



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف المسيلة



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم: الحقوق

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل: D.DPA/3C/04/14

العنوان

الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية
في التشريع الجزائري

أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه ل. م. د في الحقوق

تخصص: القانون الجنائي للأعمال

تحت إشراف الدكتورة: ضريفي نادية

إعداد الطالبة: عزوز سليمة

تاريخ المناقشة: 2019 / 01 / 16

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة المسيلة	أستاذ التعليم العالي	الأستاذ الدكتور: بركات محمد
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	الدكتورة : ضريفي نادية
عضوا مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	الدكتور : بلواضح الطيب
عضوا مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	الدكتور: بن حميدوش نور الدين
عضوا مناقشا	جامعة عمار ثليجي الأغواط	أستاذ محاضر "أ"	الدكتور: رابحي لخضر
عضوا مناقشا	المركز الجامعي بريقة	أستاذ محاضر "أ"	الدكتور : بن الشيخ نور الدين

السنة الجامعية: 2018 - 2019م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ إِنَّ الَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ وَأَقَامُوا الصَّلَاةَ وَآتَوُا
الزَّكَاةَ لَهُمْ أَجْرُهُمْ عِنْدَ رَبِّهِمْ وَلَا خَوْفٌ عَلَيْهِمْ وَلَا هُمْ
يَحْزَنُونَ ﴾

[البقرة الآية 277]

إهداء :

أهدي هذا الجهد المتواضع
إلى روح والدتي الغالية حتى و إن آثرت جوار ربها
قبل تحقيق آمالها سائلة المولى أن يتغمدها
برحمته و يسكنها فسيح جنته.

إلى والدي العزيز مع طلب الرضا أطل الله بقاءه،
وألبسه ثوب الصحة والعافية، ومَتَّعني بِبِرِّه ورَدِّ
جميله.

كبيرها إلى من الكريمة كل أفراد عائلتي إلى
فردا فردا صغيرها
وخاصة طارق، أسماء، يحيى، سجي

الباحثة

شكر و تقدير

الشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقني لإكمال هذه الرسالة ،
والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين وعلى اله وصحبه أجمعين .
أتقدم بجزيل الشكر ومحظيم التقدير لأستاذتي الفاضلة سعادة
الدكتورة خريفي نادية التي تفضلت مشكوراً بقبول الإشراف على
هذه الرسالة، وحرصها على إكمال وفي سبيل ذلك زودتني بنصائحها
ومنتنتني وقتها الثمين وعلمها الغزير وكرمها الفياض فأسال الله تبارك
وتعالى أن يبارك لها في وقتها وان يمدّ لها في عمرها ويجزل لها
الثواب ويسهل لها الصعاب انه كريم عطاء وهاب .

كما أتقدم بالشكر والتقدير والاحترام للسادة الأفاضل في لجنة المناقشة
و على رأسهم سعادة الأستاذ الدكتور بركات محمد المناقش ورئيس
اللجنة علي ما بذلوه من جهد في قراءة الرسالة، وعلي ما أبدوه من
ملاحظات قيمة بما يثري الرسالة . كما لا أنسى أستاذتي الأفاضل بكلية
الحقوق و العلوم السياسية بجامعة المسيلة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير لكل من ساهم ومد يد العون بشكل مباشر
أو غير مباشر لإكمال هذه الرسالة ، وكانوا عوناً لي في بحثي هذا
ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحياناً في طريقي. إلى من زرعوا
التفاؤل في دربي وقدموا لي المساعدات والتسهيلات والأفكار
والمعلومات، مني كل الشكر وإلى أفراد أسرتي ، سندي في الدنيا ولا
أحصي لهم فضل إلى كل أقاربي، إلى كل الأصدقاء والأحباب من دون
استثناء.

وفي الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعاً يُستفاد منه

الباحثة

قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية:

- قانون.ع: قانون العقوبات
- د.ج: دينار جزائري
- قانون ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- قانون.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة
- قانون.ر.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأعمال
- قانون.ط: قانون الطابع
- قانون.ت: قانون التسجيل
- قانون.إ.الجبائية: قانون الإجراءات الجبائية
- ج.ر: جريدة رسمية
- د.د.ن: دون دار النشر
- قانون.ا.ج: قانون الإجراءات الجزائية
- قانون.م.ج: القانون المدني الجزائري
- ص: الصفحة

ثانياً: باللغة الفرنسية:

- Art : article
- Op.cit. : opère citation, cité précédemment
- P :page

مقدمة

إن تحقيق الاستقلال الاقتصادي كان الهدف الدائم والدؤوب لكل الدول ومنها الجزائر لكن هذا الهدف لا يمكن الوصول إليه إلا بتحقيق تنمية شاملة التي لا بد لها من توفير مصادر تمويلية داخلية وخارجية، ولأن مصادر التمويل الخارجي من مساعدات مالية واقتراض مشروط من الهيئات العالمية المالية غالباً ما ترتبط بانعكاسات سلبية تؤثر على سيادة الدول فقد سعت أغلب الدول إلى إيجاد مصادر تمويلية داخلية تتسم بالاستقرار والدوام، وأن تكون عنصراً هاماً من عناصر مالية الدولة.

فكانت الجباية الضريبية مورداً هاماً لدى معظم الدول لذا عرفت الضريبة تطوراً كبيراً في الفكر المالي الحديث، والتي بدورها أصبحت وسيلة فعالة لتشجيع النمو الاقتصادي لدولة، حيث ساهمت الضريبة في تمويل جميع الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، فهي تعتبر أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية.

والجزائر من بين الدول التي تسعى لتحقيق الاكتفاء الذاتي لمصادر التمويل والتي تعتمد بشكل كبير على الجباية البترولية. وبعد تدهور أسعار البترول أصبحت تبحث عن مصادر تمويلية أخرى لضخها في الخزينة العامة لتوفير الأموال اللازمة لتحقيق تنمية شاملة لمواطنيها، فتحول اهتمامها إلى الضريبة كمورد هام لتغطية نفقات الدولة.

لذا فرضت الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الالتزام بدفع الضريبة، لكن المكلفين بها يعتبرونها عبئاً ثقيلاً عليهم لأنها تقتطع منهم جبراً وهذا يجعلهم يشعرون بعدم عدالتها، فزيادة فرض الضرائب شكل ضغط على أفراد المجتمع، فشعروا بالخطر يترتب بأموالهم فتحايلوا على قوانين الضرائب فلجؤوا إلى ممارسة كل الوسائل لتملص من دفعها اعتقاداً منهم بأن ذلك ليس إلا نوعاً من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة،

واعتقادهم أن الضريبة هي وسيلة تعسف على أملاك الأفراد، فتهربوا من دفع المستحقات الضريبية عن طريق ارتكابهم للجرائم الضريبية ويظهر ذلك جليا من خلال ما تنشئه التشريعات الضريبية من التزامات على عاتق المكلفين بالضريبة وما ترتبه بالمقابل من جزاءات على الإخلال بهذه الالتزامات. فالجريمة الضريبية هي محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كليا أو جزئياً سواء على المستوى الوطني أو على المستوى الدولي متبعاً في ذلك طرقاً وأساليب مخالفة للقانون. والجريمة الضريبية تعتبر أحد أكبر مظاهر السخط والتمرد على الفرض الضريبي، فهي ظاهرة من الظواهر الأكثر انتشاراً في اقتصاديات الدول الحديثة، وتؤثر سلباً على مداخل هذه الدول، وبالتالي على أنشطتها ووظائفها المتعددة .

وتعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية إذ أنها تمس مختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الاقتصادية، فانتشرت الجريمة الضريبية وتعددت المظاهر التي تخلفها فعملت الدولة الجزائرية على غرار الدول الأخرى للحد منها بكافة الطرق الممكنة للقضاء عليها والتقليل من آثارها. حيث سعت الدولة الجزائرية لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي تكمن من ورائها بسبب غياب سلطة القانون وعدم وضوح القوانين، حيث استطاع أغلب المكلفين التهرب من دفع الضريبة وأبسط طريق يستعملوها هو إخفاء نشاطهم الاقتصادي إلا أن ذلك لم يكن ليحصل بالحجم الحالي لولا إتحاد عوامل أخرى تنطوي أساساً على تعقيد التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، فضلاً عن ابتعادها على مبدأ العدالة الضريبية من جهة ومحدودية الإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية وما ينجر عن ذلك من ضعف في فعالية الرقابة التي تضطلع بها من جهة أخرى.

هذه العوامل وغيرها ساهمت إلى حد بعيد في تمكين المكلفين بالضريبة من التملص من عبء أدائها عن طريق الاحتيال والإخلال بالالتزامات الجبائية . لذا فإن هذا الأمر يستدعي التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها من خلال وضع آليات متكاملة مدعمة بإرادة

سياسية صادقة تجعل كلّ الهيئات في الدولة معنية من قريب أو من بعيد باحتواء الجريمة الضريبية بكل أنواعها .

أولاً : إشكالية البحث

نظراً لما تشكله الجريمة الضريبية من تهديد للأمن الاقتصادي تبنى المشرع الجزائري آليات قانونية لمكافحة هذه الجريمة والتخفيف من حدتها، وتتميز الجريمة الضريبية بأحكام قانونية خاصة من حيث متابعتها وقمعها لذا ارتأينا تناول هذا الموضوع بالدراسة القانونية في شقها الجزائي دون إغفال بعض المسائل التقنية الجبائية التي تفرضها ضرورة توضيح المسائل الجزائية العامة وقد اعتمدنا في ذلك أساساً على تحليل النصوص القانونية من خلال التعرض للإشكالية الرئيسية التالية : ما هي الآليات القانونية التي رصدها المشرع الجزائري من أجل مواجهة الجريمة الضريبية ؟

وللإمام بجوانب الإشكالية المطروحة ارتأينا طرح جملة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- 1- ما هي الجريمة الضريبية وأسباب حدوثها والآثار المترتبة عنها ؟
- 2- ما هي طرق الكشف عن هذه الجريمة و ما هي إجراءات متابعتها؟
- 3- ما مضمون ومقدار الجزاء المقرر لقمع الجريمة الضريبية في التشريعات الضريبية وقانون العقوبات ؟

وللإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة التي تضمنتها الإشكالية الرئيسية قمنا ببلورة الفرضيات التالية:

- 1- إن الجريمة الضريبية تحقق هدفاً واحداً هو التخلص من دفع الضريبة جزئياً أو كلياً وتختلف في الأسباب و الآثار التي تمسها هذه الجريمة.
- 2- إن الرقابة الجبائية في الجزائر وفي إطار مكافحتها الجريمة الضريبية هي من أهم الحلول والآليات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية لمحاربة هذه الظاهرة.
- 3- عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية زاد من تعقيد مضمون هذا النظام

4- المتابعة الجزائية والعقوبات المقررة للجريمة الضريبية تعد أشد الآليات لمواجهة الجريمة الضريبية.

ثانيا: أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع:

تنبثق أهمية وأسباب اختيار الموضوع من عدة معطيات يمكن إيجازها على النحو التالي :

أ/أهمية الدراسة : تعود أهمية هذه الدراسة إلى :

- أهمية الضريبة في الميزانية العامة .
- تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة، ففي الجزائر تعتبر الضرائب العادية الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الجباية البترولية على قطاع المحروقات.
- اعتبار الجريمة الضريبية من أخطر الجرائم وأكثرها إضرارا بمالية الدولة وسياستها الاقتصادية.
- ندرة الممارسة القضائية والمتابعات عن هذا النوع من الجرائم على المستوى المحلي وهذا راجع للطرق العديدة التي يستعملها المكلف لتحايل على النصوص القانونية المجرمة لهذا الفعل، الأمر الذي يدعو إلى وجوب توجيه الاهتمام نحو هذا النوع من الجرائم وإعطائها نصيبا من الدراسة وهو الهدف المنشود من خلال هذا العمل.

ب/ أسباب اختيار الموضوع : ما دفعني لاختيار موضوع "الآليات القانونية لمواجهة

الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري" كان للأسباب التالية :

- تعلق موضوع الدراسة بالمجال الجنائي للأعمال وميولي لهذا النوع من التخصص ولتعزيز معارفي في هذا الميدان اخترت موضوع الجريمة الضريبية باعتباره من المجالات الخصبة بالنظريات العلمية التي تتطلب الدراسة والتحليل، بالإضافة لأنه مرتبط بجوانب حيوية متعددة إنسانية كحقوق الإنسان وأخرى اقتصادية ومالية وقانونية، فمن هذا المنطلق كان البحث فيما إذا وفق المشرع الجزائري في إيجاد آليات قانونية لمواجهة هذه الجريمة الخطرة سواء على المستوى المحلي أو الدولي .

- يواكب موضوع هذه الدراسة التغيرات والإصلاحات التي عرفتها الجزائر في مسار محاربة الفساد والجريمة الاقتصادية واستجابة لالتزاماتها الدولية في مختلف الاتفاقيات التي صادقت عليها .

- تقادي غالبية الدراسات الخوض في موضوع الجرائم الضريبية بصفة عامة وإن كانت هناك دراسات تكون متعلقة فقط في نوع واحد من الجرائم الضريبية والمتمثلة في جريمة الغش الضريبي، لذا يجب توجيه الاهتمام نحو جميع صور الجريمة الضريبية وإعطائها نصيبا من الدراسة وهو الهدف المنشود من خلال هذا العمل نظرا لافتقار المكتبة الوطنية لمثل هذه البحوث العلمية بالرغم من أهمية البحث في مثل هذه المواضيع التي ترتبط بتمويل الخزينة العامة، خاصة في ظل الأوضاع الاقتصادية الراهنة التي تتميز بتراجع أسعار البترول في السوق الدولية، الأمر الذي أثر سلبا على المداخيل المالية للدولة، وانعكس على مختلف جوانبها الاقتصادية والاجتماعية.

- ستكون هذه الدراسة محاولة لتوسيع وتدعيم دائرة البحث والدراسة والتحليل بهدف إثراء هذه النوع من البحوث، ولفت انتباه المشرع لما كان قد سهى عنه .

ثالثا : أهداف الدراسة : نستطيع أن نوجز أهداف الدراسة في النقاط التالية :

- تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية للجريمة الضريبية وعلى أسبابها والآثار المترتبة عنها .

- معرفة أهم الآليات المتبعة في مكافحة الجريمة الضريبية .

- الخروج بتوصيات تعمل على الحد من هذه الظاهرة لتجنب الآثار السلبية المترتبة عنها التي من شأنها أن تؤثر على التنمية في البلد .

- كما تفيد هذه الدراسة المكلفين خاصة إذا علم كل مكلف ما عقوبة الجريمة الضريبية.

رابعاً: المنهج المتبع في الدراسة :

لتأكيد أو رفض الفرضيات المشار إليها أعلاه من أجل تغطية الموضوع وفقاً للإشكالية المطروحة قمنا بإتباع منهج يستند في جوهره على الوصف في الجانب النظري ومنهج التحليل في الجانب التطبيقي مع مراعاة خصوصية هذا الموضوع، فإتبعنا المنهج العلمي الوصفي الذي ينطلق من تحديد مفهوم الضريبة والجريمة الضريبية بتمييزهما عن المفاهيم المشابهة لهما، ثم استعراض صور الجريمة الضريبية، وأسبابها والتعرض لأثارها السلبية، وتعليل تجريم المشرع لها، من خلال التركيز على تكييف واقع الجريمة الضريبية بأنواعها وفق الأركان العامة للجريمة، واتبعنا المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي عندما تعرضنا لإبراز الآليات الوقائية والزجرية التي قررها المشرع للقضاء عليها أو للتقليل من أثارها وخاصة عند حديثنا عن الرقابة الجبائية التي لها أساليب خاصة للوقاية من هذه الجريمة الخطيرة، وكذلك عند حديثنا عن أركان الجريمة الضريبية وطرق الإثبات أو المتابعة الجزائية والعقوبات المقررة لها من خلال تحليل جملة النصوص القانونية التي سنها المشرع في هذا المجال، كما اتبعت المنهج المقارن عند تطرقي لبعض القوانين الأجنبية التي عالجت هذا الموضوع.

خامساً: الدراسات السابقة:

1- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، حيث يعالج الباحث في هذه الأطروحة فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب مع التركيز على النظام الضريبي الجزائري، وعالج أيضاً إشكالية التهرب الضريبي في سياق الموضوع.

2- يحيوي نصيرة، الغش الضريبي، دراسة حالة الجزائر (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر، 2001-2002. خصصت الباحثة في هذه الدراسة لنوع واحد من الجرائم

الضريبية وهي جريمة الغش الضريبي الناتجة عن استعمال الطرق الاحتيالية التي يستعملها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبة .

3- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر، 1996 - 1997. عالج الباحث في هذه الدراسة مدى تأثير جريمة الغش الضريبي في تدهور التنمية الاقتصادية التي بدورها تؤثر على التنمية الاجتماعية.

4- بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير تخصص: اقتصاد والتنمية، جامعة باتنة، الجزائر، 2003-2004. ركز الباحث في هذه الدراسة لفعالية الرقابة الجبائية في القضاء على المتهربين من دفع الضريبة.

سادسا: صعوبات البحث: لقد واجهتنا في بحثنا هذا عدة صعوبات نذكر منها:

- بالرغم من قدم موضوع الجريمة الضريبية إلا أنه واجهنا النقص في المراجع.
- معظم المراجع الجزائرية كانت عبارة عن رسائل ماجستير وماستر تخصص اقتصاد .
- المراجع كانت معظمها إن لم نقل الكل تتكلم عن نوع واحد من الجرائم الضريبية وهي جريمة الغش الضريبي أما باقي أنواع الجرائم الضريبية فلم تلقى حظها من الدراسة .

سابعا: مجال و حدود البحث: باعتبار الجريمة الضريبية مرض يصيب أي نظام ضريبي في العالم، وبالتالي فإن النظام الضريبي الجزائري ليس بمنأى عنها لذلك سوف تركز دراستنا هذه على النظام الضريبي الجزائري، والجدير بالذكر أن دراستنا هذه تقتصر على الجريمة الضريبية على المستوى الداخلي، مع الإشارة إلى تعامل الجزائر في مجال الضريبة على المستوى الدولي ،أما الفترة الزمنية المدروسة فهي تتعلق ببداية فترة الإصلاحات الضريبية في الجزائر سنة 1992م إلى غاية 2018.

ثامنا: خطة البحث

من خلال ما قمت بدراسته في هذا الموضوع قست البحث إلى بابين محاولة منا الإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجابة كافية للإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

لذا تناولت في الباب الأول شرح خصوصية الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري وبدوره انقسم إلى ثلاث فصول، بحثت في الأول الضريبة كمحور للجريمة الضريبية محاولة معالجة مختلف جوانبها حتى أتمكن من إعطاء صورة شاملة لها وجاء الفصل الثاني منصبا على تحديد الإطار المفاهيمي للجريمة الضريبية ومحاولة معرفة الأسباب الحقيقية التي تؤدي بشكل كبير في استفحالها ، أما في الفصل الثالث من هذا الباب تطرقت لأركان الجريمة الضريبية وما تعترئها من خصوصية مقارنة مع أركان الجريمة بالقانون العام .

أما الباب الثاني تكلمت عن مواجهة الجريمة الضريبية بين الوقاية والقمع في التشريع الجزائري، وقد قسمته كذلك إلى ثلاث فصول، خصصت الفصل الأول للبحث عن الآليات الوقائية لمواجهة الجريمة الضريبية إيمانا مني أن الوقاية خير من العلاج، أما في الفصل الثاني جاء فيه أهم الآليات التي كانت لها الأثر في مكافحة هذه الجريمة والمتمثلة في الرقابة الجبائية. أما في الفصل الأخير من هذه الدراسة نتناولت الآليات الردعية التي من شأنها أن تعاقب مرتكبي الجريمة الضريبية .

و في الأخير ضمننت خاتمة الموضوع مجموعة ما توصلنا إليه من نتائج واقتراحات.

الباب الأول:
خصوصية الجريمة
الضريبية
في التشريع الجزائري

إن التطور السريع الذي شهده العالم، واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل و موارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة ومن بين أهم الموارد الضريبية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي.

واعتبارا للدور الهام التي تلعبها الضريبة في توفير الأموال للخزينة العمومية للدول أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول إيجابية وفعالة للأزمات المالية والاقتصادية أي إشباع الحاجات المتزايدة.

