ الشرعية ولقد اتفق الكثير من فقهاء القانون على اعتبار هذا المبدأ من المبادئ الأساسية في قانون العقوبات، واختلف بعض اخر على ذلك فاعتبروا بعدم ضرورة توافر هذا الركن، وحددوا اركان هذه الجريمة بالركن المادي والمعنوي فقط على اعتبار ان النص التشريعي مفترض.

2)الركن المادي: عرف الفقهاء الركن المادي بانه فعل ظاهري يبرز الجريمة ويعطيها وجودها وكيانها في الخارج او هو وقوع فعل او امتناع عن القيام بفعل جرّمه القانون مما يجعل الجريمة تبرز الى الوجود تامة كانت او ناقصة, فالركن المادي يمثل صلب كل جريمة

¹الامر رقم66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ الموافق ل 8 يونيو 1966 والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتهم في الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966.

²الامر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الرسوم على رقم الاعمال المعدل والمتم. الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976.

³الامر رقم 76-107 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتم الجريدة الرسمية العدد 107 لسنة 1976.

لان الشارع لا يجرم على مجرد التفكير في الجريمة او على مجرد الدوافع والنزاعات النفسية الخالصة وانما يستلزم ان تظهر تلك النزاعات والعوامل النفسية في صورة واقعة مادية هي الواقعة الاجرامية¹، ويقوم الركن المادي على ثلاثة عناصر الأول هو السلوك الاجرامي، والثاني هو النتيجة المادية والثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة .

أولاً: السلوك الاجرامي وهو استعمال طرق تدليسيه.

و الطرق الاحتيالية المؤدية لجريمة الغش والتملص الضريبي لم يتم تعريفها من قبل المشرع الجبائي، بل اكتفى بالتدليل عليها بإبراز بعض الوسائل على سبيل المثال لا الحصر، وما يمكن ملاحظته هو تعدد النصوص الضريبية التي أوردت هذه الوسائل بتعدد القوانين الجبائية مع اختلافها باختلاف نوع الغش الضريبي ما اذا كان متعلقا بالوعاء او تحصيل الضرائب كما سبق بيانه، حيث تدور كل هذه الطرق المذكورة حول إعطاء بيانات غير صحيحة تؤدي الى إخفاء مبالغ خاضعة للضريبة، حيث تعتبر اخلافاً بواجب الصدق الذي يفرضه الالتزام الضريبي في مختلف الاقرارات والوثائق الضريبية والمالية، كما يمكن ان يلجا المكلف بالضريبة الى طرق أخرى من اجل الغش الضريبي ولو لم يقرها القانون.²

ولقد أوضحت جل القوانين الجبائية الموضوعية المقصود من الوسائل التدليسية على وجه الخصوص، حيث ان قانون الإجراءات الجبائية لم يعد ينص على تبيان هذه الوسائل التدليسية للغش الضريبي وهذا المر نستحسنه لان القوانين الإجرائية من المفروض حسب أصول القواعد الجنائية ان تكون بعيدة عن مسالة التجريم وتترك ذلك للقوانين الموضوعية.³

وبالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت المادة 2/192 منه على المقصود بالأعمال التدليسية خاصة، على سبيل المثال لا الحصر، وهي:

¹ عادل محمد فريد قورة، محاضرات في قانون العقوبات - القسم العام، الجريمة - الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1994، ص103.

² أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، الطبعة الثامنة عشر، دار هومة، الجزائر 2015، ص472.

³ شرفاوي نصر الدين، خصوصيات الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم القانون، تخصص القانون الجنائي، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، سنة 2021/2020، ص103،

إخفاء او محاولة إخفاء المبال المالية او المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به, و خاصة المبيعات بدون فاتورة.

تقديم وثائق مزورة او غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول اما على تخفيض او خصم او اعفاء او استرجاع للرسم على القيمة المضافة واما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

القيام عمدا بنسيان تقييد او اجراء قيد غير صحيح و وهمي في الحسابات او في دفتر اليومية او في دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري او في الوثائق التي تحل محلها.

لا يطبق هذا الحكم الا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات اتلي تم اقفال حساباتها.

قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع او بوضع عوائق بطرق أخرى امام تحصيل أي ضريبة او رسم مدين به.

كل عمل او فعل او سلوك يقصد منه بوضوح تجنب او تأخير في دفع كل او جزء من مبلغ الضرائب والرسم كما هو مبين في التصريجات المودعة.

. ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و/ او لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي او ثانوي.

كما اضافت المادة 407 من نفس القانون المقصود بالوسائل التدليسية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي في مادة التحصيل , وهي قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره او وضع عراقيل من خلال اللجوء الى طرق أخرى تحول دون تحصيل اية ضريبة او رسم مدين به , وعليه نجد ان جريمة التملص الضريبي يمكن ان تتعلق بجانب التحصيل و دفع الضريبة¹

¹ نصت مختلف القوانين الجبائية على جريمة المكلف بالضريبة المتعلقة بالتملص من دفع الضرائب، حيث نصت على هذه الجريمة المواد 64, 117 و 118 من قانون الرسوم على الاعمال، وكذا المادة 532, 536 من قانون الضرائب غير المباشرة، المادة 34 من قانون الطابع.

وفي مادة التسجيل نجد ان المناورات التدليسية كذلك متعددة, إخفاء في جزء من ثمن بيع عقارات او تنازل على محل تجاري او زبائن والفاوق الناتج عن التبادل او القسمة.¹

كما جرمت المادة 119 من قانون التسجيل التخفيض في الكل او الجزء من وعاء الضريبة او تصفيته او دفعها, كمناورات الغش من خلال تنظيم اعساره او بعمل مناورات أخرى تعمل على عرقلة التحصيل لأي نوع من الضرائب او الرسوم وبناءا على احكام هذه المادة كذلك نجد ان هذه الجريمة المنصوص عليها في القانون لا يمكن الإقرار بوجودها او متابعتها, طالما كان المبلغ الضريبي المتملص منه تافها بحيث لا يفوق عشر مبلغ الضريبة وبالنسبة للرسم اقل من 1000 دج.²

وتجدر الإشارة الى ان مختلف القوانين الجبائية سارت على نفس المنهج من حيث النص على وسائل الغش, حيث عملت هذه القوانين كلها على ذكر بعض الوسائل التدليسية التي قد ترتكب بها جريمة الغش الجبائي عادة, مع العلم ان هذه الوسائل تختلف بحسب نوع ما إذا كان متعلق بمادة الوعاء او بمادة التحصيل, كما تختلف بحسب بنوع الضرائب, فالوسائل التي تستعمل لارتكاب الغش الضريبي في الضرائب المباشرة ليست مطابقة تماما لتلك الوسائل المستعملة في الغش الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة.

وتجدر الملاحظة الى ان بعض الوسائل التدليسية تشكل في حد ذاتها جرائم قائمة بذاتها منصوص عليها في قانون العقوبات وفي قوانين جزائية أخرى, كجريمة تنظيم الإفلاس المنصوص عليها في القانون التجاري وجريمة ارتكاب جرم التزوير المنصوص عليها في قانون العقوبات... الخ. مما يجعل مجال الاجرام الضريبي مجالا خصبا لبروز ظاهرة تنازع القوانين الجنائية وظاهرة التعدد المعنوي للجرائم.³

¹ نصت المادة 3/113 من قانون التسجيل, على ما يلي: "3 كل أخطاء في ثمن بيع عقارات او تنازل عن محل تجاري او زبائن والفاوق الناتج عن التبادل او القسمة, يعقب عليه بغرامة تساوي ضعف الحقوق والرسوم المتملص منها من دون ان تقل هذه الغرامة عن 100000, وبدفع الغرامة من قبل الأطراف المتضامنون ماعدا توزيعها بينهم بالتساوي ..."

² نصت المادة 119 من قانون التسجيل "1 فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة, يعاقب كل من تملص او حاول التملص كليا او جزئيا من وعاء الضريبة او تصفيته او دفع الضرائب والرسوم التي يخضع لها باستعمال طرق تدليسية, بغرامة جزائية تتراوح من 5000 دج الى 20000 دج, وحبس من سنة الى خمس سنوات او بوحدة من هاتين العقوبتين فقط.

³ شرفاوي نصر الدين, خصوصيات الجريمة الضريبية, أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون, تخصص قانون جنائي, جامعة الجزائر 1, كلية الحقوق, سنة 2021/2020, ص 108.

ثانيا: النتيجة المادية وهو التملص من الضريبة.

ويقصد به التملص من كل او جزء في الوعاء الضريبي, عن طريق التهرب من تحديد أساس الضريبة و ربطها, اذ الأصل ان ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلزم المسؤول بأدائه ويتحقق ذلك حينما يقوم الملمزم بالضريبة بإخفاء كل المنتجات الخاضعة للضريبة او بعضها او حينما يقدم اقرارا غير صحيح.¹

وقد اختلف الفقه حول الجريمة الضريبية, فهناك من يرى انها لا تحدث أي تغير في العالم الخارجي, أي لا توجد أي نتيجة لها ولا تحدث غير ضع سلبي معين هو الامتناع عن مباشرة الالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي, حيث تعتبر معظم الجرائم الضريبية من جرائم الخطر لا الضرر, كجريمة عدم تقديم التصريح الجبائي او الامتناع عن الدفاتر والأوراق التي تطلبها الإدارة الضريبية, وعليه لا يجوز للمكلف بالضريبة ان يتحجج بانه لم يلحق الضرر بخزينة الدولة, فتعريض مصلحة الخزينة العامة للخطر يكفي لقيام الجريمة وعليه تعتبر من خصوصيات معظم الجرائم الضريبية انها من جرائم الخطر ولا نتيجة لها,² وعلى خلاف هذا الرأي هناك من يرى بضرورة وقوع النتيجة الاجرامية في الجريمة الضريبية, عل اعتبار ان ذلك شرط لوجود الضرر و جريمة الاحتيال الضريبي هي من جرائم الضرر وليس الخطر, ضف الى ذلك من مقتضيات توقيع العقاب الجبائي هو تحديد المبلغ المتملص منه بدقة, وهذا الامر غير مستساغ في حالة عدم حدوث النتيجة الاجرامية.³

نستنتج مما سبق ان استعمال الطرق التدليسية يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي, وذلك حسب ما نصت عليه المادة 01.303 من ق,ض,م,و,ر, م "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة, يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة او حق او رسم خاضع له, او تصفيته, كليا او جزئيا...". فقد جرمت هذه المادة كل محاولة في التملص الكلي او الجزئي من الضريبة سواء حدثت النتيجة او لم تحدث.

¹ أحسن بوسقبة, الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة, دار هومه, الجزائر' الطبعة الثانية, د سنة الطبع, ص389.

² أحمد فتحي سرور, الجرائم الضريبية, الطبعة الثانية, دار النهضة العربية, مصر 1990, ص122.

³ طالب نور الشرع, الجريمة الضريبية, الطبعة الأولى, دار وائل للنشر, عمان الأردن, سنة 2008, ص91 و92.