تعتبر الضريبة من أهم المواضيع التي ركزت عليها الدولة الجزائرية لأنه في نظرها تمثل حلا إيجابيا وفعالاً لجميع الأزمات التي تشهدها في مختلف الميادين: الاجتماعية، الاقتصادية، السياسية... الخ، خاصة بعد تدني أسعار المحروقات التي كانت تعد تقريبا المصدر الوحيد لتمويل الخزينة العامة للدولة، لهذا برزت كأهم مصدر تعتمد لتحقيق أغراضها. غير أن من الظواهر التي تلفت الانتباه في هذا المجال وما لمسناه من طبيعة الأفراد في تمسكهم بحقوقهم والمطالبة بها، والتلاعب في أداء واجباتهم الجبائية وهذا ما أدى استفحال ظاهرة التملص من أداء الضريبة باستخدام المكلفين لأساليب متعددة للتخلص من التزاماتهم الضريبية التي يرى فيها عبئا يثقل عاتقه وهذا ما يطلق عليه بالجريمة الضريبية بين أوساط المكلفين وعدم الاستجابة لها والقيام بالالتزامات الواقعة على عاتقهم كما ينبغي الحال التي تعتبر وسيلة هدامة للمجتمع لما ينجم عنه من أضرار على الخزينة العمومية والإنفاق العام، وتشكل اعتداء على أموال الدولة، لذا سعى المشرع الجزائري لمكافحة هذه الظاهرة بشتى الآليات مبتدئا بتجريمها في قوانينه ، والتي هو لب حديثي في هذا الباب، وعليه قمنا بتقسيم الباب الأول إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول تناولنا فيه الضريبة كمحور للجريمة الضريبية

، أما الفصل الثاني تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للجريمة الضريبية أما الفصل الأخير تناولنا فيه أركان الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري.

الفصل الأول : الضريبة كمحور للجريمة الضريبية

الضرائب من أقدم الإيرادات المالية العامة، والتي لها أهمية لا تختلف عن الإيرادات الأخرى التي تدخل في تمويل الخزنة العامة للدولة. وقد عرفت الضريبة تطورا كبيرا في الفكر المالي الحديث، فقد انتقلت من الهدف المالي داخل الدولة البوليسية إلى وسيلة فعالة لتشجيع النمو الاقتصادي، فبعدما تزايدت أنشطة الدولة حيث أصبحت الضريبة آلية للتدخل في جميع الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية. وأصبحت الدولة تعتمد عليها اعتمادا كليا في إيراداتها العامة.

كانت الضرائب ومازالت محل اهتمام في معظم دساتير دول العالم ولها تشريعات خاصة تُنظم أحكامها من حيث فرضها وتقديرها والظن أمام الجهات المختصة. وهذا دليل على مدى أهميتها كإيراد عام، وما تحمله في ثناياها من أهداف تسعى إلى تحقيقه كل دولة في سياستها المالية والضريبية .

إن الأهمية التي تتصف بها الضريبة تدفعنا إلى محاولة معالجة مختلف جوانب الضريبة حتى تتمكن من إعطاء صورة شاملة لها من حيث مفهوم الضرائب والخصائص التي تميزها عن باقي المصادر التمويلية (المبحث الأول)، ثم نتناول نشأتها عبر التاريخ ونحدد الأساس والمبادئ التي تعتمد عليها (المبحث الثاني)، بالإضافة إلى ذكر أنواع الضرائب وكذا مختلف أهداف الضريبة التي تسعى الدولة الحديثة لتحقيقها ثم نتطرق إلى التنظيم الفني التي تعتمد عليه الضريبة (المبحث الثالث) .

المبحث الأول: مفهوم الضريبة

تمثل الضريبة مكانة خاصة في عالم المالية العامة، وهي أداة من أدواتها ويكتسي تعريفها أهمية بالغة وذلك لتميزها بخصائص جعلتها تختلف عن الإيرادات الأخرى التي تتشابه وتختلف معها في بعض الخصائص. ولذلك خصصنا المبحث الأول لمعالجة هذه الجوانب المرتبطة بفرض الضريبة وهذا من خلال تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، تعرضنا في المطلب الأول إلى أهم التعريفات التي أعطيت للضريبة (المطلب الأول)، مروراً بخصائص التي تحملها الضريبة (المطلب الثاني) ، وانتهاءً بتمييز الضريبة عما يُشابهها من مصطلحات (المطلب الثالث) .

المطلب الأول: تعريف الضريبة

تعد الضرائب من أهم مصادر التمويل الحكومي، بحيث تستخدم في مد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لإشباع الحاجيات العامة، كما تستخدم الضرائب أيضاً لحماية الاقتصاد الوطني والصناعة المحلية عن طريق فرض الضرائب الجمركية للتخفيف من حدة المنافسة الأجنبية لتلك الصناعات عن طريق الحد من تصدير المواد الخام الضرورية للصناعات المحلية بفرض ضرائب على هذه المواد عند تصديرها، لذا ومن خلال الإطلاع على مجموعة من أدبيات المحاسبية والقانونية المتعلقة بتعريف الضريبة، فقد كان تركيز معظم الباحثين يتمحور باتجاهين، مفهوم تقليدي ومفهوم حديث. وقبل التطرق إليهما سنعرف الضريبة لغةً .

الفرع الأول: تعريف الضريبة لغةً: جاء في لسان العرب في تعريف الضرائب لغةً: الضَّرَائِبُ الَّتِي تُؤْخَذُ فِي الْأَرْضَادِ وَالْجَزِيَةِ وَنَحْوِهَا؛ وَمِنْهُ ضَرَبِيَةُ الْعَبْدِ: وَهِيَ غَلَّتُهُ. ويقال الضَّرْبِيَةُ هِيَ: مَا يُوَدِّي الْعَبْدُ إِلَى سَيِّدِهِ مِنَ الْخَرَاجِ الْمُقَرَّرِ عَلَيْهِ، وَهِيَ فَعِيلَةٌ بِمَعْنَى مَفْعُولَةٌ، وَتُجْمَعُ عَلَى

ضرائب. والضرائب: ضرائب الأرضين، وهي وظائف الخراج عليها. وضرب على العبد الإتاوة ضرباً: أوجبها عليه بالتأجيل. والإسم: الضريبة⁽¹⁾.

الفرع الثاني: تعريف الضريبة وفقاً للمفهوم التقليدي: يشير التعريف التقليدي للضريبة على أنها: "فريضة نقدية يلتزم الفرد بأدائها إلى الدولة وفقاً لقواعد تشريعية وبصفة نهائية لغرض تغطية النفقات العامة وبدون مقابل"، والضريبة هي: "انتزاع من القطاع الخاص لدعم الحكومة" وبالتالي فإن التعريف التقليدي هنا كان ينظر إلى الضريبة كوسيلة لجني الأموال لخزينة الدولة لسداد التزامها دون أن يكون لها أي أهداف أخرى⁽²⁾.

الفرع الثالث: الضريبة وفقاً للمفهوم الحديث: التعريف الحديث للضريبة هي "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين وفقاً لقدراتهم التكلفة بطريقه نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق دخل الدولة"⁽³⁾، والضريبة كذلك: فريضة تُدفع جبراً إلى الدولة، تدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد مسبقاً، بلا مقابل، ولتحقيق أهداف اقتص ادية واجتماعية مختلفة"، والتعريف الحديث يزيد على التعريف التقليدي في أن سعي الدولة لجني المال من المكلفين ليس هو الهدف الوحيد بل أن هناك أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية أخرى⁽⁴⁾.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة

من تعريفات السابقة للضريبة يمكن الوقوف على الخصائص التي يحملها هذا النوع المهم من الإيرادات، فالضريبة هي اقتطاع مالي تقوم به الدولة حيث تفرض وتدفع جبراً بصفة

(1) - محمد بن بكر بن منظور المصري، لسان العرب، جزء الخامس، دار صادر ودار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، 1956، ص 550.

(2) - عدي عفانة، عادل القطاونة، احمد الجدع، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 4-5.

(3) - خالد الخطيب، الضريبة على الدخل (أصول محاسبتها في الأردن)، زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1992، ص 3.

(4) - عدي عفانة وآخرون، مرجع سابق، ص 6.

نهائية و تدفع بلا مقابل ومن اجل تحقيق منفعة عامة وتفرض وفقا للمقدرة التكليفية للمكلفين و يكون فرضها وإلغائها بموجب نص قانوني.

الفرع الأول: اقتطاع مالي تقوم به الدولة: هذا يعني أن الضريبة هي عبارة عن مبلغ مالي وليس عيني يتم جبايته بواسطة السلطات العامة. إذ أن الضريبة كانت سابقا تجبى عينا مثل الضرائب على المحصولات الزراعية كما هو الحال في الشريعة الإسلامية التي كانت تقسم الضرائب إلى نوعين عشورية وخراجية⁽¹⁾. حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة⁽²⁾. وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لابد أن تحصل كذلك بالنقود⁽³⁾.

الفرع الثاني: تفرض وتدفع جبرا بصفة نهائية: هذا يعني إن المكلف يدفع الضريبة ليس حرا في دفعها وإنما يخضع في ذلك لسلطات الدولة بما لها من حق السيادة على مواطنيها. والأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضهم إياها وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع الفوائد⁽⁴⁾. هذه الخاصية تعني أن الفرد في دفعه للضريبة لا يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة أو المطالبة بفوائد عنها.

الفرع الثالث: الضريبة تدفع بلا مقابل ومن اجل تحقيق منفعة عامة: إن المكلف في دفعه للضريبة لا ينتظر أن يحصل على مقابل محدد من الدولة حين دفعها⁽⁵⁾. فالمكلف عند دفعه للضريبة فإن ذلك يكون على أساس كونه عنصرا في المجتمع وهو يدفع الضريبة انطلاقا من مبدأ التضامن الاجتماعي فوجوده في هذه الجماعة يفرض عليه المشاركة في تحمل أعباء

(1) - هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثالثة، مطبعة سلمان الاعظمي، بغداد، 1968، ص77.

(2) - محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2007، ص19 .

(3) - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992، ص151.

(4) - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص17.

(5) - هاشم الجعفري، مرجع سابق، ص78.

التكاليف اللازمة لتسيير المرافق العامة اللازمة لحياة تلك الجماعة⁽¹⁾. إلا أن ذلك لا ينفي أن يحصل الفرد على المنافع التي تقدمها له المرافق العامة إلا أن هذا الانتفاع لا يحصل عليه باعتباره مكلف بدفع الضريبة وإنما كمواطن⁽²⁾. كما أن الإيرادات الضريبية يجب أن يكون هدفها هو تحقيق منفعة عامة وليس خاصة⁽³⁾. أي أن حصيلة الضريبة تستعمل في بناء مرافق تقوم بالخدمات العامة⁽⁴⁾.

الفرع الرابع: الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكليفية للمكلفين: إن الضريبة تُفرض على شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكليفية، وهذا ما ناد به آدم سميث من خلال قاعدة العدالة أي أن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع⁽⁵⁾. أي تفرض وفقا لمقدرة المكلف وهذا تكريسا لمبدأ العدل في فرض الضريبة التي أقرها المؤسس الدستوري في نص المادة 78 من دستور 2016⁽⁶⁾.

الفرع الخامس: فرض وإلغاء الضريبة بموجب نص قانوني: أي أنه لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين. فالضريبة إذا لا تفرض ولا تلغى إلا بقانون يصدر بموجب الأصول الدستورية للبلد الذي يشرعه، والقانون الضريبي يشبه بهذا المضمار القانون الجنائي. فكما انه لا توجد جريمة ولا عقوبة إلا بقانون فإنه لا تفرض ضريبة ولا تلغى إلا بنص في القانون⁽⁷⁾.

(1) - المرجع نفسه و الصفحة نفسها.

(2) - طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 1990، ص137.

(3) - زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978، ص65.

(4) - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، سنة 2008، ص24.

(5) - عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص157.

(6) - نصت المادة 78 من الدستور على: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة"، القانون 01/16 المؤرخ في 06

مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر عدد 14 الصادرة في 07 مارس 2016.

(7) - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 2004، ص108-109.

فالضريبة لها ضوابط محددة لفرضها فلا يمكن فرضها أو تعديلها أو إلغائها إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية⁽¹⁾.

المطلب الثالث: تمييز الضريبة عن غيرها من الإيرادات

في هذا المطلب سوف نحاول أن نميز بين الضريبة وبين غيرها من المفاهيم المالية وسوف نتطرق إلى أوجه التشابه ثم أوجه الاختلاف ويكون ذلك بين الرسم والإتاوة والقرض العام .

الفرع الأول: تمييز الضريبة عن الرسم: ويمكن أن نعرف الرسم بأنه " مبلغ نقدي يدفعه الأفراد للدولة مقابل نفع خاص يتم الحصول عليه منها"⁽²⁾، فالرسم هو من أقدم الإيرادات التي كانت تحصل عليها الدولة وكانت تحتل المرتبة الثانية بين إيرادات الدولة. بحيث كان الاعتماد عليها كبيرا في القرون الوسطى والسبب في ذلك يعود إلى أن العلاقة بين الأفراد والدولة كانت تكيف على أساس تعاقدية فيما يتعلق بأداء الخدمات⁽³⁾ ". فكان المكلف يدفع الرسم بالنظر إلى مقدار المنفعة التي سوف يحصل عليها من الخدمات التي تقدمها الدولة فيكون الرسم مقابل لهذه المنفعة. ومن جهة ثانية فإن السلطات الحاكمة كانت تفضّل اللجوء إلى الرسوم لأنها تفرض دون الحاجة إلى موافقة البرلمان. من هذا التعريف يمكن لنا أن نتعرف على أهم الخصائص التي يتميز بها الرسم و هي أنه فريضة مالية، جبرية، وتكون بمقابل خاص وعام وقد تتداخل خصائص الضريبة مع خصائص الرسم مما يدفع إلى الخلط بين كلا المفهومين.

(1) - هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، الطبعة الثانية، مطبعة التعليم العالي،

بغداد، العراق، 1988، ص 82.

(2) - طاهر الجنابي ، مرجع سابق ، ص 59 .

(3) - عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، الطبعة الأولى، مطبعة العاني، بغداد، العراق،

1972، ص 151 .

أوجه التشابه بين الضريبة و الرسم (1):

- إن كلا من الضريبة والرسم يهدفان إلى تحقيق النفع العام.
- في أن كليهما بحسب الأصل فريضة مالية نقدية.
- إن كل من الضريبة والرسم يدفعان إلى الدولة على سبيل الإلزام فكلاهما فريضة جبرية ذات طابع سيادي.

ومنهم من يخلط بين لفظ الضريبة والرسم بسبب أن بعض القوانين تستعمل اللفظين على أنهما مترادفين فيطلق على ضريبة التركات لفظ رسم "الأيلولة" وعلى الضرائب الجمركية لفظ الرسوم "الجمركية" كما أن الكثير من الدول تتبع في فرض الضرائب والرسوم نفس الإجراءات التشريعية فتشترط صدورها بقانون. يضاف إلى ما تقدم انه قد يحصل أحيانا أن يرتفع سعر الرسم بحيث يزيد كثيرا على كلفة الخدمة التي تقدم كمقابل له وفي هذه الحالة يتحول الرسم إلى ضريبة مستترة أو مقنعة تحت (إطار غطاء الرسم) أو بالعكس قد ينخفض سعر الضريبة فيتحول إلى رسم (2).

أوجه الاختلاف بين الضريبة و الرسم هي :

- الضريبة تفرض على المكلف بقانون يصدر لتنظيم الأحكام المتعلقة بها بينما الرسم لا يشترط لفرضه صدوره بقانون وإنما يكفي لفرضه الاستناد إلى القانون (مثل فرض الرسوم في فلسطين) (3).
- الضريبة صناديق عامة أي تدخل في الموازنة العامة للدولة والرسم صناديق خاصة لا تدخل بالموازنة العامة للدولة وتصرف مباشرة علي الجهات الفارضة لها.
- الرسم يحقق منفعة خاصة مقترن بالنفع العام، بينما الضريبة لا تحقق منفعة خاصة للمكلف بالضريبة.

(1) - اعداد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،الأردن، 2008، ص70.

(2) - هاشم الجعفري ، مرجع سابق ، ص 80.

(3) - قانون الرسوم القنصلية الفلسطيني رقم (1) لسنة 2001،الصادر في ج. ر، بتاريخ: 30 جانفي 2001: 05 ذو القعدة،

الفرع الثاني: تمييز الضريبة عن الإتاوة: الإتاوة تعرف بأنها: " مبلغ نقدي جبري تفرضه الدولة على أصحاب العقارات بنسبة المنفعة التي حققوها من جراء قيامها ببعض الأشغال أو الأعمال العامة"⁽¹⁾. ومن أمثلتها الطرق والكهرباء والماء إلى آخره من الأعمال التي يمكن أن تقوم بها الدولة .

فعندما تقوم الدولة بإنشاء مشروع عام كتبليط شارع أو تشييد جسر فان مثل هذه الأعمال العامة تفيد المصلحة العامة ولكن أصحاب العقارات المجاورة لهذه المشروعات يحصلون على نفع خاص من هذه المشروعات بزيادة أثمان عقاراتهم وبالتالي زيادة دخلهم بسبب إنشاء هكذا مشروعات⁽²⁾.

أوجه الشبه بين الضريبة و الإتاوة:

- كل من الإتاوة والضريبة مبلغ مالي.
- كل من الإتاوة والضريبة يفرض من قبل الدولة .
- كل من الإتاوة والضريبة يكون المكلف مجبر في الدفع .

أوجه الاختلاف بين الضريبة و الإتاوة :

- الإتاوة يدفعها المكلف بها مقابل حصوله على منفعة خاصة تكون قابلة للتقدير وهي الزيادة في قيمة العقار، أما الضريبة لا يوجد نفع خاص.
- الإتاوة يتم دفعها مرة واحدة عند الزيادة في قيمة العقار لا تكون ولا تسري عليها الإعفاءات الخاصة بالضرائب⁽³⁾. أما الضريبة تتجدد بتجدد النشاط الخاضع للضريبة. وتكون تصاعدية.

الفرع الثالث: تمييز الضريبة عن القرض العام: رأى بعض الكتاب إلى أن القرض العام عبارة عن مبلغ من المال تستدينه الدولة بعقد يستند إلى صك تشريعي ويتضمن مقابل الوفاء⁽⁴⁾.

(1) - طاهر الجناحي ، مرجع سابق ، ص 60 .

(2) - هشام محمد صفوت العمري ، مرجع سابق ، ص 89 .

(3) - هاشم الجعفري ، مرجع سابق ، ص 83 .

(4) - عصام بشور ، المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة السابعة، مطبعة جامعة دمشق، سوريا ، 1996 ، ص394.

تحصل عليه الدولة من خلال اللجوء إلى الغير (أفراد، مصارف، مؤسسات) وتتعهد برده مع الفوائد المترتبة عليه خلال مدته المحددة.

أوجه التشابه بين الضريبة و القرض العام:

- القرض والضريبة كلاهما من مصادر الإيرادات⁽¹⁾.
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ، هم الذين يتحملون عبء كل منهما⁽²⁾.
- القرض والضريبة في كل منهما يحتاج إلى صدور قانون⁽³⁾.

أوجه الاختلاف بين الضريبة و القرض العام:

- إن حصيله الضريبة لا توجه إلى الإنفاق في مجال محدد، استناد لمبدأ عدم جواز تخصيص الإيرادات العامة، أما حصيله القرض العام تخصص للإنفاق على وجه معين⁽⁴⁾.
- الضريبة مساهمة إجبارية في حين أن القرض العام اختياري. ويعد القرض الإجباري صورة استثنائية عن الأصل العام⁽⁵⁾.
- الضريبة تدفع بصورة نهائية إذ لا تلتزم الدولة بردها للأفراد كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها، أما القرض العام فإن الدولة تلتزم برده مع الفوائد طبقا للنظام القانوني المنظم لإصدار القرض⁽⁶⁾.
- تؤثر الضريبة على جانب الإيراد فقط عند التحصيل في حين يؤثر القرض على جانب الإيراد في الميزانية عند التحصيل وجانب الإنفاق في الميزانية عند السداد.

(1) - محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، د.س.ن، ص 348.

(2) - المرجع نفسه ، ص 350 .

(3) - هشام محمد صفوت العمري، مرجع سابق ، ص 82.

(4) - عادل أحمد حشيش ، مرجع سابق، ص 222.

(5) - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د.س.ن ، ص 61.

(6) - محمد عباس محرزي ، اقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 351.