ثالثا: العلاقة السببية بين السلوك الاجرامي والنتيجة.

لا يخرج القانون الضريبي عن القواعد العامة في قانون العقوبات، من حيث وجوب توافر الرابطة السببية في جريمة الغش الضريبي شأنها في ذلك شأن الجريمة الجنائية بوجه عام، وعليه لا تقوم جريمة الغش الضريبي إذا كان الغش الجبائي في مادة الوعاء لم يكن نتيجة استعمال الطرق الاحتمالية، وانما كان نتيجة خطأ وقعت فيه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة.

(3). الركن المعنوي:

ان الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي لا يخرج عن القواعد العامة من حيث وجوب توافره، لا سيما ان هذه الجريمة عمدية حيث يتطلب فيها وجود القصد الجنائي العام بحيث يكون مرتكب الجريمة عالما بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال و من شأنه ان يؤدي الى التملص الكلي او الجزئي من الضريبة فمجرد الخطأ او الغلط المادي دون قصده عمدا لا يكون قصدا جنائيا.¹

كما يتطلب لقيام الجريمة وجود القصد الجنائي الخاص وهو نية التملص الكلي او الجزئي من الضريبة لدى المكلف واعفاء نفسه من أداء حق الدولة للإضرار بمصلحة الخزينة العمومية.²

أولاً: القصد الجنائي العام.

ويعرف بأنه "إرادة الخروج عن القانون بعمل او امتناع عن عمل، او هو إرادة الاضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل".³

ويقصد به توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية. وفي هذه الجريمة القصد الجنائي العام فيها هو افتراض علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص الجزء الثاني، الطبعة العاشرة، دار هوم، الجزائر 2009، ص 474.

² محمد بلول، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي، قسم حقوق، سنة 2016/2017، ص 28.

³ فرج رضا، شرح قانون العقوبات الاحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 1976، ص 404.

والغش المؤدية الى التملص ومحاولة التملص من كل او بعض الضريبة او الرسم أداء وتحديدًا. وعلمه كذلك بعدم مشروعية الواقعة والافعال المرتكبة.¹

كما يتطلب القصد العام توفر عنصر الإرادة، أي اتجاه إرادة الجاني الى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط.²

ثانياً: القصد الجنائي الخاص.

يقصد به توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بأركانها في القانون، فما يعتد فيه للباعث على الجريمة هو الإحساس او المصلحة التي تدفع الجاني لارتكاب جريمته.³ فلا بد ان يكون الدافع او الباعث على ذلك هو التملص من الضريبة كلها او بعضها و حرمان الخزينة العمومية من استيفاء حقها.⁴

المبحث الثاني: أساليب واثار جريمة التهرب الضريبي.

يقوم المكلف بالضريبة عادة بالبحث عن طرق جديدة من اجل التخلص من عبئ الضريبة كلها او جزئها، فقد كان سابقاً متعلقاً بالمستوى الحرفي فقط اما الان فقد تنوعت اساليبه بصورة ملحوظة وذلك راجع الى براعة وتفنن المكلفين بالضريبة في التخلص منها، غير ان هذه الأساليب الاحتيالية قد اثرت سلباً على كل القطاعات ماليا واقتصاديا وحتى اجتماعيا.

¹ نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة ام البواقي، قسم حقوق، سنة ج 2016/2015، ص28.

² احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة 1999، ص17.

³ فرموش ليندة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، قسم حقوق، سنة ج2013/2011، ص37.

⁴ عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ل. م. د، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة المسيلة، قسم حقوق، سنة ج2018/2019، ص126.

المطلب الأول: أساليب التهرب الضريبي

تعددت أساليب التهرب الضريبي واختلفت من مكلف لآخر ومن نشاط لآخر حيث أصبح من غير الممكن حصرها حصرا دقيقا ومن بين هذه الأساليب نتعرض لثلاث:
التحايل المادي، التحايل القانوني، وكذا التحايل عن طريق التحايل المحاسبي.

الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي.

يلجأ المكلف الى استعمال طرق وأساليب أخرى للغش الضريبي بحيث يتمتع المكلف عن التصريح بجزء او بكل مبيعاته او منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى يمكن ان ينصب التحايل في قالب قانوني أي بمعنى ان المكلف لا يخرج القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية اكثر امتيازا تسمح له ان يخضع لضريبة اقل.¹

. وفي هذه الحالة يقوم المكلف بالضريبة بإخفاء سلعته لكي لا تصل اليها الإدارة الجبائية ونميز حالتين من الاخفاء:

أولا: الاخفاء الجزئي: هذه التقنية تتميز بإخفاء المكلف لجزء من البضائع والسلع والتي من المفروض ان تخضع للضريبة، ليعاد بيعها بعد ذلك بطريق غير شرعية للسوق الموازية، زمن بين الصور التي يتجسد فيها الاخفاء الجزئي:

. عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.

. إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية²

¹ رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة ورقلة، س2007، ص66.

² محمد بلول، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي، قسم حقوق، سنة ج2016/2017، ص19.

ثانيا: الإخفاء الكلي.

يلجأ المكلف الى ممارسة أنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك مستغلا ضعف الرقابة الجبائية حيث يقوم بإنشاء مصانع صغيرة في أماكن اهله بالسكان او في مناطق ريفية يصعب الوصول اليها, والإنتاج المحصل من هذه الوحدات الخفية يتم بيعه دون فواتير في السوق السوداء.¹

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني

وهو التحايل الأكثر استعمالا وتنظيما والارقي تقنية، فلقد عرفه Bruno على انه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، حيث يعتمد المكلف على مستشارين قانونيين يقومون بابتكار طرق جديدة واقل تكلفة ويظهر ذلك من خلال:

أولا: تكييف وتصنيف الحالات القانونية

يتطلب هذا النوع من التلاعب معرفة خاصة في الجانب الجبائي, ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة به فيعمل المكلف على تزييف الواقعة القانونية الخاضعة للضريبة , الى وضعية اخرى تكون معفاة او خاضعة لضريبة اقل.² كمثال: تسجيل عقد البيع على أساس عقد هبة , وذلك لعدم خضوع عقد الهبة للضريبة.

ثانيا: العمليات الوهمية.

ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في انشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات ظنا منه ان التحقيقات الجبائية تقوم على

¹ عبد الغفور هلايلي، البيات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة بسكرة، سنة 2016، ص31.

² نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة ام البواقي، قسم حقوق، السنة ج2015/2016، ص36.

مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها و تبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الاعمال.¹

الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

يلزم القانون المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات وقرارات عن اعماله ومداخيله في كل سنة مالية مع تقديمه لمختلف الوثائق كالفواتير والسجلات المحاسبية، وتقوم الإدارة المحاسبية من خلال هذه السندات المقدمة بتحديد المستحقات الضريبية للمكلف، في حين ان المكلف يعمل على تشكيل الحسابات على الصورة التي تخلصه من الجزء الأكبر من الضريبة.²

يقوم عمل مصلحة الضرائب على اقرارات الربح الذي يحققه المشروع فمن البديهي ان النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس واتصال يقوم على تسجيل ومسك وتقييد حركة الأموال في المؤسسة. فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من الإدارة الجبائية التي تقوم بمقارنة التصاريح والوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلة. اذ ان الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول.³

أولاً: تضخيم التكاليف

رخص المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق خصم بعض من أعباء نشاطه من الربح الخاضع للضريبة، غير ان المكلف يقوم بالمبالغة في تضخيم هذه الأعباء وذلك من اجل

¹ فرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، قسم حقوق، سنة ج2013/2014، ص41.

² منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والاعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، د طبعة، عنابة2012، ص148 و149.

³ سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، قسم علوم التسيير، السنة ج2008/2009، ص81.

التخلص من أكبر قدر من الضريبة. لكن المشرع قيده بشروط عددها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹، وهي:

. ان يكون توظيف هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة.

. ان تكون هذه الأعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

. ان تكون مبررة بوثائق رسمية.

. ان تكون في حدود السقف المحدد قانونا.

ويستخدم في ذلك عدة تقنيات منها:

. تقنية المستخدمون الوهميون: يلجا من خلالها المكلف الى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من مبلغ الضريبة، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح اشخاص حقيقيين من المفروض ان يقوموا بأداء اعمال داخل المؤسسة ولكن في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون اعمال ثانوية لا غير².

. تقنية المصاريف والنفقات الغيرالمبررة: سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة ، أي نفقات و مصاريف متعلقة بمالكي او مسيري المؤسسة ،

¹ عطاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، قسم المالية والمحاسبة، السنة ج2017/2018، ص39.

² محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006، ص 76.

وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال ، كمثل على ذلك : صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.¹

. تقنية الإهلاك: الإهلاك هو التدني التدريجي الذي يطرا على الأصول الثابتة العينية بفعل الزمن، ونتيجة لاستخدامها في العمل و الإنتاج و تعتبر أعباء قابلة للخصم،و الإهلاك ثلاثة أنواع : خطي، تنازلي،تصاعدي.

الجدول: بعض معدلات الإهلاك في الجزائر

معدل الإهلاك	مدة الاستخدام بالسنوات	الاستثمارات
1% الى 2%	من 50 الى 100	مباني صناعية
2% الى 5%	من 25 الى 50	مباني إدارية
10% الى 20%	من 10 الى 25	معدات وأدوات
20% الى 25%	من 04 الى 05	معدات النقل
	10 سنوات	تجهيزات أخرى

¹جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، "دراسة حالة بمركز ضرائب ولاية البويرة" مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة البويرة، قسم المالية والمحاسبة، سنة ج 2018/2019، ص14.

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010، ص47، منقول عن جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماستر، سنة 2018/2019، جامعة البويرة.

ثانيا: تخفيض الإيرادات

وتعتبر الصورة الأكثر شيوعا، اذ يلجا المكلف بعدم التصريح بكل او جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، وهي طريقة تقتصر على من يمتلكون سجلات محاسبية سواء أكان ذلك اجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو الاختياري، بمحض ارادتهم، فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون:

. ثمن صفقات بيع سلع أو مبلغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين المورد والزبون مما لا يترك أي أثر لوجودها في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات ويسجلها الزبون على انها نفقات.

. تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات (رقم الأعمال) وذلك لعدم تقييدها حسابيا (البيع دون فاتورة) لمسح اثار العمليات المحققة.¹

المطلب الثاني: آثار جريمة التهرب الضريبي

تعددت الآثار السلبية للتهرب الضريبي ولم تتحصر هذه الآثار في مجال واحد بل مست جميع القطاعات المالية والاقتصادية والاجتماعية.

¹واصيل عبد القادر وعشيط عبد الحميد، تقنيات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة، (مذكرة ليسانس في العلوم التجارية)، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2007/2008، ص40.

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية

يؤدي التهرب الضريبي الى اثار خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي، فمن ناحية يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في إطار نشاط معين الى جذب الافراد والأموال نحوه ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة، أي حتى لو كانت الإنتاجية الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها او تقل فيها هذه الإمكانيات، ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشاريع فهو لا يسمح بانتصار المشاريع الأكثر كفاءة او الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزا والاحسن تنظيما حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشاريع الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب،¹ و تتمثل هذه الآثار فيما يلي:

. ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.

.إعاقة المنافسة الاقتصادية.

. إعاقة التقدم الاقتصادي.

. ظهور ازمة رؤوس الأموال.

. زعزعة الاستقرار الاقتصادي.²

الفرع الثاني: الآثار المالية

تعتبر الضرائب من اهم موارد الخزينة العمومية، وضياع نسب هامة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي يؤدي لإضرار الخزينة العمومية، وميزانية الجماعات المحلية سواء كانت بلدية او ولاية، فالغش الضريبي بشكل عام يخل بالسياسة المالية للدولة ويترتب عن ذلك عدم قدرة الدولة على أداء وظيفتها الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية الامر الذي يساهم

¹الابد لزرقي، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، سنة 2012، ص60.

²قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، السنة ج 2013/2014، ص45.

في الاخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية، وانخفاض الدخل القومي والفردى، وعجز في الميزانية العامة للدولة بشكل يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى هذا العجز كالقروض الداخلية او الخارجية التي يترتب عنها عدة انعكاسات سلبية في حالة عدم سدادها، حيث يشكل ذلك عبئ ثقيل على الدولة، ويترتب عن التأخير في دفعها ارتفاع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام، واستمرار ذلك لمدة طويلة يؤدي لفقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد المترتبة عن الدين العام بشكل يهدد سواء المستقبل الاقتصادي او السياسي للدولة.¹

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

تعتبر الضريبة من اهم الوسائل لإعادة توزيع الثروات الوطنية، ولكن التهرب الضريبي يعمل عكس ذلك فهو يتسبب في اثار جد سلبية على الجانب الاجتماعي، حيث تظهر اللامساواة الاجتماعية بين افراد المجتمع الواحد اذ يتحمل البعض عبئ الضريبة بأكملها في حين يتهرب منها الآخرون، ونقع فيما يسمى باختلال العدالة الضريبية.² بحيث هناك بعض الممولين الذين يدفعون التزاماتهم الضريبية، والبعض الآخر لا يدفع، مما يضعف الترابط الاجتماعي من جهة، ويضعف قدرة الدولة على الانفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل: الصحة التعليم والخدمات الاجتماعية، مما يترك اثرا سلبيا على التنمية البشرية من جهة أخرى، ومن بين الآثار السلبية أيضا، انتشار الفساد في المجتمع، خاصة في ظل ضعف الإجراءات الرادعية الشيء الذي يدفع الى محاولة الاقتداء بالمتهربين حتى يكونوا سواء.³

¹بولوجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون الجنائي للأعمال، جامعة تيزي وزو، قسم حقوق، السنة ج 2015/2016، ص38.

²نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة ام البواقي، قسم الحقوق، السنة ج2015/2016، ص38.

³عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان 2011، ص 128.

الفصل الثاني: آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي

حاول المشرع الجزائري العمل على خلق سياسة ضريبية من اجل القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي او الحد من انتشارها وقد اتبع في ذلك اليات نذكرها في الفصل الثاني كالاتي:

الإجراءات الوقائية من ظاهرة التهرب الضريبي.

الإجراءات الرقابية.

الاليات العقابية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الإجراءات الوقائية والرقابية لجريمة التهرب الضريبي ووسائل اثبات وقوعها

للضريبة أهمية كبيرة في تطور المجتمعات في العالم، وقد تطرقنا في الفصل الأول الى الآثار السلبية التي تنتج عن التهرب الضريبي وسنتطرق في الفصل الثاني الى كيفية قمع هذه الظاهرة السلبية عن طريق اليات وإجراءات تساهم في تقليص تطور هذه الظاهرة وسنذكر منها في المبحث الأول كيفية الوقاية من هذه الجريمة وكذا معاينتها وكيفية وقوعها.

المطلب الأول: الوقاية من جريمة التهرب الضريبي.

من بين الأساليب الفعالة في محاربة جريمة التهرب الضريبي العمل على تطبيق إجراءات وقائية من هذه الجريمة قبل وقوعها وذلك على عدة مستويات نذكر منها:

الفرع الأول: على مستوى المكلف بالضريبة.

تعتمد فرص نجاح النظام الضريبي على مدى الوعي الضريبي بها ودرجة ثقافته الضريبية، وكذلك مدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، وذلك من اجل البرامج

الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك بعدالتها لأن تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها وإنما تقع كذلك على المكلف.¹

ولذلك وجب على السلطات الضريبية توعية المكلف بالضريبة وكذا كسب ثقته وإزالة التوتر بينه وبين الإدارة.

أولاً: توعية المكلف بالضريبة.

تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى كسب ثقة المكلف وتوعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة، فلا بد من وجود أساليب ووسائل لتوعية المكلف الضريبي، وتتمثل هذه التوعية في تنمية الوعي الضريبي له، يعني تحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبدوره اتجاه هذه التنمية، أي إقناعه بواجبه الضريبي، زمن أجل نشر وإرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق عدة مفاهيم:

. إقناع المكلف بضرورة أداء واجبه الضريبي، لأنه من أهم صفات المواطنة وإنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه.

. القيام بحملات توعوية عن طريق مشاركة الإدارة الضريبية في مختلف التظاهرات والملتقيات الدراسية.

. استعمال مختلف وسائل الاعلام المكتوبة والمسموعة من أجل توعية المواطن.²

ثانياً: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف.

ولتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف، وإزالة التوتر بينهم، يجب العمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، مهمتها هي مساعدة المكلفين بتقديم كل الارشادات والتفسيرات اللازمة على مختلف الإجراءات والاحكام الجبائية وشرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، وفي هذا الصدد قام المشرع الضريبي بإنشاء مصلحة

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، مصر، دون طبعة، 1972، ص266.

² محمد بلول، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي، سنة

2017/2016، ص44.

الاتصال على المستوى المركزي المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال، مهمتها الأساسية هي تحسين العلاقات العامة عن طريق تقديم خدمة ذات جودة للمواطن من اجل تطوير التحضر الجبائي لديه، وقصد تحسين صورتها امام الرأي العام، كما تقوم كذلك بالتنسيق لجميع عمليات الاتصال والاعلام على المستوى المركزي والمحلي.¹

الفرع الثاني: على مستوى التشريع الضريبي.

ان جهود التشريع في محاولة الوقاية من جريمة التهرب الضريبي واضحة، وذلك في الإصلاح الجبائي المستمر، ولأنه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان شغف المكلف بالتهرب الضريبي قويا واذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة بدورها اكثر تشددا عند الاخلال بالالتزامات الجبائية و خاصة ارتكاب فعل غش مبني على هذا الأساس، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث ان الضريبة الواقعية والقليلة الارتفاع والتي يتم تحصيلها، يجب ان تقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات وذلك لضمان عدم الاضرار بالمول، وعدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت.²

أولا: تبسيط النظام الضريبي.

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب ان يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الاعمال خاصة إذا تعلق الامر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل.³

¹حاشي عبد الرحمان، اليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص مالية وإدارة، جامعة الجلفة، قسم حقوق، سنة 2015/2016، ص 38.

²محمد بلول، مرجع سابق، ص 38.

³فرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، سنة 2013/2014، ص 50.

فتعقد التشريعات الضريبية وتعددتها وتعقد القواعد التشريعية التي تنظمها سواءً عند تقدير وعاء الضريبة ام عند حساب قيمتها، والتي يكزن هدفها غالبا تحقيق اكبر قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي قد تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل الى حلول لها اوفهم ابعادها، وبالتالي لا بد ان تزيد من احتمالات التهرب الضريبي.¹

ولذلك كلما كانت الصيغة معقدة يكون القانون اقل وضوحا ويترك مجالا واسعا لتدخل الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات مما يؤدي الى عدم قناعة المكلف بالضريبة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها.²

ثانيا: إرساء نظام ضريبي عادل.

تعتبر الضريبة من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد الى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال مراعاة ما يلي:

. الاخذ بمبدأ شخصية الضريبة.

. اعتدال معدل الضريبة.

. تجنب الازدواج الضريبي.

. إعفاءات الضريبة الغير مدروسة.

بالإضافة الى ذلك يجب تحقق المساواة التامة بين جميع الممولين امام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها مالم يكن ذلك لأسباب موضوعية بحتة وحقيقية.¹

¹ محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، القاهرة مصر، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، 2010، ص253.

² عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية مصر، دار الجامعات المصرية، سنة 1997، ص142.

الفرع الثالث: على مستوى الإدارة الجبائية.

يتوجب اصلاح الإدارة الجبائية من حالتين:

أولاً: تحسين الإمكانيات البشرية.

بعدما توجهت الجزائر الى نظام اقتصاد السوق زادت النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة وهذا يستلزم تدعيم الهياكل الجبائية بعدد كاف من الموظفين المتخصصين في مجال الرقابة الجبائية للقضاء على التباين الموجود بين عدد المكلفين بالضريبة وعدد الموظفين الذين يقومون بالرقابة الجبائية، بالإضافة الى ضرورة انتقاء هؤلاء الموظفين على أسس علمية وعملية وخلقية مع التمتع بسلوك حضاري واقدمية معقولة وكفاءة متخصصة ومؤكدة.²

العمل على رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية بوضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي وتنفيذ الخطط المرسومة، مع وضع أسس عادلة للترقية وتسلط اقوى عقوبة للموظفين الذي يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.

توفير قدر من الحماية والامن للزمين للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الامر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية، مع تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين في الإدارة الجبائية قصد غلق منافذ الاغراء المقدمة لهم.³

ثانياً: تحسين الإمكانيات المادية.

تعددت وتنوعت مهام الادارة الضريبية من إحصاء وتفتيش ورقابة مما صعب من عمل موظفي الإدارة الجبائية ولذلك أصبح من الضروري توفير إمكانيات تسهل هذه الاعمال على

¹ محمد بلول، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي، سنة 2016/2017، ص39.

² علام ليلة، اليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، تخصص قانون دولي للأعمال، قسم حقوق، جامعة تيزي وزو، سنة 2016، ص124.

³ بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة بجاية، قسم قانون اعمال، سنة 2018، ص58.

غرار نظام الاعلام الالي. كما وقام المشرع الجبائي بعمل بعض التعديلات على القوانين منها:

. تحويل الادارة المركزية الى المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 190/90.

. انشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91.¹

. انشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية.²

. إقامة نيابة مديرية للمراقبة على المستوى الجهوي.³

. ادماج مديرية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة.⁴

. تجهيز مختلف الإدارات والمرافق الجبائية بنظام الاعلام الالي.⁵

الفرع الرابع: في الميدان الاقتصادي.