المبحث الثاني: تاريخ الضريبة وأساسها ومبادئها

إن الضريبة مرآة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع فهي تتغير بتغير الأوضاع وهكذا عرفت أشكال عديدة عبر التاريخ، كما اختلفت الآراء في تحديد الأساس القانوني التي تسند إليه الضريبة عند فرضها، فمنهم من يرى أن أساسها عقد يتم بين الدولة والمكلف بها ، ومنهم من يرى أنها نتاج تضامن اجتماعي. كما توجد مجموعة من المبادئ التي يجب أن يحترمها المشرع عند سنه للقوانين المتعلقة بها.

لذا ارتأينا في هذا المبحث أن ندرس التطور التاريخي للضريبة (المطلب الأول)، ثم نتطرق الأسس القانونية للضريبة (المطلب الثاني)، وفي آخر هذا المبحث سنتحدث عن المبادئ التي ترمي إليها الضريبة (المطلب الثالث).

المطلب الأول: الضريبة عبر التاريخ

هناك علاقة وثيقة بين الضريبة والسلطة السياسية، فعندما كانت البشرية تعيش في أطوارها البدائية، لم يكن للإنسان حاجات مشتركة واضحة، ومع ظهور الأسرة والجماعات والقبائل، برزت هناك ضرورة للحاجات المشتركة، وإلى وجود قائد يقود ويوجه أفراد هذه الجماعات أو القبائل ويحقق لهم عدد من الحاجات العامة الضرورية كالأمن والدفاع.

إن تعدد حاجات الفرد و تنوعها أدى إلى ظهور ما يسمى بالحاجة العامة التي لا يمكن لأي فرد تحمل نفقتها لوحده، مما استلزم وجود مجلس القبيلة، الذي يقوم بتنظيم الحياة داخل القبيلة و يقسم العمل من أجل توزيع النفقات بين جميع الأفراد. فكان لزاما وجود مورد يوفر هذه الخدمات فكان اعتمادهم على الضرائب كمورد دائم لتلبية حاجات الأفراد .

وقد اختلفت جباية الضرائب مع مرور التاريخ، حيث ظهرت في حضارات كثيرة، فلقد تطورت طبيعتها واختلفت أهدافها عبر العصور مع تطور النظم السياسية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.

وفي هذا المطلب سنتناول الضريبة عبر التاريخ من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: الضريبة قبل وبعد العصر الإسلامي: كانت الضريبة في العصور القديمة في صورة "جزية" يفرضها المنتصر على المهزوم في ظل الإمبراطورية الرومانية حيث أكدت الدولة إلى فرض الضرائب على المحاصيل الزراعية، وعلى السلع التجارية، وشكل الضرائب كان يغلب عليه الطابع العيني نتيجة حاجة الخزينة إلى المال؛ حيث أن الضريبة التي كانت السائدة آنذاك كانت تفرض سنويا على الأرض وعلى الرؤوس⁽¹⁾.

(1) - رفعت محجوب، المالية العامة، الجزء الثاني، دار النهضة، القاهرة، مصر، 1971، ص 27.

وعند تأسيس الدولة الإسلامية في المدينة المنورة أصبح المصدر الرئيسي للتشريع في الإسلام هو القرآن الكريم والسنة، فقد تعرض إلى تنظيم شؤون الأفراد المالية مثل اعتبار الزكاة ركن من أركان الإسلام لذا يجب تأديتها وعقاب مانعها كما تعرض إلى الحقوق الأخرى الواجبة في المال. قال الله تعالى: ﴿وَأَقِيمُوا الصَّلَاةَ وَآتُوا الزَّكَاةَ وَمَا تُقَدِّمُوا لِأَنفُسِكُمْ مِنْ خَيْرٍ تَجِدُوهُ عِنْدَ اللَّهِ إِنَّ اللَّهَ بِمَا تَعْمَلُونَ بَصِيرٌ﴾ (1).

ولقد شبه الباحث "منذر رفعت" الضريبة كالزكاة، لكن الباحث "عيسى عبده" لم يوافق على ذلك كون أن الزكاة لها أبعاد روحية كما أنها فريضة دينية، خلافاً عن ما هو موجود في الضريبة، رغم هذا فهي تشبه الزكاة في الكثير من جوانبها وتعني كلمة الزكاة التطهير والزيادة⁽²⁾؛ وهي عبارة عن اقتطاع نسبي إجباري سنوي عيني أو نقدي تفرض على الأموال التي وصلت حدّ النصاب .

بالإضافة إلى الزكاة توجد ضريبة أخرى تتمثل في الخراج وهي تفرض على الأراضي المفتوحة والتي يمتلكها غير المسلمين، فقد قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: **(إنما الخراج على اليهود والنصارى وليس على المسلمين خراج)** (3).

والخراج كان موجوداً قبل تأسيس الدولة الإسلامية في شكل الضريبة العقارية عن الأراضي الزراعية وبعد الفتوحات الإسلامية أقرها الخليفة عمر بن الخطاب؛ والخراج عبارة عن اقتطاع نقدي وعيني يحدده الأخصائيون يعينهم الخليفة أو ممثله، حيث تخصص العائدات لصندوق الخدمات العامة وتحدد بحسب المساحة المزروعة لأنها تتبع الأرض وليس الشخص الذي يمتلكها (4) .

كما توجد ضريبة أخرى وهي الجزية التي تفرض على الرؤوس وهي خاصة برعايا الدولة الإسلامية من غير المسلمين فقد روى أبو داود أن الرسول صلى الله عليه وسلم قال: "

(1) - سورة البقرة الآية 109 .

(2) - صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1982، ص 98 .

(3) - محمد الغزالي ، الإسلام و الأوضاع الاقتصادية ، مكتبة الرحاب، دون طبعة ، الجزائر، د.س.ن ، ص 102 .

(4) - صالح روييلي ، مرجع سابق ، ص 102.

ليس على مسلم جزية" (1) . نلاحظ أن الخراج والجزية يفرض على غير المسلمين إلا أن الخراج يفرض على الأرض المزروعة في حين أن الجزية تفرض على رؤوس الأموال . أما الضريبة على الرؤوس فهي زكاة الفطر (2)، وهي تفرض على كل فرد مسلم فتمنح قبل صلاة عيد الفطر مباشرة، حيث يدفعها الغني إلى الفقير مباشرة دون تدخل الدولة .

كما ظهرت ضرائب أخرى اقتضتها الظروف والتطورات التي عرفتتها الدولة الإسلامية كضريبة العشور . وأول من وضع العشور في الإسلام هو عمر بن الخطاب رضي الله عنه والسبب في ذلك أن تجار المسلمين كانوا إذا اختلفوا بتجارتهم في أرض الحرب أخذ منهم عشرين، ولما علم عمر بذلك طبق مبدأ المعاملة بالمثل عليهم وهو مبدأ لم يعرف إلا حديثاً (3) . وهي تعد بمثابة الضريبة الجمركية التي تفرض على البضائع المشروعة الداخلة أو العابرة بأرض الدولة الإسلامية، بمعدلات موافقة لتلك السائدة في بقية البلدان .

الفرع الثاني: الضريبة في العصور الوسطى: في هذه الفترة بدأ نفوذ الكنيسة يتعزز من خلال ازدياد ممتلكاتها لتصبح من كبار الملاك هذا الزمن الذي ظهرت فيه بوادر النظام الإقطاعي الأسود ومع ازدياد أعباء السلطة في هذا العصر ازدادت الحاجة إلى موارد إضافية وقد تركزت الضرائب على عامة الشعب فقط (4)، أما النبلاء اقتصرت وظيفتها على القوات المسلحة . وفي

(1) - المرجع السابق ، الصفحة نفسها .

(2) - فرضت زكاة الفطر، فرضها على كل مسلم، وسُميت زكاة الفطر لأنها تجب بالفطر من رمضان . حينما تغرب شمس آخر يوم من رمضان، يحين وقت أداء هذه الزكاة . وهي دورية سنوية، وهي ليست زكاة مُتعلِّقة بالأموال، كزكاة الزروع والثمار، أو زكاة الحيوانات أو التجارة، أو كزكاة الأموال المُدخَّرة ... وهكذا ... بل هي زكاة تتعلَّق بالرؤوس ... وهي ضريبة أشخاص ... هي فريضة على كل رأس مسلم . " موقع القرضاوي ، تاريخ الإطلاع 2017/02/14 ، 21:29 .

<https://www.al-qaradawi.net/node/3293>

(3) - إبراهيم فؤاد، الموارد المالية في الإسلام ، مكتبة الأنجلو المصرية ، مصر ، 1972 ، ص 207 .

(4) - العصور الوسطى أو القرون الوسطى في التاريخ الأوروبي هي التسمية التي تُطلق على الفترة التي امتدت من القرن الخامس حتى القرن الخامس عشر الميلادي . حيث بدأت بانهيار الإمبراطورية الرومانية الغربية واستمرت حتى عصر النهضة والاستكشاف . وتعتبر فترة العصور الوسطى هي الفترة الثانية بين التقسيمات التقليدية للتاريخ الغربي . موقع ويكيبيديا ، <https://ar.wikipedia.org/wiki> تاريخ الاطلاع 2017/03/01 ، الساعة 5:30 مساءً .

الوقت الذي كانت فيه الضريبة يحصل عليها بشكل استثنائي وتعتبر بمثابة هبة في القرن الثالث عشر، فأصبحت في القرن الرابع عشر ذات طابع عام ومستمر.

وفي عام 1429م أقر في إنجلترا حق فرض الضريبة للملكية الدائمة حيث أصبح للملك سلطة إصدار القوانين بما فيها ذلك قوانين فرض الضرائب التي كان يتحمل عبئها الشعب دون رجال الدين. ومع التطور الديني بدأ ظهور مصالح جديدة على أنقاض النظام الإقطاعي الذي كان سائدا فأخذت النظريات والأفكار الدينية بالتراجع أمام إنشاء واتساع الأسواق وحركة التبادل التجاري في أواخر العصور الوسطى، حيث بدأت بوادر نظام اقتصادي جديد الذي يتمثل في النظام الاقتصادي الحر الذي جاء وليد الثورة الصناعية في إنجلترا نتيجة الثورة الفرنسية التي نادى بالحرية والمساواة للخلاص من نظام الامتيازات التعسفي (1).

الفرع الثالث: الضريبة في العصر الحديث: لقد شهدت الدولة الغربية نظاما ماليا متقدما وذلك منذ سنة 632 إلى غاية القرن التاسع (2). وهذا النظام يتميز بالعدالة والتكافل الاجتماعي في حين كانت بقية الدول تعاني من أنظمة غير عادلة كالعمل القسري، ففي سنة 1446م انتقد الكاتب الإسباني "الكارزني أرياخه" النظام السائد في عصره والذي كان يتميز بتعدد الضرائب، فاقترح إلغائها واستبدالها بضريبة واحدة على الدخل، وفي سنة 1707م نشر وزير فرنسي (ثوبان) كتاب عنوانه "العشر الملكي" انتقد فيه نظام الضرائب غير المباشرة في فرنسا مقترحا بدله ضريبة وحيدة على الزراعة بالإضافة إلى ضريبة على الدخل، ومع مطلع القرن الثامن عشر ظهرت أفكار المدرسة الطبيعية التي تعتبر أن الزراعة هي مصدر الثورة باعتبار أن الأرض هي وحدها التي تنتج أكثر مما ينفق عليها، لذلك فهي تحقق فائض على عكس القطاعات الأخرى كالصناعة والتجارة التي تعتبر عقيمة بحيث أنها لا تحقق فائض (3).

وأيد (أدم سميث) المدرسة وطالب بإلغاء جميع الضرائب واقتصارها على ضريبة وحيدة تستوعب ريع الأراضي الزراعية لا باعتبارها الأراضي هي العامل الإنتاجي الوحيد الذي يدر

(1) - قحطان السيوفي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، 1998، ص28.

(2) - صالح رويلي، مرجع سابق، ص 102.

(3) - صالح رويلي، مرجع سابق، ص105.

فائضا بل لأسباب أخرى، لكي لا يقوم المكفون بتحويلها على غيرهم بارتفاع الأسعار، كما طالب بارتفاع نسبة الضريبة عند ازدياد الربح باعتبار أن الربح ناتج اجتماعي يجب أن تكون للدولة حصتها منه، خاصة وأن أصحاب العقارات يحصلون على الربح دون إعفاء كبير بينما لو ألغت الدولة الضرائب على الصناعة والتجارة فإن ذلك سيساعد على فتح المجالات أمام العمل للقضاء على البطالة وتحسين الظروف المعيشية عن طريق رفع الأجور⁽¹⁾.

المطلب الثاني: الأساس القانوني للضريبة:

إن الأساس القانوني للضريبة كان مثير للجدل بين نظريات كثيرة انتشرت في القرن التاسع منها من قال إن فرض الضريبة يستند إلى العلاقة التعاقدية بين الدولة والفرد ومنهم من اعتبر فرض الضريبة واجبا وطنيا "نظرية التضامن" لذلك سندرس هذه النظريات فيما يلي:

الفرع الأول: النظرية التعاقدية للضريبة: اعتبر أصحاب هذه النظرية، الضريبة علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد، وتستند هذه النظرية إلى وجود عقد ضمني بين الدولة وأفراد المجتمع يسمى هذا العقد بالعقد الاجتماعي⁽²⁾، يلزم هؤلاء الأفراد بدفع الضريبة مقابل الخدمات التي تحقق لهم نفعاً عاماً وفقاً لهذه النظرية الضريبة تعتبر المبلغ المدفوع مقابل الاستفادة من الخدمات العامة التي تؤديها الدولة وذلك من أجل توفير الدولة للإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة، غير أن أصحاب هذه النظرية قد اختلفوا في طبيعة العقد فبعضهم اعتبروا الضريبة "عقد بيع" خدمات تبتاع من الدولة بجزء من ماله الخدمات المقدمة له من الدولة، ومنهم اعتبر الضريبة "عقد إيجار" فالدولة تقدم خدمات وتعد المرافق للأفراد، والأفراد تدفع لها الضريبة مقابل هذه الخدمات⁽³⁾، وآخرون نظروا إلى الضريبة على أنها "عقد تأمين" فدافع الضريبة عندما يدفعها، يؤمن بقسط من ماله على بقية سلعه وهناك من قال على أن الضريبة "عقد مقايضة" بين مال المكلف والمنفعة التي يحصل عليها من الدولة⁽⁴⁾ وآخرون قالوا أن

(1) - المرجع نفسه، ص 106.

(2) - فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية، منشورات الحلبي، الجزائر، 2003، ص 54.

(3) - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير، شامية، طبعة الثانية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 156.

(4) - فوزي عطوي، مرجع سابق، ص 55.

"الضريبة عقد شراكة"⁽¹⁾ معتبرين الدولة شركة تقدم خدماتها العامة للأفراد وتتقاضي مقابل ذلك حصتها من أرباح هذه الشركة .

نقد النظرية: النقاد بينوا أن النظرية التعاقدية للضريبة غير مطابقة للواقع فنظرية العقد نجد أنه لا يمكن تقدير منفعة الأفراد جراء تقديم الدولة للخدمات العامة، كالأمن، الدفاع، التعليم، فضلاً عن أنه لو أمكن تقدير هذه المنفعة، فإن هذه النظرية تؤدي إلى نتائج ظالمة، فالطبقات الفقيرة أكثر احتياجاً إلي خدمات الدولة من الطبقات الغنية، وتطبيقاً لنظرية البديل أو الإيجار، يجب أن يتحملوا العبء الأكبر للضريبة. كما أن نظرية "التأمين" معيبة من ناحيتين: الأولى أنها تقصر وظيفة الدولة على المحافظة على الأمن، وهو ما يخالف الواقع، ومن الناحية الثانية: أن عقد التأمين يُلقى على عاتق المؤمن عبء تعويض الخسائر في حين أن الدولة لا تلتزم بتعويض الأفراد عما يلحقهم من ضرر⁽²⁾.

الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي: يطلق عليها أيضاً بنظرية العقد المالي، سادت أفكار هذه النظرية بين القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، والنظرية التقليدية حاولت إعطاء حجة للدولة في فرضها للضرائب والتي ترجع إلى مقدار المنفعة التي يستفيد منها الأفراد من جراء دفعهم للضرائب والمتمثلة في الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة، وعلى هذا الأساس لولا المنفعة العامة التي تعود على الأفراد من جراء دفعهم للضريبة لما كان هناك سبباً حقيقياً قانونياً لفرض الضريبة وإلزام الأفراد بدفعها⁽³⁾، وبذلك الضريبة هي إحدى الطرائق التوزيع الأعباء العامة التي يتطلبها التضامن الاجتماعي بين الأفراد. وقد شبه البعض حق الدولة في إلزام الأفراد بالخدمة العسكرية، بحقها في فرض الضرائب، مثلما لديها الحق في فرض الخدمة

(1) - طاهر الجنابي ، مرجع سابق ، ص 139-140.

(2) - يوسف القرضاوي، الأساس النظري لفرض الضريبة وفرض الزكاة ، موقع القرضاوي ، تاريخ الاطلاع

2017/04/12 ، الساعة 19:55 . <http://www.qaradawi.net>

(3) - محمد عباس محرز ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، مرجع سابق ، ص 54.

العسكرية من أجل حماية الوطن ضد الأعداء، عن طريق القيام بمختلف الخدمات العامة اللازمة⁽¹⁾.

والأغلبية السائدة ترى أن نظرية التضامن الاجتماعي هي الأكثر مطابقة للواقع لأن الضريبة لا تقوم على أساس عقد بين الدولة والفرد بل تقوم على أساس ما للدولة من سلطة مبعثا التضامن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة⁽²⁾.

المطلب الثالث: مبادئ الضريبة

توجد مجموعة من المبادئ أو القواعد التي ينبغي أن تحكم التنظيم الضريبي، أي أن يأخذ المشرع إذا ما أراد أن يصبح النظام الضريبي منظماً وصالحاً يحاول أن يوفق بين مصلحة الجماعة ومصلحة الفرد، أي بين الحصيلة اللازمة لأداء الدولة لخدماتها والعدالة اللازمة لتحقيق نوعاً من المساواة بين المكلفين.

يعتبر آدم سميث⁽³⁾ أول من حاول عام 1776 وضع القواعد الأساسية التي ينبغي أن يقوم عليها النظام الضريبي وذلك في مؤلفه المشهور (ثروة الأمم ealth of nation) وهذه القواعد⁽⁴⁾ هي :

الفرع الأول: مبدأ المساواة أو العدالة : أي التزام الدولة عند فرضها للضريبة، مراعاة تحقيق مبدأ العدالة والمساواة في توزيع الأعباء العامة بينهم، فقد رأى "آدم سميث" أنه يجب أن يساهم

(1) - عبد الباسيط على جاسم الزبيري، سلطة الدولة بفرض الضرائب في الفكر المالي الإسلامي و القانون الوضعي، العراق، 2002، ص 17-18.

(2) - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير، شامية، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص 157.

(3) - آدم سميث (1723-1790) وهو أشهر الكلاسيكيين على الإطلاق، ولد في مدينة كيركالدي في اسكتلندا، ودرس الفلسفة، وكان أستاذاً لعلم المنطق في جامعة جلاسجو، سافر إلى فرنسا سنة (1766م) والتقى هناك أصحاب المذهب الحر. وفي سنة (1776م) أصدر كتابه (بحث في طبيعة وأسباب ثروة الأمم) هذا الكتاب الذي قال عنه أحد النقاد وهو (أدمون برك): "إنه أعظم مؤلف خطه قلم إنسان" موقع <https://ar.wikipedia.org> ، تاريخ الاطلاع: 2017/05/13 ، الساعة: 22:38.

(4) - محمد سعد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، 1979، ص 162-164.

رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية (الضريبة النسبية)، ومنه يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد، ومن ثم فإن النسبة المقطعة من وعاء الضريبة تكون دائما واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة.

لكن في العصر الحديث اتجه علماء المالية إلى فكرة الضريبة التصاعدية بعدما عجزت الضريبة النسبية في تحقيق العدالة المنشودة، فتفرض هذه الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء الضريبي، ولاشك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة والمساواة بين المكلفين بها⁽¹⁾. وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلا: "يجب أن يساهم كل أفراد المجتمع في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة"⁽²⁾. فقاعدة العدالة بحسب نوع الضريبة المستخدمة تنقسم إلى شكلين هما: العدالة الضريبة تبعا للضريبة النسبية، العدالة الضريبية وفقا للضريبة التصاعدية⁽³⁾.

الفرع الثاني: مبدأ الوضوح واليقين: ومقتضى هذه القاعدة هو أن يكون فرض الضريبة التي يلزم بدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين، من دون غموض، من خلال إيضاح موعد الدفع وطريقة ومقدار المبلغ المطلوب دفعه إيضاحيا لا يكشفه أي لبس⁽⁴⁾. وحتى يتحقق الوضوح واليقين بمفهومه المتقدم، فإنه يلزم لذلك تحقيق أمرين اثنين:

أولهما، أن تكون التشريعات الضريبية واضحة جلية بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس. **وثانيهما** أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بالضرائب وذلك عن طريق النشر والإيضاح في الجريدة الرسمية أو بإحدى وسائل النشر الأخرى⁽⁵⁾.

(1) - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2006، ص 155.

(2) - حسن عوض، المالية العامة دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1973، ص 70.

(3) - فاطمة السويسي، المالية العامة (موازنة الضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، ليبيا، 2005، ص 127.

(4) - طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص 28.

(5) - عادل أحمد حشيش، "مرجع سابق"، ص 157.

الفرع الثالث: مبدأ الملائمة: ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه⁽¹⁾، وذلك يقتضي أن تختار الإدارة الضريبية موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة، وأن تكون إجراءات الجباية مناسبة لظروف الممول بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقیلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو يدفعه إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها .

وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "الحجز عند المنبع" وذلك بصدد الضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملائمة ويسر بالنسبة للمكلف والإدارة الضريبية في نفس الوقت⁽²⁾.

الفرع الرابع: مبدأ الاقتصاد في النفقة: ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة الضريبية مبالغ كبيرة، خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه⁽³⁾.

(1) - عادل أحمد حشيش، مرجع سابق ، ص 158.

(2) - سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة ، مرجع سابق ، ص 130.

(3) - سوزي عدلي ناشد ، المرجع السابق ، ص 156.

المبحث الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها والتنظيم الفنية لها

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع، ولكل نوع خصوصيته، حيث أن الدولة تطبق أنواعا مختلفة من الضرائب وفق شروط محددة في القانون الضريبي، ويتوقف اختيار نوع محدد من الأنواع على أوضاع المجتمع الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، ولقد ترافقت فكرة تطور الضريبة مع تطور أهدافها وبذلك لم يكن للضريبة خلال تطورها هدفا واحدا بل عدة أهداف فلم يصبح الهدف من فرض الضريبة تغطية النفقات العامة فقط بل أصبحت تؤدي أهداف أخرى.

ولضمان تحقيق الأهداف المرجوة من فرض الضريبة لابد من مراعاة كافة الإجراءات المتعلقة بفرضها، وذلك منذ البدء في التفكير في فرض الضريبة إلى أن يقوم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الخزينة العمومية.

ومنه سنجزأ هذا المبحث إلى ثلاث مطالب ، سنتعرض إلى أنواع الضرائب في (المطلب الأول) ، ثم نتكلم عن أهداف الضريبة (المطلب الثاني)، والأخير سنتناول التسوية الفنية للضريبة في (المطلب الثالث) .

المطلب الأول: أنواع الضرائب

معظم كتاب المالية العامة تعودوا على تقسيم الضرائب إلى مجموعات باختلاف الزاوية التي ينظر إليها من حيث تحمل عبء الضريبة من حيث المادة الخاضعة للضريبة من حيث الواقعة المنشأة للضريبة وحيث وعاء الضريبة من حيث السعر:

الفرع الأول: من حيث تحمل عبء الضريبة: توجد نوعين من حيث تحمل عبء الضريبة⁽¹⁾:
أولاً: الضرائب المباشرة: قد تفسر الضرائب المباشرة على أساس أنها تحصل بشكل مباشر من المكلفين دون وجود حلقات وسيطة لنقل أعباء الضريبة من مكلف إلى آخر. وتعتبر الضريبة مباشرة إذا كانت تفرض على وجود الدخل نفسه، فضريبة الرواتب والأجور تعتبر ضريبة مباشرة لأنها تفرض عن ظهور دخل الفرد من الراتب أو الأجر، وكذلك ضريبة الأرباح تفرض على الربح عند وجوده في نهاية الفترة المالية.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة: وهي عكس الضرائب المباشرة كون العبء الضريبي فيها ينتقل من المكلفين بها قانوناً إلى المستهلك الأخير، ويلعب المكلف قانونياً دور الوسيط بين الخزينة والمستهلك. فهذه الضريبة يدفعها المكلف الفعلي وليس المكلف القانوني، فمثلاً ضريبة المبيعات يدفعها المنتج وينقل عبئها إلى المستهلك عن طريق زيادة أسعار منتجاته لتحصيل ما دفعه كضريبة مبيعات⁽²⁾.

الفرع الثاني: من حيث المادة الخاضعة للضريبة: أنواع الضرائب من حيث المادة الخاضعة للضريبة هي ضرائب على الرؤوس وضرائب على الأموال :

أولاً: ضرائب على الرؤوس: إن الضرائب على الرؤوس تجعل من الشخص نفسه وعاءً للضريبة بغض النظر عما يمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها. ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الأشخاص والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفرادها بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، ونظام ضريبة الرؤوس نظام قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل

(1) - محمد البنا، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 160.

(2) - وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخدّاش، وائل عودة العكشة، مروان عبد الوهاب خياطة، الضرائب

ومحاسبته، طبعة ثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ودار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.

تطورها الأول لتمويل نفقاتها سواء على مستوى الحكومات المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع ارتفاع المجتمعات وتطورها تم التخلي عن هذه الضرائب جزئياً وبدأ الاهتمام بتزايد الضرائب على الأموال (1) .

ثانياً: الضرائب على الأموال: فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأسماله أو دخله وأخذت في ذلك أشكالاً عديدة من حيث تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والواقعة المنشأة له (2) فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب العقارات بحد ذاتها وليس إيراداتها والأموال بذاتها وليس ناتجها، وهذه الأموال تأخذ في الحياة الاقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كالآلات والسيارات... إلخ (3) .

الفرع الثالث: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة: أنواع الضرائب من حيث الواقعة المنشأة

للضريبة نجد واقعة تملك رأس المال، واقعة الإنتاج، واقعة الاستهلاك، واقعة تحقق الدخل:

أولاً: واقعة تملك رأس المال: بمعنى انتقال رأس المال من شخص لآخر يترتب عنه تكليف ضريبي، فمثلاً انتقال المال من المالك إلى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على رأس المال (4).

ثانياً: واقعة الإنتاج: تفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها (رسوم الإنتاج)، وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك (5) .

(1) - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 63.

(2) - حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص 10 .

(3) - خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص 164-165.

(4) - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 19.

(5) - عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة السابعة، دار المسيرة، الأردن، 2008، ص 19 .

ثالثا: واقعة الاستهلاك: تفرض الضريبة هنا على أساس واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، ويمكن القول أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها⁽¹⁾.

رابعا: واقعة تحقق الدخل: ينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل والمعروف أن مصدر الدخل لا يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي: العمل - رأس المال - العمل ورأس المال معا، ويتميز الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة أصطلح على أنها سنة وأن يكون له طابع الدوام النسبي فلا يعتبر دخلا من وجهة نظر بعض التشريعات ما يكون عارضا كالجزائر مثلا⁽²⁾.

الفرع الرابع: من حيث وعاء الضريبة: يوجد نوعين من الضرائب هما ضريبة واحدة وضرائب متعددة :

أولا: ضريبة واحدة: ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية والى جوارها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية⁽³⁾.

ثانيا : ضرائب متعددة: في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخول والأموال، وكلما زادت حاجة الدولة إلى المال، تزداد أنواع الضرائب، ويناسب المفهوم العصري للضريبة هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة والمتغيرة⁽⁴⁾.

الفرع الخامس: من حيث السعر: أنواع الضرائب من حيث السعر نجد ضرائب نسبية وأخرى تصاعدية:

أولا: الضريبة النسبية: وهي الضريبة التي يكون فيها سعر الضريبة ثابتا من وعاء الضريبة ولا يتغير مهما تغيرت قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة، فالضريبة تدفع بالمعدل نفسه سواء كان الوعاء كبيرا أم صغيرا وسواء كان المكلف فقيرا أم غنيا، وتزداد حصيلة الضريبة بالنسبة

(1) - محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 111 .

(2) - محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 89.

(3) - حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص 62.

(4) - خالد شحادة الخطيب وآخرون ، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص 163.

نفسها التي يزداد مقدار وعائها (1). كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة كونها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 3 % ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة (2).

ثانياً: الضريبة تصاعدية: ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها (3). بحيث يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة للضريبة والعكس صحيح. وهي وسيلة فعالة لتقليل من حدة التفاوت بين دخول الأفراد وتحقيق المساواة بين المكلفين مع الأعباء العامة في مجموعها، هذا النوع من الضريبة يراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف وتستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية، ويترتب على كون الضريبة التصاعدية تزداد بازدياد الوعاء الضريبي أكثر تعقيداً من الضريبة النسبية التي تتسم بالبساطة والسهولة، حيث أنها تفرض بسعر ثابت مهما ازداد الوعاء الضريبي (4).

المطلب الثاني: أهداف الضريبة

كان الهدف من الضريبة هدفاً مالياً بحتاً أي تحقيق إيرادات للدولة، تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة لكن مع تطور دور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة تطورت أهداف الضريبة، لهذا أصبحت الضريبة بمثابة أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الاقتصادية ووفق درجة النمو الاقتصادي، إذ يختلف دورها حسب الأيديولوجية والمعتقدات المهيمنة في الدولة، كما أن للضريبة دوراً هاماً في البلدان النامية بصفة أساسية في تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها إلى المشروعات التي تحقق أغراض

(1) - المرجع السابق، ص 181.

(2) - النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة للضرائب.

(3) - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 230.

(4) - عبد الواحد السيد عطية، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة، جامعة عين شمس، دار النهضة العربية، القاهرة سنة

التنمية ولذا فهي تستخدم في تشجيع المدفوعات والتأثير على الميل للاستثمار وتوجهه إلى الأنشطة الاقتصادية التي تمثل البنية الأساسية، ومن أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث بصورة عامة نجد:

الفرع الأول: الهدف المالي للضريبة: ويقصد بها تغطية الأعباء العامة أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء باتجاه الاتفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى الاستثمارات الحكومية، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، ومن بين المزايا التي يوفرها التمويل الضريبي قدرة الدولة على إخضاع الضريبي غير محدود بخلاف الإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاكتتاب العام⁽¹⁾، ونلاحظه في البلدان المتطورة، يكون الإيراد الضريبي مرتفعا، حيث ترتفع نسبة الإيرادات إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي⁽²⁾.

الفرع الثاني: الهدف الاقتصادي للضريبة: تتمثل في تحقيق الاستقرار للدولة اقتصاديا عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش لزيادة الاتفاق وزيادة فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين لمنحه فترة إعفاء الموارد الأولية اللازمة لهذا النشاط باعتباره نشاط حيوي يحقق التنمية الاقتصادية⁽³⁾. وفي فترة الازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القدرة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص والى محاربة التضخم⁽⁴⁾.

الفرع الثالث: الهدف الاجتماعي: تستخدم كوسيلة هامة في تحقيق جملة من الغايات الاجتماعية متمثلة في إعادة توزيع الدخل أو الثروة بين أفراد المجتمع لتقليل من الفوارق

(1) - محمد طالبي ، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه، جامعة

الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011-2012 ، ص 13.

(2) - خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة ، مرجع سابق، ص 152- 153.

(3) - فريد دموم ، كمال رزيق، نظم فرض الضريبة وأثرها على التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة مهندس دولة في

التخطيط والإحصاء، الجزائر، فرع مالية والحساب مخاطرة، المعهد الوطني للتخطيط والإحصاء، دفعة 2007 ص 10-11.

(4) - محمد عباس محرزى، ، اقتصاديات الجبائية والضرائب ، مرجع سابق، ص 33.

الاجتماعية⁽¹⁾. وتشجيع النسل في الدول التي ترغب في زيادة عدد سكانها كالدول الأوروبية، فقد تلجا هذه الدول لسن قوانين ضريبية تتضمن تخفيضات الضريبة كما هو الحال بالنسبة إلى فرنسا. وقد لجأت ألمانيا إلى التخفيضات الضريبية قصد زيادة عدد سكانها وبعد الحرب العالمية الثانية عدلت من هذا النظام في عام 1946⁽²⁾. وفي المقابل قد تستعمل في تحديد النسل حيث تقوم هذه الدول برفع معدلات الضرائب على الدخل حيث يزيد بزيادة عدد أفراد الأسرة كما هو الحال في الهند والصين⁽³⁾.

الفرع الرابع: الهدف السياسي للضريبة: هناك أهداف داخلية وأخرى خارجية: حيث تعتبر الضريبة كأداة في يد السلطة الحاكمة لممارسة نفوذها على مواطنيها فهي تعد وسيلة هامة قصد حماية هذه السلطة على حساب باقي فئات المجتمع، وتعتبر الضريبة أيضا كأداة تستعملها الدولة أو السلطة من اجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول الصديقة عن طريق منح تسهيلات جمركية كالإعفاءات وتقديم بعض الامتيازات الضريبية كما يمكن أن تستعملها الدولة للحد ومقاطعة منتجات و سلع الدول الآخر كرفع الرسوم الجمركية.

المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة

يهتم التنظيم الفني الضريبي بمختلف العمليات الضرورية لفرض الضريبة وذلك من خلال تحديد وتقدير وعاء الضريبة وأخيرا تحصيلها. ويكمن التنظيم الفني الضريبي الجيد في اتخاذ أفضل الأساليب بالنسبة لجميع العمليات السابقة. والتنظيم الفني للضريبة يتأثر بطبيعة النظام السياسي والاقتصادي للدولة، فالإجراءات والطرق التي يتم اختيارها يجب أن لا تخرج عن أهداف النظام السياسي والاقتصادي. وفي هذا المجال سنحاول إبراز تلك الأساليب الفعالة في العناصر التالية :

الفرع الأول: تحديد وعاء الضريبة: يقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة لضريبة التي تفرض عليها أو المجال الخاضع لها سواء كان نشاط أو سلعة أو حيازة، أي العنصر

(1) - خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة ، مرجع سباق ، ص153 .

(2) - علي زغود ، المالية العامة، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 177.

(3) - خالد شحادة الخطيب وآخرون، أسس المالية العامة، مرجع سباق ، ص153 .

الاقتصادي الذي يخضع لها⁽¹⁾ ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة تطور النمو الاقتصادي ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون على الإنتاج الزراعي مباشرة أو اللجوء إلى الضرائب الغير مباشرة لسهولة فرضها بينما في الدول المتقدمة نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل والأرباح المحققة⁽²⁾. وأول مرحلة هي تحديد الجزء الذي تفرض عليه الضريبة من مادة موضوع الضريبة، ويقصد بها قدرة المكلف على تحمل الضريبة دون الاضطرار بمقدرته الإنتاجية، فهذه المقدرة لا يجب أن تكون مقتصرة على حجم الثروة التي يحوزها المكلف فقط، بل تتعلق أيضا بعناصر الطابع الشخصي⁽³⁾. ويتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة عن طريق القيام بعمليتين:

- تحديد المقدرة التكلفة للمكلف، عن طريق التعرف على حدود المادة الخاضعة للضريبة باستبعاد ما يستلزم القانون استبعاده حتى لا يخضع للضريبة، ويتم ذلك بتحديد حدود الدخل الخاضع للضريبة في حالة فرضها على الدخل.

- تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، عن طريق تحديدها كميًا (حساب مقدار الضريبة).

أولا: التحديد الكيفي للمادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة): إن الاتجاه الحديث في فرض الضريبة هو الأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي المكلف عند إخضاعه لها، وهذا يعني التفرقة بين عينية الضريبة وشخصيتها.

1- فكرة عينية الضريبة: تكون الضريبة عينية عندما تجبى من المكلف دون ما اعتبار لحالته الشخصية، فهي لا تهتم إلا بالمال المتخذ أساسا للضريبة⁽⁴⁾، وهي لا تتطلب جهدا ولا كفاءة كبيرة من جانب إدارة الضرائب لتحديدها، وتتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها وغزارة حصيلتها، لكن بالرغم من هذه المميزات إلا أنها لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي

¹ - رحمة نابتي ، النظام الضرب بن الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي(دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير،

جامعة قسنطينة، تخصص إدارة و مالية، 2014/2013، ص 23 .

(2) - زينب حسن عوض الله، مرجع سابق، ص 129 .

(3) - رفعت محبوب، مرجع سابق ، ص 130 .

(4) - علي زغدود ، مرجع سابق ، ص 205 .

يستوجب مراعاة القدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة⁽¹⁾.

2- فكرة شخصية الضريبة تكون الضريبة شخصية عندما تفرض على المال مع مراعاة المركز الشخصي للمكلف. فالضريبة تنصب على ثروات ودخول المكلفين باعتبارها تعبيراً عن مقدرة تكليفية معينة من أجل ذلك، ويبحث عن المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف⁽²⁾.

ثانياً: التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة: إن قيام مصلحة الضرائب بتقدير الوعاء الضريبي للمكلفين بدقة من الأهمية بمكان لأن أي مغالاة أو تقصير في التقدير تكون آثاره غير ملائمة، فالمغالاة في التقدير تؤدي إلى زيادة العبء على أفراد المجتمع بدون مبرر أو بما يزيد عن قدرتهم على دفع الضريبة، مما قد يؤدي بهم إلى الابتعاد عن الأنشطة الإنتاجية التي تخصصوا بها وفي هذا ضرر بالغ على الاقتصاد القومي، ومن الناحية الأخرى التقصير في التقدير يضيع على مصلحة الضرائب فرصة الحصول على أموال يمكن استخدامها في إشباع الحاجات العامة بدلاً من اللجوء إلى الوسائل التمويلية الأخرى الأكثر تكلفة على المجتمع.

وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتتمثل في:

1- طريقة المظاهر الخارجية: في ظل هذا الأسلوب تعتمد الإدارة في تقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات والمظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل: عدد السيارات، عدد الخدم، إيجار المنازل... إلخ، أي أنها تفرض على مظاهر خاصة يعينها القانون دون أن تسعى للتعرف على قيمة المادة الخاضعة للضريبة تعريفاً دقيقاً، هنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة وإنما تفرض في الواقع على المظاهر الخارجي⁽³⁾.

(1) - محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 295

(2) - محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، د.س.ن، ص 237.

(3) - ناصر دادي عدون، اقتصاد وتسيير مؤسسة، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، د.س.ن، ص 10-

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة والاقتصاد في نفقات الجباية وعدم تدخلها في شؤون الممول، كما أن هذه الطريقة لا تتطلب من الممول أي إقرارات أو مستندات مما يجعلها صالحة للمجتمعات التي ترتفع فيها نسب الأمية، فضلا عن انخفاض احتمالات التهرب الضريبي، خاصة إذا ما أحسن اختيار المظاهر الخارجية التي يُعتمد عليها في التقدير.

إلا أن أهم عيوب هذا الأسلوب هو انخفاض درجة الدقة في التقدير، فلا يخفى أن هذه المظاهر الخارجية كثيرا ما تتناقض مع الحقيقة، فهناك الشخص الذي يحب الظهور وحياء الترف والشخص المقتر البخيل والشخص المتواضع، كل أولئك لا تتناسب مظاهرهم الخارجية مع إيراداتهم⁽¹⁾، فهي لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، وإنما قد يحقق خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة، نظرا للثبات النسبي للمظاهر الخارجية، أي أن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية⁽²⁾.

2-التقدير الجزافي ويقصد به أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن والأدلة التي تعتبر دالة عليها، كالاستدلال على الربح التجاري برقم مبيعات، وللتقدير الجزافي صورتان هما: التقدير الجزافي القانوني كأن ينص على تقدير التكاليف الجائز خصمه جزافيا، والتقدير الجزافي الإتفاقي بين الإدارة والممول كالإتفاق على تقدير الوعاء الضريبي.

وتعد طريقة التقدير الجزافي امتداد لطريقة المظاهر الخارجية، ذلك بسبب أنها لا تقيس المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف، وإنما الطريقة ولا سابقتها إلا إذا تعذر استخدام الطرق الأخرى في تقدير الوعاء الضريبي⁽³⁾.

(1) - حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر حماد أبو دوح، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 91.