من الضروري اصلاح الرؤية للجنات الضريبة التي تحرم الدولة من إيرادات جبائية مهمة وتسمح أيضا بإعادة تدوير الأموال القذرة في الاقتصاد الحقيقي، وهذا من خلال إجراءات عقابية تتخذها الدولة الصناعية، اذ قامت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بإعداد دليل ارشادي للتعرف على للجنات الضريبية كخطوة أولى تجاه استئصال عمليات غسل الأموال والتهرب الضريبي.

إعادة النظر في تنظيم نظام الاقتطاع من المصدر وتوسيع تطبيقه، حيث رغم أهميته في محاربة التهرب الضريبي الا ان اقتصاره على بعض المداخل يطرح اشكالا حول مدى عدالته

¹المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 1990/06/23 المتعلق بتنظيم الإدارة الجبائية.

²المرسوم التنفيذي 60/90 المؤرخ في 1991/02/23 والمتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.

³طور شبيناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة قسنطينة، سنة 2011/2012، ص 99.

⁴ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون-الجزائر، ص 262 و 263.

⁵ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، سنة 2004، البلدة-الجزائر، الطبعة الأولى، ص 43.

كما انه يشكل ضغطا على سيولة المكلف، حيث انه يراعي الوضعية المالية للمعني، كما ان مواعيد استحقاقه متقدمة جدا ولا ينتظر الى نهاية السنة.

العمل على إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية كون الجباية البترولية تربطه تغيرات خارجية كثيرة التقلبات لا يمكن التحكم فيها والعمل على تخفيف حجم الضرائب الغير المباشرة والاعتماد على الضرائب المباشرة من خلال تشجيع الاستثمار، وتحسين تنظيم إدارة المؤسسات العمومية وبالتالي تحسين المنتج الضريبي المترتب عن نشاطها.

اما بالنسبة لظاهرة الاقتصاد الموازي فما على الجزائر الا استعمال أسلوب الحكمة والحوار مع محاولة دمج هذا الاقتصاد في الاقتصاد الرسمي تدريجيا، وفي نفس الوقت لا تتخلى عن أسلوب تشديد العقاب والردع.¹

المطلب الثاني: معاينة جريمة التهرب الضريبي.

مرحلة معاينة الجريمة الضريبية او جريمة التهرب الضريبي هي مرحلة سابقة لنشوء الخصومة ورفع الدعوى القضائية يعين فيها اشخاص مهمتهم البحث والتحري عن الجريمة وكذا متابعتها.

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لمتابعة جريمة التهرب الضريبي.

هم الأشخاص الذي منحهم المشرع صفة الضبط القضائي غير ان اختصاصهم لا يتعدى جرائم محددة تتعلق بالوظيفة التي يباشرونها، وقد تم تحديد هؤلاء الأشخاص على سبيل الحصر في المادتين 21 و27 من قانون الإجراءات الجزائية، ومن بين من خول لهم القانون صفة الضبط القضائي موظفو مصلحة الضرائب بالنسبة للجرائم الضريبية، وموظفو مصلحة الجمارك بالنسبة للجرائم الجمركية،²

¹بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة بجاية، قسم قانون اعمال، سنة 2018، ص 60 و61.

²حاشي عبد الرحمان، اليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص إدارة ومالية، جامعة الجلفة، قسم حقوق، السنة ج2015/2016، ص46.

غير انه لم توضح مجمل القوانين الضريبية من هم الأشخاص الذين يعتبرون من فئة الضبط القضائي الخاص في المجال الضريبي في نص قانوني متكامل كما هو عليه الامر في قانون الإجراءات الجزائية.¹

لكن المواد 21 من قانون الطابع، وكذا المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة بينت ان أعوان إدارة الضرائب والمحلّفين قانونا مكلفون بإثبات المخالفات المتعلقة بالضرائب. كما حدد قانون الرسم على رقم الاعمال في المادة 112 منه على ان كل من ضباط الشرطة القضائية او أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك او قمع الغش والمخالفات الاقتصادية يمكنهم معاينة الجريمة الضريبية بواسطة محاضر وبكل وسائل الاثبات التابعة للقانون العام.²

اما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل لم تتكلم عن الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي، ويعد هذا الفراغ القانوني، اشكالا في تحديد من لهم الحق في القيام بمهمة اثبات جريمة الغش الضريبي، وهل الشرطة القضائية لها أيضا حق اثبات جريمة الغش الضريبي في كل أنواع الضرائب، وفي هذا المجال يرى جانب من الفقه، جواز الاثبات للشرطة القضائية اذا انطلقنا من قاعدة ان الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في اثبات الجرائم، ويكون من صلاحيتها البحث وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تبعد بنص صريح.³ غير ان جانب اخر من الفقهاء يرى ان مهمة البحث والتحري في الجرائم الضريبية تعتمد على مبدأ التخصص شأنها في ذلك شأن الجرائم الاقتصادية التي تتطلب ان يسند امر البحث والتحري فيها الى فئة من الأشخاص المختصين الذين يملكون خبرة فنية ومهنية كل حسب قطاع عمله وتخصصه وتكوينه الخاص، بل ولا يجوز لأعضاء

¹شرفاوي نصر الدين، خصوصية الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة الجزائر 1، قسم حقوق، السنة ج 2021/2020، ص165.

²المادة 112 من قانون الرسم على رقم الاعمال، ص430.

³معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد خاص، ص133.

الضبط القضائي الضريبي معاينة جل الجرائم الضريبية بكل اشكالها، حيث تلتزم كل فئة من فئات الضبط القضائي الضريبي بالبحث والتحري في نوع معين يتبع اختصاصهم.¹

المطلب الثالث: اثبات وقوع جريمة التهرب الضريبي.

تستدعي كثرة الآثار السلبية وتعدد مضار جريمة التهرب الضريبي، السلطات الضريبية الى محاربة هذه الجريمة وذلك ابتداء من العمل على اثبات وقوعها بكافة الوسائل الممكنة للإثبات.

الفرع الأول: وسائل اثبات جريمة التهرب الضريبي.

يتم اثبات الجريمة الضريبية بوسيلتين هما: المحاضر الضريبية وطرق اثبات القانون العام.

اولا: المحاضر الضريبية.

المحاضر الضريبية في مجال الاثبات الجزائي هي وثيقة رسمية مكتوبة يحررها ويوقعها أعضاء الشرطة القضائية، طبقا للأشكال التي حددها القانون والتنظيم، وهو الوسيلة المعتادة التي يبلغ بواسطتها أعضاء الشرطة القضائية السلطة القضائية بما يقومون من اعمال يخولهم إياها القانون. ويقصد بالمحضر الضريبي ايضا "مختلف الأوراق التي يحررها أعوان ادارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية".²

1). محضر المعاينة: لم يعرف المشرع الجبائي محضر المعاينة، ولقد عرفت من قبل بعض شراح القانون الجنائي من خلال تعريفهم للمحاضر الجزائية بانها تلك الاعمال القانونية التي تتمثل في التحرير الكتابي الذي يقوم به موظف المصالح الجبائية لما عاينه بحواسه من أفعال او اقوال او تصريحات او معاينات مادية، او للأجوبة المعطاة من قبل اشخاص يتم

¹محمد علي سويلم، القانون الجنائي الاقتصادي، الاحكام الموضوعية والجوانب الإجرائية، الطبعة الأولى، دار المطبوعات الجامعية، سنة 2015، الإسكندرية، ص935.

²أولاد سالم عبد الرؤوف/قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، دفاثر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، المجلد 14 العدد الأول، الجزائر2022، ص 80.

تلقي تصريحاتهم او استجواباتهم، وذلك بقصد الاثبات القضائي.¹ كما وتعرف أيضا بانها أداة تستعملها إدارة الضرائب من اجل الاثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة عن طريق اللجوء الى معاينات ميدانية لمحل المكلف المعتمد كوعاء ضريبي، وتختتم هذه المعاينة بتحرير محضر المعاينة.²

وللقيام بتحرير محضر المعاينة وجب اتباع مجموعة من الضوابط الشكلية والإجراءات تتمثل فيما يلي:

أ) الضوابط الشكلية(البيانات): نص القانون الإجراءات الجبائية الجزائري بموجب المادة 38 منه على البيانات الواجب ذكرها في المحضر الضريبي، وتجدر الإشارة الى ان هذه البيانات ليست محددة على سبيل الحصر، بل اكتفت المادة بذكر بعض البيانات الجوهرية لصحة المحضر، فهذا الأخير يعتبر المرآة العاكسة لمجمل العمليات التي قام بها العون المكلف بالمعاينة، وتدون فيه جميع العمليات والإجراءات دون استثناء لحمايته من أي شكل من اشكال الطعون التي قد يدفع بها الخصوم.

ونصت المادة 38 أعلاه على ضرورة احتواء محضر المعاينة على البيانات التالية:
بيان الأشخاص الذين اجروا عملية المعاينة، سواء كانوا من موظفي الإدارة الجبائية، اين يشترط فيهم ان تكون لهم رتبة مفتش على الأقل، ويمكن ان تجرى عملية المعاينة، من طرف موظفين غير تابعين لإدارة الضرائب.

. تحديد الأشخاص الذين حضروا عملية المعاينة، وقد حصرهم المشرع الضريبي في (المكلف بالضريبة. ممثله القانوني . مستشاره القانوني . العامل في مكان المعاينة . الشهود . ضابط الشرطة القضائية . المحضر القضائي).

. التحديد الدقيق لتاريخ وساعة اجراء عملية المعاينة، حيث يتعين على الإدارة التقيد بالأوقات القانونية التي تجوز فيها المعاينة.

¹نجيمي جمال، اثبات الجريمة على ضوء الاجتهاد القضائي، دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، دار هوم، الجزائر، سنة 2013، ص186و187.

²أولاد سالم عبد الرؤوف/قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص81.

. جرد المستندات والاشياء المجوزة.¹

ولقد نصت المادة 20 مكرر 3 على شروط أخرى لمحضر المعاينة في حالة التلبس الجبائي، حيث اكدت ان يكون تحرير المحضر وفق للنموذج الذي تعده الإدارة، كما اوجبت توقيعه من قبل عون الإدارة الجبائية، مع وجوب المصادقة على توقيع المكلف بالضريبة المرتكب للمخالفة الجبائية، وفي حالة رفضه يشار الى ذلك في المحضر.²

(ب) الاجراءات اللاحقة لتحرير محضر: يتم إثر انتهاء تحرير محضر المعاينة مجموعة من الشكليات هي:

. بعد تحرير المحضر تسلم نسخة منه الى المعني بالأمر او ممثله القانوني او شاغل الأماكن.

. وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني فان المحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب اشعار بالاستلام من إدارة البريد والمواصلات ويرسل الى اخر محل إقامة معروف للمخالف.

. يتم ارسال النسخ الاصلية للمحاضر الى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

يلزم ضباط الشرطة القضائية واعوان الإدارة الجبائية الذين اجرؤا وحضروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية المادة 301 من قانون العقوبات.³

(2). محضر الحجز: لم يتطرق المشرع الضريبي الى تحديد مفهوم الحجز الضريبي، ويمكن تعريفه على انه مباشرة الإدارة الجبائية ممثلة بأحد اعوانها، بوضع يدها على المحل الضريبي للمكلف (أموال، مستندات، سجلات، فواتير، وغيرها من الوسائل المادية)

¹ أولاد سالم عبد الرؤوف/قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، المجلد 14 العدد الأول، الجزائر 2022، ص 81.