(2) - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 298.

(3) - المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام وضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 62.

3- طريقة التقدير الإداري المباشر: يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة، ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد دقيق لوعاء الضريبة ، ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف أو فحص دفاتره، وعادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي، أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش، وقد أعطى القانون المكلف حق الطعن في صحة التقدير وفقا لقواعد الطعن المقررة، ومن حقه إثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار لظروف طارئة أو بسبب قوة القاهرة⁽¹⁾ .

4- طريقة الإقرارات الضريبية : قسمت طريقة الإقرارات الضريبية لتقدير الوعاء الضريبي إلى قسمين أساسيين:

أ- تصريح من المكلف بالضريبة: ومضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بتقديم التصريح في موعد يحدده القانون، ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح ولضمان دقة وصحة التصريح، فإن الإدارة تحتفظ بحق رقابة التصريح وتعديله إذا بني على غش أو خطأ، والنص على عقوبات رادعة لمن يقدم بيانات غير صحيحة أو يرتكب طرق غير مشروعة للتهرب الضريبي⁽²⁾.

ب- تصريح من الغير: ويلتزم بموجبه شخص آخر غير المكلف بالضريبة، بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب، ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص غيره، مثال ذلك أن يكون الغير مدينا للمكلف بالضريبة بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم تصريحا للإدارة بالمبالغ المستحقة لديه لدى العاملين عنده.

الفرع الثاني: تصفية الضريبة: يقصد بها تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه ولهذا يجب على إدارة الضرائب أولا أن تتحقق من أن كافة

(1) - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة ، مرجع سابق ، ص 168 .

(2) - المرسي السيد حجازي ، مرجع سابق ، ص 65 .

شروط فرض الضريبة تنطبق على هذا المكلف، وتتمثل في تحقق الواقعة المنشأة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، والنظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لأي إعفاءات أو خصومات، ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، يتم تحديد معدل الضريبة والذي يمثل العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها، على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة.

أولاً: الواقعة المنشأة للضريبة: يعني النقطة التي تتدخل عندها الدولة لإجبار الأفراد عن التنازل عن جزء من المادة الخاضعة للضريبة، وهذه النقطة تختلف باختلاف الضريبة من مباشرة وغير مباشرة. في الضرائب المباشرة؛ نجد أن الضريبة على الدخل الإجمالي تتم بموجب دخول القيم المنقولة، أي وضعه تحت تصرف مستحقيه فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة، أما الأجور والمرتبات فإن الواقعة المنشأة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر.... الخ⁽¹⁾. أما في الضرائب غير المباشرة فإن الواقعة المنشأة لها فهي تتم عند إنفاق الدخل في شؤون الاستهلاك، وإخضاع رؤوس الأموال (الثروة) للضريبة عند تداولها.

ثانياً : طرق تحديد سعر الضريبة: هناك عدة طرق لتحديد معدل الضريبة وهي كالآتي :

أ- **الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:** في الضريبة التوزيعية يحدد المشرع الحصيلة الكلية للضرائب، المزمع تحصيله من جميع المكلفين، بعد ذلك هذه الحصيلة توزع حسب نظام توزيعي الذي يسمح بتحديد متتالي تنازلي على مستوى المناطق، حتى نصل إلى أدنى مستوى في التنظيم⁽²⁾، حيث تقوم الإدارة الضريبية بتحديد ما يتعين على كل فرد من القرية دفعه، إما بالتساوي أو على نحو تناسبى وفقاً للمقدرة التكاليفية لكل فرد.

وتحديد حصيلة الضريبة مقدماً يجعلها بعيدة عن التوافق مع حالة النشاط الاقتصادي فمبلغ الضريبة يحصل أياً كان مستوى النشاط الاقتصادي سواء كان مرتفعاً أو منخفضاً وبالتالي أياً كانت قيمة المادة الخاضعة للضريبة، الأمر الذي يعني عدم مرونة الضريبة، أي أن الحصيلة الضريبية تحدد مقدماً، ومنه لا تسمح بوجود فائض قيمة، إضافة إلى ذلك عدم

(1) - محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 157 .

(2) - محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص 244 .

مراعاة المقدرة التكليفية للأفراد مما يعني انعداماً في العدالة التوزيعية. وهذا ما دعا إلى الاتجاه إلى ترك هذه الطريقة التي كانت مستخدمة في القرن التاسع عشر واستخدام ضريبة قياسية⁽¹⁾.

أما في الضريبة القياسية لا يحدد المشرع الحصيلة النهائية للضريبة ولكن يحدد معدل الضريبة⁽²⁾. ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدماً مقدار الضريبة الواجب دفعها⁽³⁾.

وعليه الحصيلة الإجمالية للضريبة غير محددة بدقة بل تكون مجرد تقديرات ولا تستثني نقص في الحصيلة، وتسمح كذلك بتحقيق فائض في القيمة⁽⁴⁾، ويتلافى هذا الأسلوب كل عيوب الأسلوب السابق فهو يتميز بمرونته وحساسيته للتقلبات الاقتصادية، كما يُمكن من الاقتراب من تحقيق قواعد العدالة الضريبية.

ب- الضريبة التناسبية والضريبة التصاعدية: الضريبة التناسبية هي ضريبة محسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم أو قيمة المادة الخاضعة للضريبة، و معدلها لا يتغير بتغير قيمة هذه المادة⁽⁵⁾ ، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها غير عادلة، إذ العبء النسبي للضريبة يكون أكبر بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأقل ويكون أقل بالنسبة للمكلف ذي الدخل الأكبر، أما فيما يخص الضريبة التصاعدية فهي نسبة مئوية للاقتطاع الضريبي تتناسب تناسباً طردياً مع حجم الوعاء، أي كلما زاد حجم الوعاء زاد معدل الضريبة.

ولقد انتشرت الضرائب التصاعدية في كافة دول العالم تقريباً لسببين رئيسيين:

(1) - منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 160

(2) - منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 161.

(3) - عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 81 .

(4) - منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص 161.

(5) - أنظر محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 230.

أولهما أنها تمكن الخزينة العمومية من تحقيق حصيلة ضريبية أكبر مقارنة بالضريبة النسبية، وثانيهما اعتقاد الكثيرين في ضرورة الحد من التفاوت الكبير في توزيع الدخل والثروات في المجتمع(1).

الفرع الثالث: تحصيل الضريبة: تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يتم إبلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه، ويجب على الإدارة الضريبية مراعاة الأوقات الأكثر ملاءمة ويتم تحصيل دين الضريبة وفق عدة طرق.

أولا: وقت تحصيل الضريبة: وإذا كانت حصيلة بعض الضرائب غير المباشرة تتوزع على مدار السنة، فإن الأمر يختلف بالنسبة للضرائب المباشرة التي يسبق تحصيلها القيام بعمليات تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وتحديد مقدار الضريبة وما يستلزمه من إقرارات ومراجعات... إلخ هذه الضرائب تحدّد لها فترة زمنية معينة من السنة تُحصّل فيها، الأمر الذي قد يؤدي إلى تقلب في إيرادات الدولة على مدار السنة، من أجل هذا وجب أن يتم تحديد وقت تحصيل الضريبة على النحو الذي يمكن معه تقادي التقلبات في الإيرادات، وذلك لضمان حد أدنى من التوافق بين الإيراد والإنفاق على مدار السنة.

وتراعي مصلحة الضرائب في تحديد وقت التحصيل ملائمة ذلك الوقت لكلّ من الإدارة الضريبية والمكلف، حيث تحاول مصلحة الضرائب اختيار مواعيد تضمن الحد الأدنى من التوافق بين الإيرادات العامة والنفقات العامة على مدار السنة، كما تختار وقت يناسب الممول عند توفر الأموال، بحيث يستطيع دفع الضريبة دون عناء وربما تجعله يدفع الضريبة مسبقا أو على أقساط، وكل ذلك بهدف تخفيف العبء النفسي للمكلف(2).

إلا أن هذا لا يمثل الاعتبار الوحيد الذي يجب أخذه في الحسبان عند تحديد وقت تحصيل الضريبة، إذ يجب كذلك أن يُراعى اعتبار آخر، يتمثل في أن تُحصّل الضريبة بقدر الإمكان في أكثر الأوقات مناسبة للمكلف(3).

(1) - المرسي سيد الحجازي، مرجع سابق، ص 69 .

(2) - المرسي سيد الحجازي، المرجع السابق، ص 78.

(3) - محمد دويدار، مرجع سابق، ص 115 .

ثانيا : طرق التحصيل: يتم تحصيل الضريبة وفق عدة طرق أهمها:

1-طريقة التوريد المباشر: تلجأ الإدارة الضريبية وفق هذه الطريقة إلى تحصيل الضريبة عن طريق التوريد المباشر بقيام الممول بسداد قيمة الضريبة المستحقة مباشرة إلى الإدارة بعد إتمام الربط النهائي لها⁽¹⁾.

2-طريقة الأقساط المقدمة: قد تتبع الإدارة طريقة الأقساط المقدمة، التي يقوم الممول بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المحتمل، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف، قام هذا الأخير بتسديد ما تبقى عليه من الضريبة. وإن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها، قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة التالية⁽²⁾. و يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعا⁽³⁾.

3-الحجز من المنبع : كما تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل الضريبة إلى طريقة الحجز من المنبع التي تتميز عن غيرها من طرائق الجباية من ناحية لجوء الإدارة الضريبية إلى تطبيقها في اللحظة التي يحصل فيها الممول على الدخل الأمر الذي يؤدي إلى تزويد الدولة تباعا بحصيلة ضريبية مستمرة.

وتتطوي طريقة الحجز من المنبع على تكليف " شخص ثالث " تربطه بالممول الحقيقي علاقة، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها رأسا للخزانة العامة. وتكون هذه العلاقة إما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة (الصكوك المالية)، حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين للمستفيد أو أن تكون علاقة تبعية كما في حالة استحقاق الأجور والمرتببات. تعتبر هذه الطريقة من أهم طرق تحصيل الضرائب، حيث تنعدم فرص التهرب الضريبي من قبل المكلف لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع

(1) - يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 79 .

(2) - المرسي سيد الحجازي ، مرجع سابق ، ص 80 .

(3) - محمد عباس محرز ، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ، 307.

الضريبة بواسطة شخص آخر⁽¹⁾. ويضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخبزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.

(1) - بطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، المرسي سيد حجازي، محمد عمر أبو دوح: "مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 67 .

خلاصة الفصل الأول

لقد توصلنا في هذا الفصل أن النظام الضريبي يمثل الحجر الزاوية للسياسة المالية للدولة، يتكون من مزيج متنوع من الضرائب، يختلف من دولة إلى أخرى، تعتبر الضريبة اقتطاع نقدي يغلب عليه طابع الإكراه والإجبار ويدفعه أفراد المجتمع للدولة بصورة نهائية، تخضع لعدة قواعد تتمثل في العدالة الاجتماعية، الملاءمة في التحصيل الصحيح والاقتصاد في النفقات، والتي تهدف من خلالها الدولة الوصول إلى وضع التوازن بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين. يوجد تشابه بين الضريبية و بعض المفاهيم أخرى مثل الرسم والزكاة وتختلف عنهم في بعض الأمور.

تصنف الضرائب إلى عدة أنواع وفقا لوعائها، فنجد الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال، الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة، الضرائب العينية والضرائب الشخصية، الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ويمتاز كل منها بعدة مزايا كما أنها لا تخلو من العيوب، ويختلف تطبيق هذه الأنواع من دولة إلى أخرى، كل حسب أهدافها، وكل دولة تختار مزيج ضريبي خاص بها، بما يتوافق والأهداف المخططة التي تسعى الدولة لتحقيقها.

تقوم الدولة بوضع القوانين المتعلقة بسعر الضريبة متبعة في ذلك إما أسلوب الضريبة التوزيعية أو القياسية، أو أسلوب الضريبة التصاعدية أو النسبية، وتحديد طرق تحصيل الضريبة من طرف المكلفين سواء كانت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وهذا تبعا للمادة الخاضعة للضريبة. وحتى تكون الضريبة سليمة يتعين أن تبني داخل نظام ضريبي يساهم في معالجة المشاكل والاختلالات الاقتصادية وخاصة ظاهرة الجريمة الضريبية التي تعتبر من أهم المشاكل التي يعاني منها النظام الضريبي وستكون هذه محور بحثنا في الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للجريمة الضريبية

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للجريمة الضريبية

إذا كان المكلف يعد الضريبة أنها فريضة مالية يدفعها الملزم جبرا إلى الدولة وفق ما تقتضي بها القوانين، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع منها فإنه عادة ما يلجأ إلى التملص منها عن طريق ارتكابه للجريمة الضريبية التي تبدو من حيث أصولها وواقعها المعاصر كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة عبر تاريخها، فالتمرد على القوانين ظهر منذ الحضارات القديمة وصولا إلى العصر الحديث وبين هذا وذاك، فالبديهي أنها تنشأ من خلال عدة أسباب وعوامل، كما أنها تأتي نتيجة ضغوط وتحالفات اجتماعية وسياسية متنوعة، غير أن دراسة مفهوم الجريمة الضريبية ليس بالأمر السهل، على اعتبار أن الخوض فيها كمصطلح يطرح مجموعة من التساؤلات، تجد أساسها في الغموض الذي يعتريها، بسبب وجود عدة أوصاف لنفس المصطلح (الغش، التهرب، التجنب، التملص...).

كما استعملت اليوم مجموعة من المصطلحات تحيل في مفهومها إلى ظاهرة الجريمة الضريبية، فعلى المستوى الدولي نجد منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية L'OCDE عملت على نشر وتعميم مصطلح الخرق الجبائي، وفي فرنسا يوحى مصطلح الغش في غالب الأحيان إلى عدم احترام المكلف لالتزاماته الجبائية والاجتماعية⁽¹⁾.

انطلاقا مما سبق ذكره وأمام الغموض الذي يعتري مفهوم الجريمة الضريبية وعدم معرفة الأسباب الحقيقية والفعلية التي تؤدي بشكل مباشر إلى استئصال، هذه الظاهرة، سنعالج في

(1) - منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية L'OCDE :

هذا الفصل مفهوم الجريمة الضريبية وما هي المفاهيم التي تشابهها (المبحث الأول)، ثم نتكلم عن طبيعة الجريمة الضريبية وأهم الأسباب التي أدت لاستئصالها (المبحث الثاني)، و في آخر هذا الفصل الآثار التي تترتب عنها وكيف يُقاس حجمها (المبحث الثالث) .

المبحث الأول : مفهوم الجريمة الضريبية

بالرغم من وجود إجماع على أن الجريمة الضريبية خرق للقانون الجبائي، الغرض منه عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منها، إلا أنه ومع ذلك لا يزال مفهوم الجريمة الضريبية يعرف إشكالات في تحديدها، ولأجل التعرف على مدلول الجريمة الضريبية سنحاول ولو جزئياً استعراض مختلف المواقف الفقهية والتشريعية التي طرحت في هذا المجال(المطلب الأول) مبرزين أهم التصرفات التي تشبهها (المطلب الثاني)، لكي نستطيع أن نصل إلى مفهوم دقيق وواضح لمفهوم الجريمة الضريبية (المطلب الثالث).

المطلب الأول تعريف الجريمة الضريبية

لقد اختلفت التعريفات والآراء المتعلقة بالجريمة الضريبية لدى فقهاء سواء القانونيين أو الاقتصاديين. بحيث أن فقهاء القانون يؤكدون على الجانب القانوني لهذه الجريمة في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة وغير مشروعة، أما فقهاء الاقتصاد لا يجدون أي خلاف بين استعمال الطرق المشروعة وغير مشروعة ولا يميزون بين أنواع الجرائم الضريبية بل يؤكدون على آثارها الاقتصادية على الخزينة العمومية. ولم تعرف التشريعات الوطنية الجريمة الضريبية بل عدت الأساليب المستعمل في قيامها، كما أن هناك عدة منظمات عرفت هذه الجريمة كل من وجهة نظر مختلفة.

الفرع الأول: التعريف الاصطلاحي للجريمة الضريبية: تناول الفقهاء عدة تعريفات للجريمة الضريبية اختلفت في المضمون والصياغة ومن هذه التعريفات يعرف بعض القانونيين العرب منهم أحمد فتحي سرور: "بأنها كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممول عملاً

أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة⁽¹⁾ ". وعرفها عبد المنعم محمد دواد بأنها: " مخالفة القانون الضريبي بشكل يؤدي إلى التخلص من عبء الضريبة⁽²⁾. أما "ياسر حسين بهنس": فقد عرفها بكونها: " كل فعل أو امتناع يترتب عليه مخالفة القانون الضريبي و يُقرر له القانون عقوبة"⁽³⁾. وعرفها " طالب شرع بأنها" كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية، يقرر القانون على ارتكابه عقاباً"⁽⁴⁾

أما القانونيين الغرب نجد Margairaze André عرف الجريمة الضريبية بأنها: " محاولة التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للوقائع أو تفسير مزل "⁽⁵⁾. وعرفها Paul- Marie Gaudemet بأنه: "خرق مباشر وعمدي للقانون الجبائي"⁽⁶⁾ .

الفرع الثاني: التعريف القانوني للجريمة الضريبية: التشريعات المقارنة لم تورد تعريفاً واضحاً ومحددًا للجريمة الضريبية، حيث أن البعض عرفها بأنها تشمل كل مخالفة للقانون الضريبي بشكل يؤدي إلى تخلص من عبء الضريبة⁽⁷⁾، كحالات محددة على سبيل الحصر، عدتها تهرباً ضريبياً ومثال ذلك: الحالات التي حددها المشرع المصري في المادة 178 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993⁽⁸⁾.

وكذلك الحالات التي نص عليها القانون الخاص بمكافحة التهرب الضريبي في سورية رقم 25 للعام 2003 إذ أورد في المادة الثانية منه الحالات التي عدّها تهرباً غير مشروع من

(1) - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، سنة 1990، ص 36.

(2) - عبد المنعم محمد داود، التهرب الضريبي، د. د. ن، د. س. ن، ص 19 وبعدها .

(3) - ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، سنة 2014، ص 25.

(4) - طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص 32.

(5) - Margairaz André, **la fraude fiscales et ses succédanées**, Comment on échappe à l'impôt, édition Blonay, suisse, 1988, P33.

(6) - Paul-Marie, **Gaudemet, Finances Publiques** : impôt-emprunt ,Collection Université Nouvelle, Editions Montchrestien, 1981, p.290.

(7) - داوود عبد المنعم محمد، آفاق التهرب الضريبي في ظل القانون رقم: 2005/91، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، 2007، ص 19 .

(8) - انظر المادة (178) من قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981. المؤرخ في 10 سبتمبر 1981، ج. ر العدد 37، المعدل بالقانون 187 لسنة 1993، نقلا من موقع الكتروني الرسمي لمصلحة الضرائب المصرية:

الضرائب. ويجب النظر إلى التهرب الضريبي في إطاره الاقتصادي الشامل، باعتباره ضياعاً لثروة الدولة وأموالها⁽¹⁾.

وفيما يلي نذكر بعض التعريفات التي عرفت الجريمة الضريبية في بعض التشريعات الوطنية لدول الجوار.

أولاً: التشريع التونسي: التشريع الجبائي التونسي مثل كل التشريعات الداخلية لم تعرف صراحة الجريمة الضريبية بل حددت أعمال تحايل جبائي تدليسية التي تؤدي لارتكاب الجريمة وحددت لها عقوبات جبائية جزائية وهذا ما نصت عليه المادة 101 من القانون الضريبي التونسي⁽²⁾.

ثانياً: التشريع المغربي: حسب المادة 192 من المدونة العامة للضرائب، تعتبر الجريمة الضريبية بالنسبة للمشرع المغربي، هي ما يتعلق بالأعمال التدليسية التي تستهدف التخلص من الضريبة باستعمال الوسائل التي حظرها القانون.

وبالتالي فقيام الجريمة الضريبية يستلزم توافر ثلاثة عناصر⁽³⁾ :

⁽¹⁾ - القانون 03 - 25 المؤرخ في 13 نوفمبر 2003 المتعلق بقانون مكافحة التهرب الضريبي نقلا من موقع الكتروني الرسمي لمجلس الشعب السوري : <http://parliament.gov.sy/arabic/index.php?node=5582&cat=5385> تاريخ الاطلاع 2017/08/15 الساعة 18:05 .

⁽²⁾ - نص الفصل 101 من قانون الضرائب التونسي على : " يعاقب بالسجن لمدة تتراوح بين ستة عشر يوما وثلاث سنوات وبخطية تتراوح بين 1000 دينار و50000 دينار كل شخص قام :- بافتعال وضعيات قانونية غير حقيقية أو تقديم وثائق مزورة أو إخفاء الطبيعة القانونية الحقيقية لعقد أو اتفاقية قصد الانتفاع بامتيازات جبائية أو التقيص من الأداء المستوجب أو استرجاعه.

- بعمليات تؤدي إلى تحويل الممتلكات إلى الغير قصد التملص من تسديد الديون الجبائية.

- بالزيادة في فائض الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على الاستهلاك أو بالتقيص في رقم المعاملات للتهرب من دفع الأداء أو المعلوم أو للانتفاع باسترجاع مبالغ الأداء أو المعلوم. وتطبق العقوبة في الحالات التي يساوي أو يفوق فيها النقص أو الترفيع نسبة 30% من رقم المعاملات أو فائض الأداء المصرح به" ، قانون عدد 82 لسنة 2000 مؤرخ في 9 أوت 2000 يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ، ج. ر عدد 64 ، الصادرة بتاريخ 2000/08/11 محيئة في جانفي 2009 ، ص 46. بوابة التشريع - تونس: http://www.legislation.tn/recherche/legislatifs-reglementaires/numero_loi/82 تاريخ الاطلاع 2017/06/14 الساعة 22:05 .

⁽³⁾ - أنظر المادة 192 من المدونة العامة للضرائب ، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 06-43 لسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهري الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر 2006 ، الطبعة 2018.

- ✓ عنصر قانوني يقوم على تواجد نص تشريعي يحظر الفعل المجرم.
- ✓ عنصر مادي يقوم على توافر الدليل المادي على ارتكاب المخالفة.
- ✓ عنصر معنوي يقوم على قصد القيام بالغش .

وتبعا لنص المادة 192 من المدونة العامة للضرائب المغربية التي تقر بأنه: "بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة، يتعرض لغرامة... كل شخص تثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق،..."⁽¹⁾.

ثالثا: التشريع الجزائري: لم تورد نصوص التشريعات الضريبية الجزائرية تعريفاً دقيقاً لماهية الجريمة الضريبية. والقانون الجزائري شأنه شأن تشريعات الضرائب المقارنة، إذ اكتفت بإيراد الوصف الذي تتخذه الجريمة الضريبية وذلك بإتباع المكلف الضريبي أنماط سلوك مختلفة تصب في تخلصه كلاً أو جزءاً من مبلغ الضريبة، بالتالي الإضرار بحصيلة الدولة المالية. ولعل السبب في عدم إيراد تعريف واضح ودقيق يتمثل في عدم إمكانية حصر الأساليب التي يستخدمها المكلف للقيام بهذه الجريمة كونها أصبحت في ازدياد وتطور مستمرين خاصة بعد التطور التكنولوجي، ولكن بالرغم من ذلك لم يتوقف الأمر عند هذه التشريعات إذ منحت الأخيرة الحق للفقهاء والباحثين في بيان المقصود بماهية الجريمة الضريبية.

ومن النصوص التي ذكرها المشرع الجزائري وجعل مخالفتها يعد جريمة ضريبية نذكرها على سبيل المثال لا الحصر: المادة 122⁽²⁾ من قانون ر.ر.أ، والمادتين 98⁽¹⁾، 113⁽²⁾

موقع المديرية العامة للضرائب-المغرب: [https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI-](https://www.tax.gov.ma/wps/portal/DGI-Ar/ar/Accueil/Legislation-et-reglementation/Code)

Ar/ar/Accueil/Legislation-et-reglementation/Code تاريخ الاطلاع 2017/06/16 الساعة 22:05 .

(1) - الفقرة الأولى من المادة 192 من المدونة العامة للضرائب نصت على " بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة يتعرض لغرامة من خمسة الاف (5000) إلى خمسين الف (50.000) درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية : - تسليم أو تقديم فواتير صورية؛ - تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية؛ - بيع بدون فواتير بصفة متكررة؛ - إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونياً؛ - اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال اعسارها...." مرجع سابق، ص 210.

(2) - نصت المادة 122 : " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و 10.000 دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي ، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء ووظائفهم... "، الأمر رقم 76

من قانون.ت، والمادتين 523 (3) و 538(4) من قانون .ض.غ.م، المادة 18 (5)من قانون.ط.
والمادتين 303(6) و 407 (7) من قانون .ض.م.ر.م.

وخلاصة القول أنه قد قبلت عدة تعريفات للجريمة الضريبية كل ينظر لها من زاوية
فمنهم من يرى للطرق المستعملة في التهرب من دفع الضريبة مشروعة أو غير مشروعة،
ومنهم من يركزون على تأثيرها على حصيلة خزينة الدولة من الضرائب ولا يركزون إذا كانت
الطرق المستعملة أكانت مشروعة أو لا، والبعض الآخر يركز على الجاني حيث يشترطون أن

102/ المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج.ر. عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر
1976.

(1) - نصت المادة 98 : "... ويتحمل الأوصياء والممثلون الآخرون شخصا العقوبات المنصوص عليها في المقطعين
أعلاه، عندما يهملون التصريحات خلال الأجال"، الأمر رقم 105/76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل
ج.ر. عدد 81 الصادرة في 18 ديسمبر 1977، المعدل والمتمم ، قانون رقم 82-14 مؤرخ في 30 ديسمبر 1982،
يتضمن قانون المالية لسنة 1983، ج.ر. عدد 57 الصادرة في 30 ديسمبر 1982.

(2) -نصت المادة 113: "...كل إخفاء من ثمن بيع عقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن والفارق الناتج عن التبادل
أو قسمة، يعاقب عليه بغرامة تساوي ضعف الحقوق و الرسوم المتملص منها من دون أن تقل هذه الغرامة عن 10.000 دج
... . قانون التسجيل ، مرجع سابق .

(3) - نصت المادة 523 من ق.ت.على: " دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لسيما بالنسبة
للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 525 من قانون
الضرائب غير المباشرة، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ..، الأمر
رقم 101/ 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر عدد 102 الصادرة
في 22 ديسمبر 1976.

(4) -نصت المادة : 538 كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء
الآجال المحددة لحفظها... . قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

(5) -المادة 18 من القانون الطابع، الأمر رقم 103/ 76 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الطابع، ج.ر
عدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977، المعدل والمتمم.

(6) -نصت المادة 303 من ق.ض.م.ر.م.على: "...يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في
إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي "...، الأمر رقم 76-101، مرجع
سابق.

(7) - تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 303 و 304 ، على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولو التملص
بطرق تدليسية من الدفع التام أو الجزائي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم قانون الضرائب المباشرة والرسوم
المماثلة، المرجع نفسه.

يكون هو المكلف (الممول)، والبعض يتعداها إلى غيره كأن يكون الموظف والمحاسب وأقارب المكلف أو العاملين بمعيته، في حين أن آخرون يركزون على مخالفة القوانين الضريبية . ويلاحظ من التعريفات السابقة جميعها أنها ومع اختلافها جميعها في الصياغة إلا أنها اشتركت في المفهوم. ويمكن أن نستج من التعريفات السابقة أن الجريمة الضريبة يمكننا إعطاء تعريف لها و المتمثل في: " كل إخلال بالتزام يفرضه التشريع الضريبي تقرر له جزاءً جنائياً".

المطلب الثاني: تمييز الجريمة الضريبية عن التخطيط والتجنب الضريبي:

إن أهم ما تمت ملاحظته خلال محاولة إيجاد تعريف دقيق للجريمة الضريبية هو صعوبة الحصول على تعريف محدد وحصره وضبط مجاله، كما أنه يتداخل مع كثير من المصطلحات الأخرى مما يزيد من الصعوبات أكثر على مستوى التحديد، ورغم أنه لا يهم الاسم أو التسمية بقدر ما تطرح انعكاساته المالية، الاقتصادية والاجتماعية. ويوجد خلط كذلك بين المصطلحات باللغة العربية واللغة الفرنسية، فباللغة الفرنسية الجريمة الضريبية تتمثل في مصطلح التهرب الضريبي أي Evasion Fiscale وهو ما يقابله بالعربية التجنب الضريبي، والغش الضريبي هو La Fraude Fiscale. وهناك خلط بين الجريمة الضريبية والتخطيط الضريبي الذي يسعى إليه كل المستثمرين لنجاح مشاريعهم. لذا فإن الأمر يستدعي ضرورة وضع حدود فاصلة بين هذه المصطلحات، محاولين إبراز أهم المصطلحات التي تختلف عن الجريمة الضريبية. وهي التخطيط الضريبي (الفرع الأول) والتجنب الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التمييز بين الجريمة الضريبية والتخطيط الضريبي: يعتبر التخطيط الضريبي من الوسائل التي تستعملها الإدارة الناجحة للاستفادة من المزايا والتغيرات القانونية التي تساعدها في إتباع سياسة استثمارية مفيدة تؤدي إلى تخفيض الالتزام الضريبي أو حتى تجنب الضريبة

بأكملها. فالمكلف سعى عند إعداد إقراراته الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية المتمثلة في استغلال الثغرات الموجودة في القانون (1). وهذا ما سنحاول تبيانه فيما يلي:

أولاً: تعريف التخطيط الضريبي: يقصد به محاولة تخفيض الضريبة والاستفادة مما يتيح القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الضريبية والكتب الدورية والمنشورات التي تصدرها الإدارة الضريبية. وبالتالي فالتخطيط الضريبي هو "تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية، لمواءمة الأهداف المالية" (2). ويعتبر الغرض من التخطيط الضريبي هو اكتشاف كيفية تحقيق مكاسب مالية من تخفيض الالتزامات الضريبية.

ويعرف أيضا بأنه "محاولة تخفيض قيمة الضريبة المستحقة وفقا للقانون، مستفيداً من الثغرات القانونية، ومما تتيحه القوانين والتعليمات الضريبية من مجالات، وهو يختلف من دولة إلى أخرى، ومن تشريع لآخر (3) " وعرف بأنه " محاولة للاستفادة من ثغرات القانون للتخلص من الضريبة على أساس عدم توافر الشروط الواقعة المنشئة للضريبة (4)".

ثانياً: أوجه الاختلاف بين التخطيط الضريبي والجريمة الضريبية: يمكن حصر الفروق بين المصطلحين فيما يلي (5):

(1) - القرى ميسون محمد علي ، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، تخصص محاسبة، 2010 ، ص 47.

(2) - Weinstein, Mark, **Individual & Business Tax Planning Libraries, CPA Technology Advisor** 15. 7 (Nov 2005): P 37.

(3) - صبري نضال رشيد، محاسبة ضريبة الدخل، الطبعة الأولى ، منشورات جامعة القدس المفتوحة، 1998 ، ص 243 .

(4) - صفاء محمد سرور ، " دراسة مقارنة التهريب من الضرائب والزكاة"، المجلة العلمية لكلية التجارة فرع جامعة البنات بالأزهر، العدد التاسع ، 1992 ، ص 217 .

(5) - احمد عبد الحكيم احمد محمد، "تأثير المنظومة الضريبية المصرية علي استخدام التخطيط الضريبي". بحث مقدم إلي المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة القاهرة ،المؤتمر حول "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة "، بتاريخ 27 /09/2014، ص 6-7 .

- ✓ تخفيف عبء الضريبة بواسطة التخطيط الضريبي يكون قانونا ، بينما تخفيف عبء الضريبة بواسطة الجريمة الضريبية يكون غير قانوني.
 - ✓ العمليات التي تتم بواسطة الممولين لتجنب الضريبة والتي لا تتعارض مع القواعد القانونية والتشريع الضريبي تكون تخطيط للضريبة، بينما التي تتعارض مع القواعد القانونية والتشريع الضريبي تعد جريمة ضريبية.
 - ✓ التخطيط الضريبي يحقق هدف الاستخدام القانوني لمزايا النظام الضريبي لتخفيض العبء الضريبي بواسطة وسائل تكون من خلال القانون، ولكن الجريمة الضريبية تتعارض مع التخطيط الضريبي ، وعليه فإن التخطيط الضريبي مسموح به.
 - ✓ الجريمة الضريبية يعاقب عليها القانون حيث يتم إخفاء وقائع أو اصطناع مستندات أو إخفاء نشاط أو تقديم إقرار مخالف للحقيقة وهذا كله يعد ركناً مادياً للجريمة تم تحديدها بالقانون وتم تحديد العقوبة الخاصة بها.
 - ✓ التخطيط الضريبي لا يعد خطأ أو عيباً ولكن الخطأ أن يتم استغلاله لتخفيض العبء الضريبي فقط دون أن يكون هناك هدفاً استراتيجياً أو تجارياً أو اقتصادياً⁽¹⁾، بينما الجريمة الضريبية هدفها الوحيد التملص من أداء الضريبة.
- إذن التخطيط الضريبي في حد ذاته لا يعد خطأ أو عيباً ولكن الخطأ أن يتم استغلاله لتخفيض العبء الضريبي فقط دون أن يكون هناك هدفاً استراتيجياً أو تجارياً أو اقتصادياً، وأنه في حالة اقتصار هدف التخطيط الضريبي على خفض العبء الضريبي فقط فإن مواد قانون الضرائب تجيز للمصلحة الحق في إعادة النظر في المعاملات التي تنطوي على تخطيط ضريبي⁽²⁾ وبالتالي فالتخطيط الضريبي هو مفهوم بعيد كل البعد عن الجريمة الضريبية فهو يعتمد على وضع الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الالتزام الضريبي لأقصى قدر ممكن والاستفادة من التسهيلات والثغرات القانونية الواردة في القوانين واللوائح التنظيمية.

(1) - حسن حازم، " التجنب الضريبي " ، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ،العدد الرابع والأربعون، مارس 2013، ص 2-3.

(2)-حسن حازم، المرجع السابق ، ص 5.

الفرع الثاني: التمييز بين الجريمة الضريبية والتجنب الضريبي: إن التجنب الضريبي له مفهوم غير دقيق والمجالات التي يمتد إليها لا تزال غامضة، لأنه ينطوي على استغلال الثغرات التي تعتري النظام الجبائي من أجل التخلص من أداء الضرائب⁽¹⁾، كامتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تنشئ الواقعة الضريبية، وبالتالي لا يجب عليه دفع الضريبة، أو اللجوء إلى الاستثمار في القطاعات المعفية مثلاً. وبالتالي فإن الفرد حر في اختيار التصرف المعفى من الضريبة كلياً حيث إن الواقعة المنشئة للضريبة غير محققة جزئياً باختيار وتفضيل مزاوله النشاط الأقل عبئاً ضريبياً. وهذا ما سنحاول تبينه فيما يلي:

أولاً: تعريف التجنب الضريبي: يعد التجنب الضريبي التصرف الذي لا يتضمن مخالفة القانون ولا يعاقب عليها، كأن يعمل الأفراد مثلاً على شراء سلعة معينة لا تفرض عليها ضريبة مرتفعة⁽²⁾. ويعرف التجنب الضريبي بأنه "التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون أن يؤدي ذلك إلى مخالفة القانون أو انتهاك أحكامه"⁽³⁾. وما دامت الإجراءات الهادفة إلى التخفيف من العبء الضريبي أو إسقاطه مشروعة، فإن القانون اعترف للفرد بهذا الحق وبالتالي لا يسأل عن تصرفاته السلبية هذا ما لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

ثانياً: التمييز بين الجريمة الضريبية والتجنب الضريبي:

أ/ أوجه التداخل بينهما: إن أوجه التداخل الجوهرية والمشاركة فيما بين المفهومين نجده في نية التملص من الضريبة والإفلات من أداء الواجبات الضريبية، وهو الأمر الذي يمكن معه القول بأن التجنب هو تحايل يرقى إلى مرتبة الغش (الجريمة الضريبية)، أو على الأقل ينبغي

(1) – Jean Claude Martinez- **La Fraude Fiscale**, P.U.France, November 1990, P 5

(2) – صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب (الإصلاح)، الجزء الأول، مطابع إفريقيا للشرق، الدار البيضاء، المغرب، 1987، ص 157.

(3) – محرم، ماجد علي محمد، بناء نموذج لرقابة الضريبة للحد من التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي، مذكرة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص 39.

أن يلقي نفس التثديد⁽¹⁾ في حين يرى الاتجاه الراجح أن التجنب الضريبي الذي لا يلجأ فيه لوسائل محظورة لا يعتبر إلا مجرد مهارة مشروعة⁽²⁾.

ب/ **أوجه الاختلاف:** التمييز بين التجنب الضريبية والجريمة الضريبية يقوم على أساس فكرة الشرعية، فالتجنب الضريبي يكون قانونياً، أما الجريمة الضريبية فغير قانونية، حيث أن المكلف في التجنب الضريبي يتجنب الخضوع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يعد انتهاكاً للقانون، وهذا ما يسمى بالتجنب الضريبي الشرعي في حين إذا استخدم المكلف حيلة تدليسية لتجنب الضريبة انطوى على سلوك غير مشروع وهذا ما يسمى بالتجنب الضريبي غير الشرعي مما يعني وجود جريمة ضريبية⁽³⁾.

خلاصة القول التي يمكن استنتاجها من التفرقة بين المصطلحات الثلاثة: التخطيط

الضريبي والتجنب الضريبي والجريمة الضريبية أن لهم أوجه تشابه و أوجه اختلاف تكمن في :

أن أوجه التشابه بينهم يتمثل في :

✓ أنهم يشتركون في أن لهم هدفاً مشتركاً وهو التخلص من دفع الضريبة .

✓ أنهم يتسببون في آثار سلبية على الخزينة العمومية وحرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات.

ويكمن الاختلاف الجوهرى بين الجريمة الضريبية والمصطلحات: التخطيط والتجنب الضريبي: يتمثل في معيار المشروعية.

✓ إن الجريمة الضريبية يستخدم الممول فيه أساليب غير مشروعة لعدم دفع الضريبة وهو عمل مخالف للقانون. ويتعرض المتهم من دفع الضريبة المستحقة إلى عقوبات مالية وأحياناً جنائية.

(1) - كريم ادعاني، تجريم الغش الضريبي في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة العلوم الجنائية، جامعة عبد المالك السعدي وحدة العلوم الجنائية، 2006-2007، ص 27.

(2) - يحيى الصافي وآخرون، الغش الضريبي، مطبعة الهلال العربية للطباعة والنشر، طبعة 1996، الرباط، المغرب، 1996، ص 30.

(3) - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 28.

✓ أما التخطيط والتجنب الضريبي فإن المكلف يلجا لتجنب دفع الضريبة المستحقة دون خرق القانون، وبالتالي لا تلحقه عقوبات.

المبحث الثاني: طبيعة وأسباب الجريمة الضريبية

طبيعة الجريمة الضريبية كانت محل خلاف الفقهاء بين من يعدها ذات طبيعة إدارية والأخر يعدها ذات طبيعة جنائية، وكلاهما يعتمد على حجج ومبررات يستدل بها على صحة

ما ذهب إليه، لذلك سوف نتعرض للطبيعة الضريبية في (المطلب الأول)، وفي المطلب الثاني نتطرق للأسباب التي أدت لانتشار هذه الجريمة واستفحالها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: طبيعة الجريمة الضريبية

ثار هذا الجدل حول طبيعة الجريمة الضريبية في الماضي، إذ عد جانب من الفقه أن الجريمة الضريبية ما هي إلا جريمة مصنعة، وبمقتضاه يفرق بين الجريمة الطبيعية والمصنعة، فالجريمة الطبيعية هي التي تكشف أفعالها عن الخطورة الإجرامية للجاني، في حين أن الجريمة المصنعة هي التي لا تكشف عن هذه الخطورة كالجرائم الضريبية⁽¹⁾، فالجريمة الطبيعية هي التي تنهض على مخالفة أخلاقيات المجتمع التقليدية، ولكون الجريمة الضريبية ليست جزءاً من الأخلاق فهي مصنعة⁽²⁾.