² شرفاوي نصر الدين، خصوصيات الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص القانون الجنائي، جامعة الجزائر 1، قسم حقوق، ص 233.

³ عزوز سليمة، الاليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ل. م. د. في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة المسيلة، السنة الجامعية 2018/2019، ص 253.

لاستعمالها في التحقق من مدى وجود ممارسات تدليسية، او استخدامها للوفاء بالمستحقات الضريبية التي في ذمة المكلف بها.

وتعد عملية الحجز أحد السلطات التي منحها المشرع للإدارة الضريبية، اين رخص لها إمكانية حجز كل المستندات والوثائق والدعائم، او العناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات المتخذة من قبل المكلف والهادفة الى التحايل على الوعاء الضريبي وعدم دفع المستحقات الضريبية.

وقد يتخذ الحجز طابع الحتمية واللزوم (الحجز الاجباري) وهو ما جاءت به المادة 511 من قانون الضرائب غير المباشرة، وفقا لهذه المادة فان الحجز الاجباري يكون على وسائل التزوير والأجهزة التي تتم حيازتها بطرق غير شرعية بالإضافة الى جميع الأجهزة والوسائل الغير مصرح بها والمستعملة في الحيازة والصنع.¹

ومجال الحجز الضريبي المثبت للجرائم الضريبية في الحالة الأولى تتعلق بإثبات جريمة الغش الضريبي في مادة التحصيل، حيث يقوم قابض الضرائب بكافة الإجراءات القانونية التي ينص عليها قانون الإجراءات الجبائية من اجل متابعة عملية التحصيل بدءا بإجراء التنبيه الضروري قبل اية متابعة تحصيل ثم يخول للقابض القيام باي اجراء قصد الوصول الى اجبار المكلف بالضريبة على دفع الدين الجبائي، ويعتبر الحجز الضريبي من بين اهم الإجراءات التي تمكنه من تحقيق هذه الغاية، غير ان محضر الحجز المنجز من قبل قباضة الضرائب لا يهدف في اجراءه الى لإثبات جريمة التهرب الضريبي بصفة رئيسية، وانما هو اجراء تحصيل داعم لعملية اثبات الجريمة الضريبية الى جانب بعض الأوراق الثبوتية الأخرى.

اما الحالة الثانية فهي تتعلق بالمراقبة الجبائية الدقيقة على بعض المواد مثل مادة الكحول، التبغ، وبعض المعادن النفيسة كالذهب والفضة والبلاتين، حيث يجوز لأعوان الجمارك

¹ أولاد سالم عبد الرؤوف/قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، المجلد 14 العدد الأول، الجزائر 2022، ص 82.

واعوان الإدارة المالية وضباط الشرطة القضائية تحرير محاضر الحجز في حالة ضبط مخالفات متعلقة بمادة الكحول لعدم احترام قواعد النقل والبيع او صناعة الكحول.

وبالنسبة للمعادن النفيسة كالذهب والفضة، يلزم قانون الضرائب غير المباشرة أعوان الإدارة الجبائية المختصين بمراقبة الضمان تحرير محاضر حجز في حالة ارتكاب مخالفات متعلقة بالضمان كالغش في مادة الذهب وعدم طبعه ووجود دمغات مزورة او استيراده بطريقة غير شرعية، كما يجوز لأعوان إدارة البلدية ومحافظو الشرطة في ما يتعلق بالمخالفات المتعلقة بالباعة المتجولين للذهب والفضة تحرير محاضر الحجز على هذه المصوغات.¹

(أ) . الضوابط الشكلية لمحاضر الحجز: فصل المشرع الجبائي الجزائري في إجراءات ومضمون محاضر الحجز بموجب المواد 506 و 507 و 508 من قانون الضرائب غير المباشرة الذي يبين بعض البيانات الواجب احتواءها في محاضر الحجز وتشمل:

. تحديد نوع الجرم الضريبي المرتكب من طرف المكلف بالضريبة.

. ذكر البيانات الواردة في التصريح بالحجز الصادر من الإدارة الجبائية.

. التحقيق الدقيق للمعلومات الشخصية (الاسم - الصفة - محل الإقامة) للأعوان والأشخاص الذين اجروا عملية الحجز.

. مكان وزمان اجراء عملية الحجز وتحرير المحاضر المتعلق بها.

. بيان نوع التزوير والاتلاف بخصوص الحجز التي تباشر لهذا الغرض.²

(ب) . الإجراءات اللاحقة لتحرير محاضر الحجز: بعد الانتهاء من عملية الحجز وتحرير محاضر لا بد من وضع المحجوزات تحت الحراسة القضائية او في حظيرة المحجوزات او

¹شرفاوي نصر الدين، خصوصيات الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص القانون الجنائي، جامعة الجزائر 1، قسم حقوق، ص 235.

²أولاد سالم عبد الرؤوف/قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، المجلد 14 العدد الأول، الجزائر 2022، ص 82..

تحت حراسة الإدارة الجبائية، كما يمكن وضع المحجوزات تحت حراسة الشخص المخالف، وفي كل الأحوال يجب تحديد الحارس بدقة في محضر الحجز.

ويمكن بيع هذه المحجوزات إذا كانت قابلة للتلف ولم يقدم المحجوز عليه أي اعتراض على امر البيع القضائي حسب المواد 516، 515، 514 من قانون الضرائب غير المباشرة، وفي حالة العكس تستوجب مصادرة هذه المحجوزات.

وتجدر الإشارة إلى أن الأشياء المحجوزة لا بد أن تحفظ بطريقة لائقة إلى حين تحديد مصير هذه المحجوزات، أما بمصادرتها بصفة نهائية عن طريق حكم غير قابل لأي طعن، أو إرجاعها إلى أصحابها في حالة الحكم بالبراءة وإرجاع المحجوزات.¹

ثانياً) طرق الإثبات في القانون العام: لم تستبعد القوانين الجبائية طرق الإثبات في القانون العام، وعليه يجوز إثبات الجريمة بأي طريقة من طرق الإثبات.

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

يحكم الإثبات في القانون العام القواعد العامة المنصوص عليها في المواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية، والتي تنص على طرق الإثبات المختلفة وهي: المحاضر التقارير الاعترافات والشهادات، الكتابة، الشهود، فضلا عن اجراء الخبرات الفنية.²

¹شرفاوي نصر الدين، خصوصيات الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، تخصص القانون الجنائي، جامعة الجزائر 1، قسم حقوق، ص 237.

²نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي، قسم حقوق، السنة ج 2015/2016، ص 56.

الفرع الثاني: تقدير وسائل الإثبات.

كما رأينا سابقا فان المحاضر يتم تحريرها بعد عملية المعاينة والحجز التي تتم بناء على امر وترخيص قضائي من اجل المعاينة المادية للعناصر التي تشكل الأفعال التدليسية لجريمة الضريبية، ومادام ان عملية اجراء المعاينة والحجز تتم تحت اشراف السلطة القضائية، وحدد قانون الإجراءات الجزائية بموجب المواد 34، 35، 37، 38، القواعد الخاصة بها والاحكام التي تضبطها. ويجوز الطعن في تلك الأوامر وفقا للقواعد المنصوص في قانون الإجراءات المدنية والإدارية. وعليه فان هذه المحاضر لها حجية مطلقة في مسألة الإثبات امام القاضي الجزائي ولا يطعن فيها الا بالتزوير. وهنا وجب التفريق بين الطعن بالتزوير وبطلان المحاضر، فالتزوير هو تغير الواقع بإضافة بيانات غير صحيحة وحذف أخرى، والبطلان يكون في حالة عدم احترام القانونية.

وبالرغم من ان القوانين الجنائية لم تبين كيفية الطعن بالتزوير الا ان قانون الإجراءات الجزائية تناول هذه المسألة ونص من خلال المادة 218 منه على ان "ان المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها الى ان يطعن فيها بالتزوير وفق ما هو منصوص عليه في الباب الأول في الكتاب الخامس".¹

المبحث الثاني: وسائل مكافحة جريمة التهرب الضريبي.

الوقاية من التهرب الضريبي تعد من أنجع الوسائل لمكافحة التهرب الضريبي وذلك قبل انتشار هذه الظاهرة ولكن وعلى غرار هذه الوسيلة ومع استفحال هذه الجريمة وسط المجتمع فان الوسائل الرقابية وكذا العقابية هي أحسن طريقة لمكافحتها وذلك لما فيها من مراقبة للمخالفين وردع للمتهربين.

¹بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص قانون عام، جامعة سيدي بلعباس، قسم القانون الجنائي الجزائري، السنة الجامعية 2018/2019، ص 265.

المطلب الأول: الوسائل الرقابية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.

الوسائل الرقابية هي من بين الطرق المهمة والضرورية التي جاءت بها السلطات الضريبية من أجل محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، ونميز منهن اثنتين: الرقابة الجبائية والتحقيق الجبائي.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية العامة.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية العامة.

إن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساساً على التصريحات التي يقدمها المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية، بحيث تحتوي هذه التصريحات على المعلومات اللازمة التي تحدد أسس الاوعية الضريبية.

يمكن تعريف الرقابة الجبائية العامة على أنها فحص لتصريحات وكل التسجيلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستيضاح من كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى تطابق الموجود بينهما وكذلك النظر في الوضعية المالية.¹

كما تعرف الرقابة الجبائية العامة بأنها: "الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن الإدارة الضريبية إحدى هذه السلطات المختصة، فإن

¹ إسماني زينة، عرار أسماء، كامل نورة، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة البويرة، قسم العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2011/2012، ص 63.

رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق ان المكلفين ملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية ام لا وتصحيح الأخطاء ان وجدت".¹

ثانيا: أسباب واهداف الرقابة الجبائية العامة.

هناك عدة أسباب دعت الى ضرورة إيجاد نظام رقابي جبائي، تختص الإدارة الجبائية بتطبيقه بصفتهما الجهاز الفني الذي يخول له مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي عن طريق فرض وتحصيل الضرائب والرقابة عليها سعيا لتحقيق الأهداف الجبائية.

1). أسباب الرقابة الجبائية العامة: هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجبائية في الجزائر وهي:

أ) . الرقابة الجبائية العامة كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لان المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

ب) . الرقابة الجبائية العامة كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي: نظرا لأسباب متعددة يلجا بعض المكلفين بالضريبة الى الغش او تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية، لذلك فان مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة يمارسها وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الغش الضريبي والتي تشكل ضمان لتحقيق مصالح الخزينة العمومية.²

¹بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية اليات الرقابة واستراتيجية مكافحة، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة المسيلة، قسم علوم التسيير، سنة ج 2016/2015، ص192.