وقد كان هذا المطلب محاولة للوصول إلى التكيف الحقيقي للجريمة الضريبية هل هي جريمة إدارية فيطبق عليها القانون الإداري؟ أم هي جريمة جنائية فيطبق عليها القانون الجنائي العام؟ أم هي ذات طبيعة خاصة؟
الفرع الأول: الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية: يرى فريق من الفقهاء على أن الجرائم الضريبية لها طبيعة إدارية استناداً إلى الحجج الآتية:

(1) - وهذا التعبير ابتكره الفقيه الفرنسي (جارو فالو) ، الجريمة الطبيعية ، باريس 1892 ، القسم الأول ، الصفحة (66) نقلاً عن د: عبد الوهاب حومد في كتابه ،المفصل في شرح قانون العقوبات (القسم العام) ،المطبعة الجديدة، دمشق، سوريا، 1990. فالجريمة الطبيعية هي ذلك الفعل الذي لا يختلف شعور الناس تجاهه بأنه جريمة مهما اختلفت المجتمعات والأزمنة، كالاعتداء المادي أو المعنوي على الأفراد، والاعتداء على الأموال والممتلكات، الجريمة المصنعة فهي الأفعال المنتهكة لمكونات ثقافية مصنعة، أو ما يسمى بالعواطف غير الثابتة كالديانات والعادات والتقاليد).

(2) - إلا أن الفقه المعاصر لم يفرق بالنسبة إلى القواعد الأخلاقية بين الأخلاق الشخصية والأخلاق الاجتماعية إذ أصبحت الأخلاق الاجتماعية أحد مكونات الأخلاق الشخصية للأفراد ومنها مبادرة الأفراد إلى الوفاء بالتزاماتهم الضريبية التي يقتضيها مبدأ التضامن الاجتماعي لذلك، بعد أن أصبحت الضريبة جزءاً من الواجب الوطني للمكلف، يجب على كل فرد أن يستشعر التزامه الوطني تجاهها. وهو بذلك يحرص على المحافظة على الشعور الأخلاقي في المجتمع أو على الأقل على الشعور الأخلاقي الذي يجب أن يسود في المجتمع. وأمام هذه الحقيقة لا يمكن وصف الجريمة الضريبية بكونها جريمة مصنعة فهي من الجرائم العادية أو الطبيعية، ولكن هذا الوصف بالنسبة للمكلفين يرتبط بمدى ارتفاع مستوى وعيهم الضريبي ومساعدة الإدارة الضريبية على ذلك من خلال التزامها بحسن معاملتها للمكلفين.

أولاً : النصوص الجزائية في قانون العقوبات تختلف من حيث الغرض عن النصوص الجزائية الواردة في قانون الضريبة، إذ يهدف الأول إلى حماية الجماعة وأموالهم، فيعاقب كل من يعتدي على حياة الإنسان وشرفه وماله فالجزاء الجنائي ينطوي على ألم يمس بالمجرم نظير مخالفته للقاعدة الأخلاقية التي تضمن حماية شخصية الغير وحرمة ماله بما يعني في نهاية الأمر أن مخالفة الواجب الأخلاقي تؤدي إلى ردة فعل اجتماعي يتمثل في الجزاء الجزائي⁽¹⁾، أما القانون الضريبي ينطوي على قواعد قانونية تنظم العلاقة بين الدولة والأفراد، فقواعده تهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة، فقاعدته تهدف للوصول إلى أقصر الطرق وأنجعها للحصول على الضريبة وإيرادها للخزينة العامة، لذا فالجزاء الضريبية لا تدخل في دائرة الجرائم الطبيعية، إذا هي جرائم تنظيمية من صنع المشرع لا تهتم بها البحوث الجنائية والاجتماعية⁽²⁾ فالجريمة الضريبية تعد انتهاك للقانون الوضعي دون الطبيعي، أما الجريمة الجنائية تعد انتهاك للقانون الطبيعي والقانون الوضعي معا .

ثانياً: إن العلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية تختلف عن العلاقة ما بين المواطنين أنفسهم، لذا فإنه يتوجب اختلاف القواعد القانونية التي تحكم تلك العلاقات، فعلاقة الأفراد ببعضهم البعض تقوم على مبادئ مهمة، كالمساواة القانونية وسلطان الإرادة واحترام السلامة البدنية والأخلاقية وأموال الغير، أما العلاقة الأولى فتقوم على عنصر القهر⁽³⁾: إذ إنه يتوجب على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين أن ينشئوا تلك العلاقة التي تقوم على القهر. فالقانون الضريبي ينشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب وبين المكلف، لذا فإن مخالفة المكلف لأوامر الإدارة أو قراراتها الإدارية يعتبر مخالفة إدارية، لذا يتعين أن يكون العقاب على المخالفة في يد السلطة الإدارية.

فالعبارة في تحديد ما هو جنائي أو إداري يجب التركيز على الطبيعة القانونية للقاعدة القانونية الأمرة التي يخاطب بها الأفراد، فلا يهم أن يكون الجزاء جنائي أو غير جنائي.

تقدير الاتجاه: لقد وجّهت عدة انتقادات لرأي القائل أن الجريمة الضريبية هي ذات طبيعة إدارية منها :

(1) - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق ، ص 42.

(2) - طالب نور الشرع ، مرجع سابق، ص 34.

(3) - المرجع السابق ، ص 36.

- أن حماية المصلحة الإدارية من قبل قانون العقوبات يجعلها تحت نطاق القانون الإداري لأن القول بذلك يؤدي بنا إلى أن نخرج الكثير من الجرائم التي تمس أنشطة الإدارة من قانون العقوبات، ونجد قانون العقوبات يحمي مصالح مختلفة إذا تم تجزئتها إلى قطاعات مختلفة قد تؤدي للقضاء على كيان قانون العقوبات (1).

- القول بأن الجريمة الضريبية هي جريمة مصطنعة من خلق المشرع فإنها لا تتعارض مع القيم السائدة في المجتمع. فالمشرع عندما يُجرم بعض الأفعال التي تكون غير متعارضة مع قيم الأخلاق في لحظة تشريعها، فإن المشرع بتشريعه هذا، إنما يهدف لحماية مصالح اجتماعية معينة، وإذا توطدت أهمية هذه المصالح في أذهان الأفراد فإنه يؤدي في النهاية إلى تغير الشعور العام لأن هذا الأخير ليس ثابتا ولا مستقرا، بل هو متغير في المجتمع الواحد، نحو الوقائع والأحداث والظواهر المختلفة من وقت لآخر (2).

- وبالنسبة للقول بأن الجريمة الضريبية في الحقيقة ماهي إلا مخالفة لأوامر إدارة الضرائب استنادًا إلى أن علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هي من علاقات القانون الإداري. فيمكن الرد على أن المكلف بالضريبة لا يمكن تشبيهه بالموظف الإداري، وأن قانون الضريبة هو مصدر التزام المكلف، وليس القرار الصادر من إدارة الضرائب. لذا فمخالفة المكلف لقانون الضريبة لا تعد مخالفة لقرار إداري بل هي مخالفة للقانون (3).

ويرى المنتقدون أن قانون العقوبات الإداري يحتوي على المخالفات فقط، لكن نجد أن الجريمة الضريبية قد تكون جنحة أو جنائية، ففي هذه الحالة هل نطبق قانون العقوبات الإداري في حالة المخالفة أم ونطبق قانون العقوبات العام في حالة الجنحة والجنائية الضريبية، لأن من شأن ذلك أن يجزأ القانون الواحد إلى جزأين ذي طبيعتين مختلفتين (4).

الفرع الثاني: الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية: أصحاب هذا الرأي يسلمون بالطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية، وقد استندوا إلى الحجج الآتية :

(1) - طالب الشرع، مرجع سابق، ص 37-38.

(2) - أمال عثمان، قانون العقوبات القسم الخاص في جرائم التموين، دار النهضة العربية، 1969، ص 40.

(3) - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 46.

(4) - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 48.

أولاً : أن الغرض الذي يتوخاه المشرع الضريبي من تجريمه لمخالفة المكلف لالتزامه الضريبية هو الغرض عينه الذي يهدفه المشرع من تجريمه بعض سلوك المجرم في قانون العقوبات، متمثلاً بحماية المصلحة العامة⁽¹⁾ .

يرى مؤيدو هذا الرأي أن الجريمة الضريبية لها أركانها هي ذاتها الأركان العامة للجريمة ولا يوجد فرق يذكر⁽²⁾، سنذكر منها :

-بالنسبة للركن الشرعي الذي يستند إلى أنه لا جريمة ولا عقوبة بغير قانون فإنه يجب مراعاتها في كلا الجريمتين سواء الجريمة الجنائية أو الجريمة الضريبية⁽³⁾ .

-وبالنسبة لقاعدة تحري قصد المشرع في تفسير النص الجنائي فإنه كذلك يتعين مراعاته عند اعتراض القاضي بنص تجريم ضريبي مشوب بالغموض⁽⁴⁾ .

-وبالنسبة للركن المادي في الجريمة الضريبية هو عبارة عن نشاط باشره الجاني إيجابياً أم سلبياً لتحقيق نتيجة يبتغيها من وراء مباشرته لذلك النشاط، ويقوم هذا الركن على العناصر ذاتها التي تقوم عليها في الجرائم الأخرى⁽⁵⁾، وينطبق نفس الشيء على الركن المعنوي الذي يلزم وجود شخص يصلح أن تستند إليه ارتكاب الجريمة، بتوفر فيه الإرادة الأثمة التي دفعت الجاني إلى اقتراف الجريمة، وأن هذا الفعل الضار الذي ارتكبه، صدر عن قصد عمدي أم أنه مجرد خطأ أو أنه صادر عن إهمال دون عمد⁽⁶⁾ .

ثانياً: إن الجريمة الضريبية في الواقع تعد من الجرائم الواقعة على الأموال. فالجاني قد يستعمل أساليب الخداع والتدليس لمحاولة تظليل إدارة الضرائب لمنعها من التقدير الصحيح للضريبة المستحقة على أمواله وهدفه ذلك هو تخلص أمواله من خطر الإنقاص، وهي نفس العناصر ذاتها التي تقوم عليه جريمة الاحتيال التي تعد من جرائم الأموال⁽⁷⁾ .

(1) - أنظر أيضاً المرجع نفسه، ص 41.

(2) - حسن صادق المرصفاوي، تجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، مصر، 1963، ص 47.

(3) - طالب الشرع، مرجع سابق، ص 43.

(4) - فخري عبد الرزاق الحديثي، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، مطبعة الزمان، بغداد، العراق، 1992، ص 56.

(5) - طالب الشرع، مرجع سابق، ص 45.

(6) - فخري عبد الرزاق الحديثي، مرجع سابق، ص 50.

(7) - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 42.

تقدير هذا الاتجاه: إن القانون الضريبي شرع لتحقيق أهداف معينة، تتمثل في إشراك الأفراد في المساهمة في إيرادات العامة للدولة، ولتحقيق ذلك كان لا بد وضع قانون ينظم علاقة ضريبية بين الدولة والأفراد، لذا وجب أن يتمتع هذا القانون ببعض المبادئ الخاصة في الشق المنظم للتعويض معاً، فهو جزء اقتضته خصوصية التشريع الضريبي، إذا أن المصلحة الضريبية للدولة قد تضرها الجريمة الضريبية ضرراً يؤثر في إيراداتها العامة، الأمر الذي يستدعي وجود مثل هذا الجزاء⁽¹⁾.

أما النقد الموجه إلى الرأي بقول أن الجريمة الضريبية هي من جرائم الأموال، يكمن في أن العنصر المالي في جرائم الاعتداء على الأموال في قانون العقوبات يختلف عنه في الجريمة الضريبية، فالأول يكون الاعتداء على أموال الأفراد (الملكية الفردية)، في حين أن الثانية هو الاعتداء على أموال الخزينة العمومية، لذا بما أن الهدفين مختلفين فإنه من المستحيل إخضاعهما لنفس القواعد القانونية، لذلك لا يمكن تشبيه الجريمة الضريبية بجرائم الأموال، فجريمة السرقة مثلا تمس الأمن العام بينما الجريمة الضريبية تمس خزينة الدولة واقتصادها⁽²⁾.

الفرع الثالث: الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية: هناك العديد من الاختلافات بين القواعد التي تخضع لها الجريمة الضريبية عن القواعد التي تحكم الجريمة العادية، وهذا يؤدي حتماً إلى اختلاف في الأحكام القانونية لكل منهما عن الأخرى.

كما أن التشريع الضريبي له جزاءات لا مثيل لها في قانون العقوبات مثل العقوبات الإضافية وعقوبة الحرمان من الإعفاء، كما أن الجريمة الضريبية لها أحكام إجرائية متميزة خاصة بها، كذلك المتعلقة برفع الدعوى الجنائية الضريبية، أو انقضاءها بطرق التسوية الصلحية. ويرى بعض الفقهاء أن الجريمة الضريبية هي جريمة اقتصادية⁽³⁾ لكن البعض شكك في ذلك، ووضع لها معياراً لتفرقة بين الجريمتين يتمثل في معيار المصلحة التي يحميها نص

(1) - طالب الشرع، مرجع سابق، ص 47.

(2) - أحمد فتحي السرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 43.

(3) - خالد الشاوي، نظرية الضريبة و التشريع الضريبي الليبي، الطبعة الأولى، منشورات جامعة بنغازي، 1975، ص 231.

التجريم فالمصلحة في الجريمة الاقتصادية هي النظم الاقتصادية، بينما المصلحة في الجريمة الضريبية هي مصلحة الخزينة في كسب موارد لها⁽¹⁾.

لكن قواعد التشريع العقابي الضريبي تؤثر تأثيرا بالغاً في الحالة الاقتصادية وما ذلك إلا تطبيق لنظرية تساند وتكامل القوانين في النظام القانوني الواحد. فالضرائب في مجال التخطيط المالي تؤدي غرضين: الأول: إحداث التجميع الرأسمالي والضروري لتغطية نفقات الاقتصادية والثاني: رسم السياسات الكفيلة بأن تأخذ التنمية الاقتصادية لمجرياتها المخططة والمرسومة لها سلفاً⁽²⁾.

ومما رأينا سابقاً فالجريمة الضريبية لا تعتبر جريمة جنائية عادية كجريمة السرقة والاختلاس كما أنها لا تعتبر جريمة إدارية كباقي المخالفات الإدارية التي تقع من قبل موظفي الإدارة، لذا فإن الجريمة الضريبية تمتاز بأنها جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة⁽³⁾. حيث لا تحكمها القواعد الجنائية العامة بشكل كامل، وكذلك لا تعتبر مخالفات وجرائم ضريبية بحتة، لأن لها طبيعة خاصة، حيث تسمى بالعقوبات الضريبية أو الجنائية الضريبية كجزاء للجرائم الضريبية وخاصة ما يعرف بالغرامة الضريبية⁽⁴⁾ والتي تتميز بكونها موجودة ضمن نصوص قانون الضريبة.

كما تتميز الجرائم الضريبية بخضوعها لقواعد خاصة تختلف عن بقية القواعد التي تخضع لها الجرائم الأخرى، مثل قاعدة المساواة في معظم الجرائم الضريبية بين العمد والإهمال وفي تقرير المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية⁽⁵⁾، حيث يحكم الجريمة الضريبية قواعد خاصة تفرقها عن غيرها من الجرائم الأخرى. معظم الفقهاء في الوقت الحاضر يصنف الجريمة الضريبية على أنها جريمة اقتصادية، ويطبق عليها قانون العقوبات الاقتصادية لأنها تحمي مصلحة اقتصادية.

لكن البعض شكك في اعتبار الجريمة الضريبية أنها جريمة اقتصادية على أساس أن التشريعات الضريبية ليست ذات هدف اقتصادي، بل هدفها هي مصلحة الخزينة في كسب

(1) - طالب الشرع، مرجع سابق، ص 50.

(2) - المرجع نفسه، ص 52.

(3) - عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية و التجارية، دار المطبوعات الجامعية، 1986، ص 43.

(4) - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 47.

(5) - المرجع نفسه، ص 48.

موارد لها في حين أن المصلحة التي يحميها نص التجريم المتعلق بالجرائم الاقتصادية هو حماية النظام الاقتصادي أي حماية النشاطات الاقتصادية⁽¹⁾.

المطلب الثاني: أسباب الجريمة الضريبية

إذا كان السبب في الجريمة الضريبية هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، فالضريبة تمثل عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها لعدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بثقل عبئها، وبصورة خاصة، عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها .

فالأسباب والدوافع المسؤولة عن الجريمة الضريبية هي كثيرة، حاولنا تقسيمها في هذا المطلب إلى أسباب متعلقة بالمكلف نفسية وسلوكية وتاريخية، وأسباب اقتصادية وتشريعية وأخرى إدارية .

الفرع الأول: الأسباب النفسية والسلوكية: وتلعب العوامل النفسية دورا هاما في هذه الجريمة فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على ارتكابها، وكلما كان الوعي الضريبي⁽²⁾ ضعيفا كان الباعث النفساني على ارتكاب الجريمة الضريبية قويا وملموسا، وإذا تحقق ذلك يقل ارتكاب الجريمة الضريبية ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي:

✓ أهمية النقود لدى الفرد تجعل رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، فكل فرد يسعى للحصول على أكبر نفع من أمواله وهو لا يريد أن تذهب منه بل يرغب في الاحتفاظ بها لاستثمارها وزيادة أرباحه ، واقتطاع الضريبة منه سيقبل من هذا الاستثمار ويقلل من أرباحه وهذا يعبر عن حب التملك.

(1) - أنظر خالد الشاوي ، مرجع سابق ، ص 50.

(2) - احمد الفكلوي ، **التغير والبناء الاجتماعي**، دار الهلال، القاهرة، مصر، 1986، ص 68. ويقصد بالوعي الضريبي الإدراك الكامل من قبل المكلفين لمسؤولياتهم المالية إزاء المجتمع والدولة، وكلما نضج شعور أولئك المكلفين بواجباتهم نحو المجتمع، كانت ثقتهم كبيرة بالحكومة، وقبلوا على دفع الضرائب.

- ✓ الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب و يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية التي ورثتها الشعوب عن الاستعمار فالتهرب من دفعها في هذه الحالة هو نوع من أنواع المقاومة، وبالتالي كان هذا المفهوم حافزا لتنامي الكراهية للضريبة.
- ✓ اعتقاد المكلف بعدم شرعية الضرائب والرسوم، معتمد على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة.
- ✓ شعور المكلف بعدم عدالة النظام الجبائي يؤدي به لانعدام الثقة في الدولة مما يدفعه لارتكاب الجريمة الضريبية⁽¹⁾.
- ✓ قد يتولد هذا الشعور عند الكثير من الأفراد المكلفين بدفع الضريبة، وهو ميل النفس إلى عدم الالتزام بدفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه، شعوراً منه بأن عملية الالتزام لا تخلق له أية جدوى أو فائدة (دون مقابل)، ليحاول بعدها الخروج من دائرة الالتزام الضريبي وبأي طريقة⁽²⁾.

الفرع الثاني: الأسباب الاقتصادية: هناك أسباب اقتصادية خاصة وعامة تؤدي لارتكاب الجريمة الضريبية، حيث تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى ارتكاب الجريمة الضريبية أو إلى عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملاً. ومن أهم هذه الظروف نجد:

أ. فيما يتعلق بالظروف الاقتصادية للدولة:

- ✓ يلاحظ زيادة ارتكاب الجريمة الضريبية في فترات الكساد وتقل في فترات الرخاء، ففي فترات الرخاء تقل درجة حساسية الأفراد لارتفاع الأسعار وارتفاع الضرائب، وتزيد فرص انعكاس الضرائب على الآخرين وكل ذلك يقلل من احتمالات ارتكاب الجريمة الضريبية ويحدث العكس في فترات الكساد.

(1) - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011-2012، ص 119. والعدالة الجبائية كما رأينا سابقاً هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة.

(2) - ياسر الفريحات، " التهرب الضريبي في الأردن (الأسباب وطرق العلاج)"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة الأردن، كلية التجارة، العدد 74، ص 13.

- ✓ الدولة في فترات الرخاء تبدي نوعاً من التساهل اتجاه مرتكبي الجرائم الضريبية بسبب زيادة إيراداتها، عكس ما يحدث في فترة الكساد.
- ✓ ويرجع الاختلاف في نسب ارتكاب الجريمة الضريبية من دولة إلى أخرى حسب بنيانها الاقتصادي وبنيان الموارد فيها، ففي الدول الزراعية تزيد فيها نسبة ارتكاب الجريمة الضريبية بسبب صعوبة رقابة المداخل الزراعية، وتقل في الاقتصاديات التي تسيطر فيها الدخل الموزعة (أرباح أسهم أو فوائد سندات أو أجور) بالنسبة للاقتصاديات التي تسيطر فيها الفردية (دخل المشروعات الفردية زراعية أو صناعية أو تجارية)⁽¹⁾.