²أمنة حمداوي، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة ام البواقي، السنة ج 2018/2017، ص30.

2). اهداف الرقابة الجبائية العامة: تعمل الإدارة الجبائية على تحقيق بعض الأهداف من خلال الرقابة الجبائية العامة وهي:

أ) . الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبية لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات او مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

ب) . الهدف الإداري: اذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

. تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات الصحيحة.

. تحديد الانحرافات وكشف الاخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والالمام بأسبابها وتقييم اثارها.

. تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

ج). الهدف المالي الاقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العتمة من التلاعب والسرقة أي حمايتها من كل ضياع باي شكل من الاشكال وهذا لضمان دخول إيرادات اكبر للخرينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي الى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.¹

ثالثا: اشكال الرقابة الجبائية العامة.

تتم الرقابة العامة على مستوى مفتشيات الضرائب وفي هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة: الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق. يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص

¹حضراوي الهادي، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة الاغواط، جوان 2005، العدد02، ص48.

تصريحات المكلفين بالضرائب وتتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي هذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل او اجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب وتتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة.¹

1). الرقابة الشكلية: ان هذا النوع من الرقابة يركز على الشكل وذلك بمراقبة التصريحات السنوية من حيث: هل استوفى كل شروطه؟ ووقع في تاريخه المحدد؟ (1 أبريل كل سنة) حيث ان المكلف إذا تأخر في ايداعه تحسب عليه غرامة تأخير، ويسجل تاريخ إيداع التصريحات في سجل الواردات ويقوم بهذا العمل مفتش في نطاق المفتشية، وهناك خاصيتين أساسيتين لها الشكل من الرقابة هما:

. انها اول عملية رقابية تخضع للتصريحات لها وأنها تتم سنويا.

. تهدف الى التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية، ولا تهدف الى التأكد من صحتها.² ولكنها تهدف الى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقق من هوية وعنوان المكلفين و ذلك وفقا للإجراءات التالية:

*المكلف: يجب ان يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات، تتمثل في السجل التجاري بطاقة اثبات الهوية، شهادة التصريح بالوجود، شهادة الإقامة، البطاقة الإحصائية.

*النشاط: يجب ان تتوفر على بطاقة التعريف الجبائي، التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات ارقام الاعمال لكل سنة.

*الأخطاء المادية: التأكد من ان إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في اجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من ان العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود

¹سهم كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ليل شهادة ماجستير، جامعة بسكرة، سنة 2014، ص55 و56.

²خضراوي الهادي، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة الاغواط، جوان 2005، العدد02، ص49.

أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على ان البيانات المشار اليها في الخانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلق بها.

فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات، بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات.¹

وعندما تنتهي الإدارة الجبائية من مرحلة الرقابة الشكلية تنتقل الى المرحلة التي تليها والتي تتمثل في الرقابة على الوثائق.

(2) . الرقابة على الوثائق: عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب احضار الوثائق والسجلات المحاسبية. ومراقبة الوثائق يجب ان تكون شاملة وتتم على مستوى ومحتوى ومضمون التصريحات المقدمة. اذن فمراقبة الوثائق هي مجموع الاعمال المنجزة والتي خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات والوثائق اعتمادا على المعلومات المشككة للملف الجبائي، وبصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الاعمال.²

ويهدف هذا النوع من الرقابة الى:

. اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.

. معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سن.

. مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية

الضرائب.

. اعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.³

¹جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالة المؤسسة، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2018/2019، ص40.

²عطاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسير، جامعة مستغانم، السنة ج 2017/2018، ص14.

³عزوز سليمة، الاليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الجنائي للأعمال، جامعة المسيلة، السنة ج2018/2019، ص 204.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة (التحقيق الجبائي).

وتسمى أيضا بالرقابة في عين المكان او الرقابة الخارجية ويعد هذا النوع تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون انشطتهم بها بهدف التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية كما يمكن للأعوان المحققين اجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية الاستغلال داخل مقرات العمل حسب مقارنة العناصر والمعطيات والوثائق المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.¹

ويشمل هذا النوع من الرقابة نوعان من التحقيقات:

أولاً: التحقيق المحاسبي.

ويعرف على انه مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما او شخص معين و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة ودقة التصريحات المكتتبه، وعند اقتضاء الحال فانه يمكن الالتجاء الى الإجراءات الضرورية لتحقيق التعديلات اللازمة وعرفت المادة 20 فقرة 1 من قانون الاجراءات الجزائية التحقيق المحاسبي على انه عبارة عن مجموعة عمليات هدفها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.² وتخضع الرقابة في عين المكان لأجل محددة بستة 06 اشهر هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 23.11.2004 لكن حيث انه بالرجوع الى المادة 190 من ق.ض.م فان اجراء التحقيق الجبائي في المهلة المحددة بستة اشهر اجراء جوهري يطبق على التحقيق في عين المكان أصلا وفي مكاتب إدارة الشركات بالاستناد الى القاعدة العامة من جهة. كما ان حالات تحديد الاجل المذكور

¹ محمد بلول، التهريب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي، السنة ج2016/2017، ص 46.

² حاشي عبد الرحمان، اليات مكافحة التهريب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص إدارة ومالية، جامعة الجلفة، السنة د 2015/2016، ص 39.

حددها المادة 190 السالفة الذكر ولا تندرج فيها حالة القيام بالتحقيق على مستوى إدارة الضرائب.¹

ثانياً: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

هي مجموعة من العمليات التي ترمي الى الكشف عن الفرق الموجود بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي، او بمعنى اخر هي القيام بمراقبة مدى تجانس والانسجام بين المداخيل المصرح بها والوضعية المالية الحقيقية للمكلف، وهذه الرقابة أنشئت بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 ليشمل الأشخاص الطبيعيين لنسبة الضريبة على الدخل الإجمالي، ونظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به فقط حدد قانون الإجراءات الجبائية ان القيام به لا يكون الا من عون اداري برتبة مفتش على الأقل.

وفي نهاية التحقيق يستدعي المفتش المحقق المكلف بالضريبة من اجل الحضور الى اشغال اختتام التحقيق، ويصرح بالفرق بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي، فيعاد تقييم الضريبة حسب الإجراءات العادية لذلك شأنه شأن التحقيقات الأخرى.²

المطلب الثاني: التعاون الداخلي والخارجي كإجراءات لمكافحة التهرب الضريبي.

تعددت وتتنوع وسائل مكافحة التهرب الضريبي وذلك للانتشار الكبير الذي تعرفه هذه الظاهرة بين المكلفين بالضريبة ومن بين هذه الوسائل نذكر التعاون الداخلي والخارجي واذي يلعب دورا هاما في التنسيق بين الإدارات داخل الوطن او خارجه أي بين الدول.

¹قزموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، السنة ج 2013/2014، ص 65.

²عزوز سليمة، الاليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة المسيلة، السنة الجامعية 2018/2019، ص 210.

الفرع الأول: التعاون الداخلي.

وهو التنسيق بين إدارات الضرائب داخل الدولة ومع مصالح الجمارك خاصة وكذا المصالح التابعة لوزارة التجارة. وفي هذا الصدد وضع المشرع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين هذه الإدارات متمثلة في لجان على المستوى المركزي والمحلي مكلفة بتطبيق برنامج مكافحة التهرب الضريبي والممارسات المشبوهة، وترجم هذا التنسيق بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 290.97 المؤرخ في 27/07/1997 المتضمن انشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة. تقوم هذه اللجان بتبادل المعلومات واتخاذ الإجراءات اللازمة واستغلال وصول التوريد وذلك بوضع قوائم لهؤلاء المستوردين ويتم تبليغها لمصالح الجمارك، والتي تعمل بدورها على تحويل وصول التوريد الى إدارة الضرائب الولائية، كما تعمل على القيام بتبليغ فصلي للمديريات الجهوية للضرائب، وهذا من اجل مراقبة المعلومات المصرح بها واستغلالها ميدانيا، حتى تستطيع المصالح الضريبية تأسيس الوعاء الضريبي.¹

أولاً): على المستوى المركزي

. لجنة التنسيق الولائية المشتركة: نصت المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 290.97 انه "تؤسس لجنة تنسيق وزارية مشتركة (الضرائب والجمارك والتجارة) تتشكل من أعضاء دائمين وأعضاء إضافيين، وتدعى في صلب النص للجنة الوزارية المشتركة"²

كما نصت المادة 02 أيضا على أعضاء هذه اللجنة من أعضاء دائمين ممثلين في مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك، والمفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش، وأعضاء إضافيين معينين من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويتأسس هذه اللجنة ممثلين عن المصالح الثلاثة السالفة الذكر (الضرائب، الجمارك، التجارة).

¹طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في الحقوق، تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة1، السنة ج 2012/2011، ص126.

²المرسوم التنفيذي رقم 290.97 المؤرخ في 27 جويلية 1997 والمتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج. ر، عدد50 الصادرة في 30 جويلية 1997.

وتتمثل مهام هذه اللجنة فيما يلي:

. تنظيم وتطوير تداول المعلومات بين المصالح التابعة للهياكل المركزية التي تتشكل منها.
. تصور وتقتراح كل التدابير والإجراءات التي من شأنها ان تطور الاعمال ذات الاهتمام المشترك بينهم.

. انجاز الاعمال المشتركة في مجال الرقابة.

. تقوم بتنسيق عمل لجان التنسيق الولائية، ودراسة الحصائل السداسية لأشغال هذه اللجان.

. تقوم بإعداد حصيلة سداسية لأعمالها.¹

ثانياً): على المستوى المحلي:

أ)لجان التنسيق الولائية:

تم انشاء لجان التنسيق الولائية على مستوى كل ولاية بين المديريات الولائية الضرائب، الجمارك والتجارة، تتشكل من أعضاء دائمين ممثلين من طرف المدير الولائي للضرائب، رئيس قطاع مكافحة الغش او رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، المديرية الولائية للمنافسة والاسعار، اما الأعضاء الاضافيين يتكونون من الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي او ما يعادلها في المديريات الولائية المعنية. وتتمثل مهام لجان التنسيق الولائية فيما يلي:

. تضبط برامج الاعمال المشتركة في مجال الرقابة والكشف عن الغش الضريبي.

. تضمن ارسال المعلومات وتبادلها الفعليين بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية.

. تطبيق الإجراءات المقررة بصفة مشتركة والسهر على انجاز برامج التدخل من طرف الفرق المختلطة للرقابة.

¹عزوز سليمة، الاليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة المسيلة، السنة ج2018/2019، ص213.

. تعد حصيلة سداسية عن اشغالها وترسلها الى المديرية الجهوية للضرائب، التي تعد بدورها حصيلة سداسية تشمل تقارير لجان التنسيق الولائية التابعة لدائرة اختصاصها، وترسلها الى لجنة التنسيق الوزارية المشتركة.¹

(ب) . الفرق المختلطة للرقابة:

تم انشاء الفرق المختلطة للرقابة تحت سلطة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مع الارتباط المباشر بالمديرية الولائية حيث كل مديرية تتكون من ثلاثة ممثلين للإدارات الضرائب والجمارك والتجارة ولا تقل رتبة كل عون منهم عن رتبة مفتش والخبرة المهنية ثلاث سنوات، ومن بين مهام هذه الفرقة:

. تطبيق قرارات وبرامج الرقابة المسطرة من طرف لجان التنسيق الولائية.

. مراقبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بعملية الاستيراد او التجارة او التجزئة وضمان تطابق هذه العمليات مع ما تحتويه التشريعات الجمركية والجبائية والتجارية.

. اعداد تقارير كل ثلاثي عن الاعمال التي قاموا بها خلال هذه المدة وتقديمها الى رئيس لجنة التنسيق الولائية.²

الفرع الثاني: التعاون الخارجي.

يعتبر التعاون الدولي من خلال ابرام الاتفاقيات الضريبية أداة فعالة لمكافحة التهرب الضريبي، نظرا لما توفره من معلومات تساعد الإدارة الضريبية على كشف التهرب، وهذا ما جعل الدولة الجزائرية والدول الأخرى تلجأ الى التعاون الدولي فيما بينها ضرورة حتمية لمكافحة التهرب الضريبي.

¹طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في الحقوق، تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة1، السنة ج

2012/2011، ص128 و129.

²خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، جامعة بسكرة، السنة الجامعية 2013/2014،

ص81 و82.

ويتم التعاون بين الدول عن طريق عقد اتفاقيات دولية، فب الغالب هي اتفاقيات ثنائية، زيادة على التعاون مع المنظمات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة، ولكن تجدر بنا الإشارة الى ان الدول لا تبدي الاهتمام المنتظر منها للتعاون من اجل مكافحة التهرب الضريبي الدولي، عكس الاهتمام الكبير الذي تقوم به من اجل معالجة الازدواج الضريبي. ويتمثل التعاون الدولي في نقطتين، النقطة الأولى تنصب على اكتشاف وتحديد نطاق التهرب الضريبي، والثانية تتعلق بعملية التحصيل للضريبة المستحقة والتي خرجت من اختصاص الدولة وأصبحت تابعة لإقليم دولة أخرى.¹

(أ) . أهمية الاتفاقيات الجبائية في مواجهة الجريمة الضريبية:

تسعى الاتفاقيات الجبائية الثنائية الى إيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي والتي يمكن حصرها في هدفين أساسيين هما:

1). تجنب الازدواج الضريبي الذي يتقل كاهل المكلف بالضريبة فيؤدي التعاون الضريبي الى تشجيع حركة الاستثمار وتداول رؤوس الأموال بين البلدين او البلدان المعنية بالاتفاقية الدولية وذلك بتحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الاتفاقية وفق ما يسمى بتوزيع الاختصاص الضريبي.

2). مكافحة الجريمة الضريبية التي تتقل كاهل الاقتصاديات وذلك بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين.²

(ب) . الإجراءات المتخذة لمواجهة جريمة التهرب الضريبي:

لقد تبين للمجتمع الدولي ضرورة محاربة الجريمة الضريبية الدولية نتيجة الاثار السيئة التي يخلفها على اقتصاد الدول، ومن اجل ذلك اتخذت مجموعة من التدابير من بينها:

¹جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي واليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة المسيلة، السنة الجامعية 2018/2019، ص 63 و64.

²عزوز سليمة، الليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة المسيلة، السنة ج 2018/2019، ص 220.

. المساواة في المعاملة: تنص اغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لكلي الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله حاملون الجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية.

. التنسيق الضريبي: يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد اهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من الجريمة الدولية الضريبية، ويتمثل في تنسيق النظم والتشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة ومتقاربة، الامر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول.

. الشفافية الضريبية والمصرفية: ان للشفافية دورا مهما في محاربة أي فساد في أي قطاع كان، وتعد أداة وقائية تمنع من الوقوع في الجرائم، حيث تعتبر الشفافية من المفاهيم الإدارية الحديثة والمتطورة والتي يتوجب على الإدارات الواعية ضرورة الاخذ بها.¹

المطلب الثالث: الآليات العقابية لمكافحة جريمة التهرب الضريبي.

شرع المشرع الجزائري من اجل قمع جريمة التهرب الضريبي مجموعة من الآليات العقابية خاصة في التعديلات الاخيرة المتعلقة بقانون المالية، ومن بين هذه العقوبات عقوبات تهديدية ومهنية وكذا عقوبات جبائية وجزائية.

الفرع الأول: العقوبات التهديدية والمهنية.

وهي عقوبات مالية تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين من اجل حثهم على أداء التزاماتهم تجاه الضريبة.

أولاً) . العقوبات التهديدية: جاءت العقوبات التهديدية في النصوص الجبائية تحت اسم التلجئة المالية، وهي وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة

¹ عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 221.

وحمله على السرعة في تنفيذ التزاماته، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية.

وكمثال يتعين على كل شخص او شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، او تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، يترتب على هذه المخالفة حسب المادة 63 من ق الإجراءات الجبائية انه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها من 5.000 دج الى 50.000 دج تلجئه مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير.

ويتم النطق بالغرامة والتلجئة (الغرامة التهديدية) من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، التي تثبت في القضايا الاستعجالية، على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف.

يبدأ سريان الغرامة التهديدية من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية وهذا انطلاقا من انه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين ان هذا الأخير لا يقبل التنفيذ. وفي حالة إصرار المكلف الصادر الحكم في حقه على رفضه، ترجع إدارة الضرائب الى محكمة الموضوع وهذا مهما كانت الجهة التي قضت بالغرامة التهديدية للمطالبة بتصفيتها عن طريق تحويلها الى تعويض عن الضرر، وذلك وفقا للمادة 175 من القانون المدني، فالقاضي في حالة إصرار وتعنت المكلف بالضريبة على رفض التنفيذ، فانه يجدد مقدار التعويض الذي يلزم به المدين مراعى الضرر الذي أصاب الدائن.¹

ويشترط لفرض الغرامة التهديدية ان يكون التنفيذ ممكنا فاذا أصبح التنفيذ مستحيلا فلا جدوى من الحكم بالغرامة التهديدية.

¹طورش بناتا مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في الحقوق تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة 1، السنة

ج2011/2012، ص181 و183

يجب ان يكون التنفيذ غير ممكن او غير ملائم الا إذا قام به المدين بنفسه.

ثانياً) . العقوبات المهنية: رغبة من المشرع في دعم وحماية حقوق الخزينة العمومية جاء بموجب قانون المالية 1997، بعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، وهي عبارة عن عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة والتي تتمثل في:

أ. الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف: وهو عقوبة تلجا لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من اجل اجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون امام خيارين اما التسديد او الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه.

ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في اجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، وان لا تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر.

وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد، الا ان الطعن لا يوقف التنفيذ.

ب . تسجيل المكلفين المتهربين في بطاقة معلوماتية: وهذا بموجب التعلية المشتركة بين الوزارات، يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين، كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من اجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية.¹

ج . سحب التوطين المصرفي وعي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من اجل السماح لهم بعملية الاستيراد، ومن اجل محاربة التهرب الضريبي أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد.

د . اقضاء المتهربين من المشاركة في الصفقات العمومية دلت على ذلك المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236/10 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على ان يقصى بشكل مؤقت او نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

¹طورشي براهيم، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة ورقلة، السنة ج 2014/2015، ص39.

- . لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية.
- . المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.¹

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية والجزائية

تختلف عقوبات جريمة التهرب الضريبي باختلاف درجة خطورة المخالفة المرتكبة، منها عقوبات جبائية متمثلة في التعويضات والغرامات المالية وعقوبات جزائية متمثلة في عقوبات سالبة للحرية وعقوبات سالبة للحقوق.

اولا: العقوبات الجبائية

تجد العقوبات الجبائية سندا في القوانين الجبائية وتختلف هذه الجزاءات من نص لآخر ومن مضمون لآخر، لكن جميعها تتفق على فرض الغرامات وتتمثل فيما يلي:

1). الغرامات: تضمنت المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اول غرامة جبائية لمخالفة عدم تقديم التصريح بالوجود وذلك بدفع غرامة مالية محددة ب 30.000 دج² وتقرض تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء"، والتصريحات التي تكتتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من اعفاء جبائي او الذين يتحصلون على نتائج عاجزة، تطبيق الغرامات الآتية:

. 2.500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا.

. 5.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرا واحدا ويقل عن شهرين.

. 10.000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.

¹طورش بناتا، مرجع سابق، ص40.

²المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

إذا لم يصل التصريح الى الإدارة في اجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع اشعار بالاستلام، تطبق زيادة بنسبة 35%.

كما انه عند محاولة القيام بأعمال الغش، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق اذا كان مقدار الحقوق المتملص منها اقل من او يساوي خمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000 دج¹.

نسبة 200% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا اكثر من 5.000.000 دج.

اما في قانون الضرائب غير المباشرة فنميز نوعين من العقوبات الجبائية

. عقوبات ثابتة: وذلك بنص المادة 523 من نفس القانون حيث يعاقب على جميع مخالفات الاحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة من 5.000 دج الى 25.000 دج مع مراعاة الاحكام المنصوص عليها في المواد من 524 الى 527 من القانون

. عقوبات نسبية: نصت المادة 537 " فتعاقب كل من يجعل باي وسيلة كانت الاعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.000 دج الى 100.000 دج "².

وجاءت المادة 114 من قانون الرسم على رقم الاعمال لتعاقب من يخالف الاحكام القانونية والنصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين 500 دج الى 2.500 دج وفي حالة الطرق التدليسية يحدد المبلغ من 1.00 دج الى 5.000 دج ، وفي حالة عدم وضوح الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من نفس القانون تطبق عليها غرامة جبائية تقدر 1.000 دج.

¹ حاشي عبد الرحمان، اليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص إدارة ومالية،

جامعة الجلفة السنة ج 2015/2016، ص66.

² عزوز سليمة، الليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانونجنائي للأعمال، جامعة المسيلة، السنة ج 2018/2019، ص287.

وإذا تبين بعد التحقيق ان رقم الاعمال السنوي المصرح به غير كاف او ان الخصم طبق في غير محله يضاف الى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 من القانون النسب التالية:

. 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل او يساوي 50.000 دج.

. 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 20.000 دج.

وفي حالة الطرق التدايسية تطبق نسبة 100% على مجمل الرسوم المتملص منها.¹

اما قانون الطابع فقد نصت قوانينه على الغش باستعمال الآلات المشار اليها في المادة 04 من القانون يعاقب عليها في التشريع الجاري بع العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

اما المادة 33 من نفس القانون فقد حددت غرامة لا تقل عن 10.000 دج في حالة استعمال الة بدون ترخيص من الإدارة، المادة 90 من قانون الطابع كذلك جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول او غير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين 500 دج الى 5.000 دج. في حين المادة 106 من قانون الطابع جاع فيها انه كل مخالفة لأحكام المواد 101، 100، 19 من قانون الطابع يعاقب بغرامة تقدر ب:

. 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن 50.000 دج او يساويه.

. نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 50.000 دج و اقل او يساوي 200.000 دج.

. نسبة 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 200.000 دج.

وفي حالة استعمال طرق تدايسيه تطبق غرامة بنسبة 100% على كل الحقوق المتملص منها.²

¹طرشي براهيم، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة ورقلة، السنة ج 2014/2015، ص37،

²طورش بناتا، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير فالحقوق، تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة، السنة ج

2011/2012، ص175 و176

ثانياً): العقوبات الجزائية: تتمثل هذه العقوبات فيما يلي:

أ. العقوبات الجزائية المقررة لشخص طبيعي: وهي عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية

1. العقوبات الأصلية: نقوم فيها بدراسة:

، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تتمثل عقوباته فيما يلي:

غرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

. الحبس من شهرين (02) الى ستة اشهر (06) وغرامة مالية من 100.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج.

. الحبس من ستة (06) أشهر الى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج الى 2.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 5.000.000 دج.

. الحبس من سنتين (02) الى خمس سنوات (05) وغرامة مالية من 2.000.000 دج الى 5.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 5.000.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 10.000.000 دج.

. الحبس من خمس (05) الى 10 سنوات (10) وغرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق الحقوق المتملص منها مبلغ 10.000.000 دج.¹

. قانون الضرائب الغير المباشرة: العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 532 والتي تنص على "يعاقب كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص او محاولة التملص من مجموع او

¹محمد بلول، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي، السنة ج

جزء من وعاء الضريبة او التصفية او دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج الى 200.000 دج وبالحبس من سنة الى خمس سنوات (05) او بإحدى هاتين العقوبتين فقط"¹

قانون الرسم على رقم الاعمال: تنص المادة 117 على "يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص او حاول التملص بصفة كلية او جزئية، وباستعمال طرق تدليسيه، من أساس الضرائب او الحقوق او الرسوم التي يخضع لها او تصفيتها او دفعها"²

2. العقوبات التكميلية: نجد ان القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية الى جانب العقوبات الاصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 ف 03 قانون ض.م المادة 130 من قانون ر.ر.أ والمادة 546 ف 03 قانون ض.غ.م بنصهم ان العود في اجل خمسة سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواءا جبائية او جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك من دون الاخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة واغلاق المؤسسة...) فنلاحظ ان هذه المواد تقصد بذكرها "... دون الاخلال بالعقوبات الخاصة..." العقوبات التكميلية.

فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب ويتم اللجوء اليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من الفئات الحرة، الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها، وتناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما قانون ض.م بالمادة 306 ف 03، المادة 544 من قانون ض.غ.م وكذا المادة 128 من قانون ر.ر.أ بخصوص رجال الاعمال والخبراء و المحاسبين غي حالة العود او تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد او بعدة احكام

¹نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة ام البواقي، السنة ج 2015/2016، ص68.

²المادة 117 من قانون الرسم على رقم الاعمال

تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات بالمتع من مزاوله المهنة ، لكل من رجال الاعمال او
المستشار الجبائي او الخبير او المحاسب ولو بصفة مسير او مستخدم ، وعند الاقتضاء
تطبق عليهم كذلك عقوبة غلق المكتب او المؤسسة.¹

¹ جمال سرموك، جريمة التهرب الضريبي واليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال،
جامعة المسيلة، السنة ج 2018/2019، ص82

خاتمة:

تطرقنا في هذا البحث الى التعريف بظاهرة التهرب الضريبي وخطورتها على الاقتصاد الوطني واساليبها من تحايل مادي وتحايل محاسبي وتحايل قانوني وأسبابها المتعلقة بظروف المكلف وحالته النفسية والضغط والتخلفات الاجتماعية وأسباب تشريعية.

ويتخذ التهرب الضريبي صورا منها التهرب الضريبي المشروع، والتهرب الضريبي الغير المشروع والذي يقوم المكلف من خلاله باستعمال كافة الوسائل والطرق من اجل محاولة التخلص من جزء او كل الضريبة وهذا ما دفع بالمشرع الجزائري الى انتهاج سياسة ضريبية من خلال الإصلاحات المنظمة لعمل الإدارة وكذا العديد من الاجراءات الوقائية والرقابية وكذا القوانين الرادعة.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

1. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر سنة 2005، ص 317
2. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، الجزائر سنة 2005.
3. محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2012.
4. سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، د طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2009.
5. محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الاصاله للنشر والتوزيع، الجزائر 2008.
6. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لب نان 1972.
7. عبد المجيد قدي، المدخل الى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ال جزائر 2003.
8. المهابني خالد محمد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د طبعة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 2010.
9. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د طبعة، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر 2001، ص 15.
10. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير، عمان 2011.
11. عادل محمد فريد قورة، محاضرات في قانون العقوبات القسم العام، الجريمة . الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1994.
12. أحسن بوصقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هومه، الجزائر ' الطبعة الثانية.
13. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر 1990.
14. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، سنة 2008.
15. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص الجزء الثاني، الطبعة العاشرة، دار هومه، الجزائر 2009.

16. فرج رضا، شرح قانون العقوبات الاحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر 1976.
17. احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة 1999.
18. منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والاعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، د طبعة، عنابة 2012.
19. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 220.
20. محمد خالد المهائني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، القاهرة مصر، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، 2010.
21. عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية مصر، دار الجامعات المصرية، سنة 1997.
22. ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون الجزائر.
23. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، سنة 2004، البليدة الجزائر، الطبعة الأولى.
24. معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد خاص.
25. محمد علي سويلم، القانون الجنائي الاقتصادي، الاحكام الموضوعية والجوانب الإجرائية، الطبعة الأولى، دار المطبوعات الجامعية، سنة 2015، الإسكندرية.
26. نجيمي جمال، اثبات الجريمة على ضوء الاجتهاد القضائي، دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، دار هوم، الجزائر، سنة 2013.

أطروحات ومذكرات التخرج:

1. نور الدين عشى، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، تحت اشراف أ. فريد عيسوس، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي -كلية الحقوق والعلوم السياسية، دون تاريخ مناقشة، السنة الجامعية 2015-2016.
2. طورش بنتاة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة 1، سنة 2011/2012،.

3. جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون اعمال، جامعة المسيلة، كلية الحقوق، سنة 2019/2018.
4. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ص 01.
5. قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، قسم حقوق سنة 2014/2013.
6. جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون اعمال، جامعة المسيلة، سنة 2019/2018.
7. عتاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2018/2017.
8. علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل ماجستير في القانون، تخصص قانون دولي للأعمال، قسم حقوق، جامعة تيزي وزو، سنة 201.
9. شرفاوي نصر الدين، خصوصيات الجريمة الضريبية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم القانون، تخصص القانون الجنائي، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، سنة 2021/2020.
10. محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي، قسم حقوق، سنة 2017/2016.
11. نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة ام البواقي، قسم حقوق، سنة ج 2016/2015.
12. قرموش ليندة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة بسكرة، قسم حقوق، سنة ج 2013/201.
13. عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ل. م. د، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة المسيلة، قسم حقوق، سنة ج 2019/2018.
14. رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة ورقلة، س 2007.
15. عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة بسكرة، سنة 2016.
16. سهام كردودي، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة بسكرة، قسم علوم التسيير، السنة ج 2009/2008.

17. عتاب تواتية، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، قسم المالية والمحاسبة، السنة ج 2017/2018.
18. محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.
19. جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، "دراسة حالة بمركز ضرائب ولاية البويرة" مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة البويرة، قسم المالية والمحاسبة، سنة ج 2018/2019.
20. واعيل عبد القادر وعشيط عبد الحميد، تقنيات التدقيق المحاسبي في إطار الرقابة، (مذكرة ليسانس في العلوم التجارية)، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2008/2007.
21. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، سنة 2012.
22. بولوجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون الجنائي للأعمال، جامعة تيزي وزو، قسم حقوق، السنة ج 2015/2016.
23. محمد بلول، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي، سنة 2016/2017.
24. حاشي عبد الرحمان، اليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص مالية وإدارة، جامعة الجلفة، قسم حقوق، سنة 2015/2016.
25. علام ليلة، اليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، تخصص قانون دولي للأعمال، قسم حقوق، جامعة تيزي وزو، سنة 2016.
26. بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة بجاية، قسم قانون اعمال، سنة 2018.
27. طور شبتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة قسنطينة، سنة 2011/2012.
28. بوزرورة حيزية، بوزيدي كاهنة، التهرب الضريبي في الجزائر واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة بجاية، قسم قانون اعمال، سنة 2018.
29. بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص قانون عام، جامعة سيدي بلعباس، قسم القانون الجبائي الجزائري، السنة الجامعية 2018/2019.

30. دحماني زينة، عرعار أسماء، كامل نورة، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة البويرة، قسم العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2011/2012.
31. بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية اليات الرقابة واستراتيجية المكافحة، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة المسيلة، قسم علوم التسيير، سنة ج 2015/2016.
32. امنة حمداوي، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، جامعة ام البواقي، السنة ج 2017/2018.
33. خليفة اسعيد، الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص القانون الإداري، جامعة بسكرة، السنة الجامعية 2013/2014.
34. جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي واليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة المسيلة، السنة الجامعية 2018 /2019.
35. طورشي براهيم، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون عام للأعمال، جامعة ورقلة، السنة ج 2014/2015.

مجلات ومواقع إلكترونية:

1. بكري عبد الرحمان، "الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي" مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01 لسنة 2016، جامعة لونييسي على 2، البلدية.
2. أولاد سالم عبد الرؤوف/قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في اثبات جريمة التهرب الضريبي، دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، المجلد 14 العدد الأول، الجزائر 2022، ص 80.
3. خضراوي الهادي، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة الاغواط، جوان 2005، العدد 02.
4. الامر رقم 156.66 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ الموافق ل 8 يونيو 1966 والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتهم في الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966.
5. لامر رقم 102.76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الرسوم على رقم الاعمال المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976.

6. الامر رقم 107.76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 ديسمبر 1976م يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 107 لسنة 1976.
7. المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
8. المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة الى غاية قانون المالية التكميلي).
9. المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 23/06/1990 المتعلق بتنظيم الإدارة الجبائية.
10. المرسوم التنفيذي 60/90 المؤرخ في 23/02/1991 والمتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.
11. المادة 112 من قانون الرسم على رقم الاعمال، ص430.
12. المادة 117 من قانون الرسم على رقم الاعمال

المراجع باللغات الأجنبية:

1. Andrée Barilari, lexique fiscale, 2ème édition, Dalloz, Paris, 1992, p92.
2. Delahaye Thomas, le choix de la vie moins imposée, édition Bruylant, Bruxelles, 1977, p164.