ب . من حيث الظروف الاقتصادية للمكلف:

- ✓ المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة، وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة. ولعل مبلغ الضريبة يعد من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة فيزيد ميل المكلف نحو ارتكاب الجريمة الضريبية كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه.
- ✓ درجة رضاء المكلف فكلما زادت رضاء المكلف زادت محاولات ارتكاب الجريمة الضريبية حيث يدفعه رضاءه إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتدر عليه أرباحاً تزيد عن الغرامة في حين يتعذر على ذوي الدخل القليل استثمارها.

الفرع الثالث: الأسباب التشريعية: يكون القانون الضريبي من أهم الأسباب التي تؤدي لارتكاب الجريمة الضريبية، فالأسباب التشريعية التي تؤدي لارتكاب الجريمة الضريبية نوردتها كما يلي:

- ✓ التشريع الضريبي غير عام، لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعاً لحالتهم المادية والعائلية.
- ✓ التشريع الضريبي غير مستقر ويتعدل بصورة متواصلة تبعاً للسياسة المالية والحالة الاقتصادية في البلاد لاعتبارات فنية. فعدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته يؤدي إلى لارتكاب الجريمة الضريبية، حيث يعد مبدأ استقرار التشريع من المبادئ القانونية المهمة، باعتباره أحد دعائم العدالة المكفولة للمواطنين. وهو أيضاً يمتاز

(1) - محمود أحمد الزغول و إبراهيم محمد القواسمة ، "بحث عن أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر المقدرين في دائرة ضريبة الدخل في الأردن"، بحث غير منشور، برنامج الإدارة العليا الثالث ، 1991 ، عمان ، الأردن ، ص 5.

بعدم وجود المرونة في هذه التشريعات، أي عدم مواكبتها للتغيرات المستمرة والمرتبطة بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية للمكلفين⁽¹⁾.

✓ التشريع الضريبي لا يحقق توازناً بين المكلف والإدارة لأن علاقة المكلف بالدولة هي علاقة الضعيف بالقوي، فاعتراضاته في تطبيق القانون تكون إلى الدولة التي هي نفسها تفرض الضريبة بسلطاتها وامتيازاتها.

✓ التشريع الضريبي غير مصاغ بصورة جيدة حيث تؤدي الصياغة القانونية دوراً في تشجيع المكلف في ارتكاب الجريمة الضريبية. فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً ويترك مجالاً أكبر لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وإلى محاولة التهرب منها. فالتشريعات الضريبية لا تخلو من العيوب والثغرات التي ساهمت في نشأة وانتشار الجريمة الضريبية⁽²⁾، وبقدر ما تكون الصياغة ضعيفة تكثر في القوانين الثغرات وتكثر التعليمات التي لا تكون بالضرورة موضوعية بل لحالات معينة، مما يدفع المكلف إلى التفتيش عن وسائل للتهرب من خلال الثغرات. كما أن المغالاة في معدل الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية يدعون إلى التهرب بغية الانتقال من شريحة إلى أخرى معدل الضريبة فيها أقل.

الفرع الرابع: لأسباب الفنية والإدارية: توجد عدة عوامل إدارية وفنية تؤثر في تزايد الجريمة الضريبية، فعدم كفاءة الإدارة الضريبية يؤدي إلى لجوء المكلفين لتهرب من دفعها، فالملاحظ أن الإدارة لا تمتلك المقومات لنجاح في أداء وظائفها، ومن أهمها⁽³⁾ :

✓ تعقد النظام الضريبي وعدم المرونة في تطبيقه، يؤدي إلى صعوبة في إجراءات تنفيذ تحصيل الضريبة، فقد يؤدي إلى تخفيضات وإعفاءات وإضافات في الأسعار، وقواعد معقدة لتقدير أوعية الضرائب فينجر عنه خلق الكثير من المشكلات والصعوبات.

(1) - ياسر الفريحات ، مرجع سابق، 423.

(2) - عنتر سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، 2012، ص 77.

(3) - البطريق يونس أحمد وآخرون، مرجع سابق، ص 159.

- ✓ الفساد الإداري كانتشار الرشوة بين أعوان الإدارة الجبائية، وهذا بسبب نقص المراقبة ومحاسبة الموظفين الفاسدين، أو ينتج كذلك من ظروف الصعوبة لموظفي إدارة الضرائب الناتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، وكذلك من قلة المرتبات الممنوحة لموظفين⁽¹⁾. وقد تكون الضغوطات التي يتعرض لها الموظفون ولا سيما أثناء عملية المراقبة والتحقيق المحاسبي لها دور في استفحال الجريمة الضريبية.
- ✓ ضعف التنسيق بين دائرة ضريبة الدخل وبعض الجهات الخاصة والمؤسسات الحكومية الأخرى حول تجميع البيانات والمعلومات⁽²⁾.
- ✓ ضعف الإمكانيات البشرية والمادية للإدارة الضريبية، فتقص عدد الموظفين يطرح إشكال في استيعاب عدد الملفات التي يجب مراجعتها والتدقيق فيها.
- ✓ عدم عصنة الإدارة الضريبية وعدم تزويدها بأجهزة الإعلام الآلي خاصة في الدول الفقيرة فتح الفرصة لتزايد الجريمة الضريبية، فالإعلام الآلي يمنح الفرصة لموظف الإدارة الضريبية في تفحص عدد أكبر للملفات في وقت قصير ويمنع ضياع المعلومات فيما ولو كانت مدونة في أوراق .
- ✓ عدم توافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها. فأغلبية الموظفين لا يمتلكون إلا بعض النماذج من الجرائد الرسمية وفي بعض الأحيان على قانون الضرائب⁽³⁾.

(1) - Kandil Athmane, **Théorie Fiscale et Développement**, Expérience Algérienne, SNED, Alger, 1970, P 133.

(2) - ياسر الفريحات ، مرجع سابق ، ص 425.

(3) - نصيرة يحياوي، **الغش و التهرب الجبائيين**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي ، 1998، ص 73.

المبحث الثالث: آثار وحجم الجريمة الضريبية

تعتبر الضريبة مرآة لسيادة الدولة وهي أداة هامة تستخدمها الدول لتمويل الخزينة العامة بما يكفي نفقات الدولة وتحقيق النفع العام، ولتحقيق عدة أهداف: مالية اقتصادية واجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة إلى خفض مستوى التوظيفات المالية وتدني المستوى المعيشي للأفراد (المطلب الأول). ولتشخيص هذه الظاهرة يجب قياس حجمها وتحديد نطاقها، فقياس حجم الجريمة الضريبية بالأرقام وبشكل دقيق تعتبر مستحيلة وصعبة التحقيق من الناحية العملية، ويرجع ذلك لخصوصية الجريمة الضريبية، فقد ارتكزت معظم عمليات التقدير على الآثار التي تخلفها الجريمة الضريبية والنتائج المترتبة عليها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: آثار الجريمة الضريبية

تؤدي الجريمة الضريبية إلى حجب مورد هام من موارد خزينة الدولة مما يؤدي إلى نتائج وخيمة لا يقتصر أثرها على الناحية المالية للدولة بفقدانها جزءا من مواردها الأمر الذي يدفع بالدولة إلى تغطية هذا النقص بتقليص حجم نفقاتها العامة الضرورية لتلبية حاجات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى خفض مستوى التوظيفات

المالية وتدني المستوى المعيشي للأفراد⁽¹⁾. بل أيضا على مستوى الخدمات التي تؤديها مما ينتج عنه آثار سلبية تنعكس على جميع أوجه حياة المواطن، وآثار خطيرة في مختلف المجالات، ولا سيما على المستويين الاقتصادي والاجتماعي. لذلك سنعرض هنا مختلف آثار للجريمة الضريبية.

الفرع الأول: الآثار المالية للجريمة الضريبية: الخسارة في الخزينة العمومية وفقدان حصيلتها المعتبرة من المداخل المتوقعة من وراء الحصائل الضريبية مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة. وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى ومن بين هذه المصادر:

1- الإصدار النقدي: في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي ويتم عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم وهذا ما ينعكس سلبا على اقتصاد الوطن، حيث يؤدي إلى ضعف القوة الشرائية للعملة وارتفاع الأسعار.

2- ظهور أزمة رؤوس الأموال: إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة⁽²⁾.

3- الدين العام: فهو يعد عبئا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استعماله لأغراض استهلاكية بدل مشاريع استثمارية لتخفيف العبء، ما يؤدي بالدولة لتدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها. كما أن الدولة تفقد الثقة فيها داخليا أو خارجيا لعدم قدرها على سداد ديونها

(1) - صباح نعوش، مرجع سابق، ص 115 .

(2) - خالد شحادة الخطيب، و آخرون ، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص 223.

وتحميلها للأجيال اللاحقة . ففقدان الثقة في الدولة يؤدي لعزوف الهيئات المالية والأفراد عن منح القروض لها⁽¹⁾.

4-زيادة الضغط الجبائي: إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد من الجريمة الضريبية يؤدي إلى زيادة الضغط الجبائي المفروض على المكلفين مما يزيد من ميولهم للغش وبالتالي استفحال الجريمة الضريبية أكثر فأكثر⁽²⁾.

5- الأنفاق العام : تخفيض حصيلة الموارد العامة وبالتالي اللجوء إلى اتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة وهذا يؤدي إلى انخفاض الاستثمارات أو هبوط المستوى المعيشي للأفراد، وضعف مقدرة الدولة على تقديم الخدمات العامة من صحة، وتعليم، وأمن، ودفاع... وغيرها.

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية للجريمة الضريبية: انتشار الجريمة الضريبية ينتج عنه آثار اجتماعية وخيمة نذكر منها:

1- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية: يزداد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة عن مختلف التجاوزات التي يقترفها أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطربا في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، اعتقادا بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة، وهذا يرسخ فكرة اللجوء للجريمة الضريبية لديهم، خاصة في محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخل المحدودة⁽³⁾.

2- تدهور عامل الصدق في المعاملات: إن انتشار الجريمة الضريبية يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونها، حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بان الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض

(1) - عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) ، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2010-2011 ، ص 8 .

(2) - محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2001-2002 ، ص 65 .

(3) - مصطفى عوادي ، رجال صر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010-2011 ، ص 96.

للعلماء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت، وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب ارتكابهم للجريمة الضريبية، ما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين⁽¹⁾.

3- انتشار جرائم: إضافة للجريمة الضريبية تنتشر جرائم تضر بالأخلاق حيث ينتشر الفساد وانعدام الأمان، وتزداد جريمة الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، فتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي⁽²⁾.

الجريمة الضريبية تؤدي لخفض مستوى الإنفاق على الخدمات الأساسية⁽³⁾، فيؤدي إلى التخفيض من احتياجات المواطنين حيث الدولة تصبح غير قادرة على تلبية الرغبات التجهيزات الاجتماعية والثقافية والتربوية إضافة لارتفاع مؤشرات الفقر والامية⁽⁴⁾.

4- الإخلال بقاعدة العدالة: عدم المساواة في التهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة. فيتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب منها ويفلت منها آخرون حسب مراكز قواهم.

الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية للجريمة الضريبية: من الآثار الاقتصادية أن الجريمة الضريبية تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

1- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها: رفع سعر الضريبة المفروضة وفرض ضريبة جديدة لتعويض الحكومة عن النقص الحاصل نتيجة ازدياد انتشار الجريمة الضريبية، فينتسبب في

(1) - عيسى بولخوخ ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة ، قسم العلوم الاقتصادية ، 2003-2004 ، ص 35 .

(2) - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 18.

(3) - عبد الرزاق حسين ، مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية و أثر ذلك في الحد و الكشف عن اختلالات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح وطنية فلسطين ، كلية الدراسات العليا في المنازعات الضريبية، 2011 ، ص 36.

(4) - محمودي صبري عبد العزيز ، "جذور الفقر في مصر" ، المجلة المصرية للدراسات القانونية و الاقتصادية ، العدد الثالث ، 2015 ، ص 160 ، مقال متوفر على الموقع : www.ejlies.com . تاريخ الاطلاع 2017/04/11 الساعة 20:30 .

تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية. (1)

2- كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية: إنّ المؤسسة التي تتلمص من دفع الضريبة تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة. فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بارتكاب الجريمة الضريبية للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مما يمنع المؤسسات الأخرى من منافستها(2)، حيث لا تتردد في إجراء صفقاتها التجارية بدون فواتير، لذا فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة لذلك فإن الجريمة الضريبية تساهم في دحض قواعد المنافسة الشريفة وتعرقل النمو الاقتصادي.

3- إعادة توجيه النشاط الاقتصادي: إنّ الأثر المتمثل في إعادة توجيه النشاط الاقتصادي حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية. فيلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات التي يسهل فيها ارتكاب الجرائم الضريبية ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية، أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية وبذلك فالجريمة الضريبية تصبح مسببا في الركود الاقتصادي والتخلف(3).

الفرع الرابع: الآثار السياسية للجريمة الضريبية: إنّ الوضعية المالية للدولة لها علاقة وثيقة بالوضع السياسي، حيث أن آثار الضغط الاقتصادي والاجتماعي، ينعكس على الدولة فيصيبها بعدم الاستقرار السياسي، فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي.

فالسياسة الجبائية العادلة من أهم المقومات الأساسية للديمقراطية الحديثة، ويكون ذلك من خلال المساواة أمام الضريبة، فالدستور الجزائري يؤكد على هذا المبدأ حيث نصت المادة

(1) - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 50-51.

(2) - مصطفى عوادي، رجال نصر، مرجع سابق، ص 97.

(3) - سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الصيدلانية)، مكتبة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2009/2008، ص 21.

78 من الدستور⁽¹⁾ ب: " ... كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة ... لا يجوز أن تُحدّث أية ضريبة إلاّ بمقتضى القانون". إن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب تتطلب وضع إستراتيجية رئيسية، يتم في إطارها رسم سياسات الفرائض المالية اللازمة لها والتخطيط لتنفيذه، وبناء نظام الضرائب في مراحل العمل الوطني على نحو يكفل تحقيق أهداف الدولة⁽²⁾.

ولكن انتشار الجريمة الضريبية تؤثر على التحكم في الموارد المالية وتخلق عجز في الموارد المالية التي تحتاجها في تحقيق سياستها العامة، مما يؤدي إلى إتباع سياسة غير سليمة، فتصبح الدولة غير قادرة على التحكم في سياستها الاقتصادية، ولأن الجريمة الضريبية تعطي تحليل وإحصاء اقتصادي غير صحيح، يجعل أصحاب القرار في الدولة يتبنون قرارات وبرامج بناءً على إحصائيات بعيدة كل البعد عن الحقيقة المعاشة.

لذا تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة ويحقق أهداف الدولة التنموية ويضع حد لارتكاب الجريمة الضريبية ويسمح للدولة بتتبع سياسة اقتصادية سليمة تقوم على إعطاء تحليل وإحصائيات حقيقية⁽³⁾، ذلك أن الجريمة الضريبية تعزز الصراع بين الحاكم والمحكوم الذي يتميز بحرص الدولة على فرض الضرائب، وتحصيلها والسعي الدائم للمكلف من الضريبة باستعمال طرق تدليسية احتيالية⁽⁴⁾.

فعدم قدرة الحكومة التصدي للجريمة الضريبية يؤدي إلى العجز المالي وعدم القدرة على تحقيق وتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، الذي يؤدي بدوره إلى عدم الاستقرار السياسي وسقوط الحكومات.

(1) - المادة 78 من الدستور الجزائري.

(2) - مراد عبد الفتاح، التعليق على قوانين الضرائب وعلى الدخل والضريبة الموحدة، الطبعة الأولى، دار الكتب والوثائق المصرية، مصر، 1997، ص 07.

(3) - بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 1، كلية الحقوق، 2012/2011، ص 93.

(4) - إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية و مدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، كلية الدراسات العليا في المنازعات الضريبية، 2004، ص 85.

وفي الأخير فإن إرتكاب الجريمة الضريبية ما هي إلا نتيجة لنظام ضريبي سيء ودليل على عدم فعاليته، مما يؤدي لتقليل من أهمية الضريبية، ويعرقل الأهداف السياسية والمالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة.

المطلب الثاني: حجم الجريمة الضريبية

تبدو عملية رصد وقياس الجريمة الضريبية بشكل إحصائي دقيق أمرًا في غاية الصعوبة إذ لم نقل مستحيلًا من الناحية العملية، وعلى صعيد الدراسات والنظريات الاقتصادية تكمن تلك الصعوبة في أسباب متعددة، كالتبيعة الخاصة للجريمة الضريبية باعتباره تصرفًا يتم في الخفاء من جهة، ومن جهة أخرى فإنه ممكن الحدوث في جميع مراحل التسوية الضريبية، ابتداءً من حصر الإدارة الضريبية للمكلفين وأنشطتهم وانتهاءً بتحصيل الضريبة، ويضاف إلى ذلك ضعف الإحصاءات المالية المتاحة، سواء فيما تعلق بالأنشطة الاقتصادية والإنتاجية وتوزيع الدخل في القطاعات المختلفة⁽¹⁾.

لا توجد طرق قياس دقيقة لقياس حجم الجريمة الضريبية، إنما سنذكر بعض المناهج المقترحة على الأقل لتمكننا من اخذ صورة ولو بسيطة عن حجم انتشار هذه الجريمة.

الفرع الأول: التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية: يمكن تعريف قدرة الأداء الجبائية على أنها مجموع الثروات النظرية أو الحقيقية الموجودة في حوزة شخص معنوي تابع للقانون العام (الدولة، الولاية، البلدية) ومنه يمكن التمييز بين نوعين لقدرة الأداء الجبائية: قدرة الأداء الجبائية النظرية وهي مبلغ مجموع الإيرادات التي يتم تحصيلها إذا تم دفع كل الاقتطاعات الجبائية من طرف العناصر الجبائية أما النوع الثاني فيتمثل في قدرة الأداء الجبائية الحقيقية وهي مبلغ مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها فعلا من قبل الدولة، الولاية، أو البلدية⁽²⁾، وعليه فإن الفرق بين القدرتين يمثل الاقتطاعات غير المدفوعة أو الاقتطاعات المغشوشة ويلاحظ دائما أن القدرة النظرية تكون أكبر من القدرة الحقيقية وهو الأمر الذي يبين استفحال حجم الجريمة الضريبية بسبب عدم دفع الاقتطاعات المفروضة.

(1) - عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة لنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 119.

(2) - Guy Houchon , *psycho sociologie de la fraude fiscale* , faculté de Droit de liège 1962, p369. -

حجم الجريمة الضريبية=قدرة الأداء الجبائية النظرية(1)- قدرة الأداء الجبائية الحقيقية(2)

ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

-يفترض صحة التقدير الرسمي لدخل الوطني، حيث يفترض أن تقدير الأداء الجبائي صحيح حيث تعتمد على الإحصائيات المبنية على تصريحات للمكبلين المسجلين، فإن نتائجها تركز على مدى مصداقية ودقة هذه الإحصائيات.

- هي لا تأخذ بعين الاعتبار أيضا الخسائر الناجمة عن نفقات تحميل الضرائب فلأمر هنا لا يتعلق بالمكبلين فقط بل عوامل أخرى كإعدام الكفاءات في الإدارة الضريبية أو عدم فعالية النظام الضريبي.

الفرع الثاني:التقدير عن طريق نظام العفو الجبائي: تنتهج الحكومة سياسة فيها نوع من الترغيب والحث فهي تلجأ إلى إعفاءات ضريبية هدفها دفع الممولين وتشجيعهم على دفع الضرائب والشعور بالحس المدني وروح المسؤولية من خلال التصريح بدخولهم ورقم أعمالهم الحقيقي مقابل إعفائهم من بعض الغرامات والعقوبات الجبائية ، فالمكلف بالضريبة يحظى عادة بإعفاء من الضريبة وإجازة من التعامل مع مصلحة الضرائب لعدد من السنوات. والإعفاءات الخاصة هي عبارة عن حكم تشريعي يقوم بإزالة الفعل المجرم وبذلك تلغى كل الغرامات والعقوبات الأخرى لحساب الممولين الذين يكونون في وضعية قانونية اتجاه الإدارة الضريبية(3).

وبمقارنة هذه التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب خلال مدة العفو مع التصريحات المقدمة قبل تطبيق نظام العفو فإنها تستطيع حساب حجم التهرب الضريبي والذي يساوي قيمة الفرق بينهم ، ويظهر ذلك من خلال العلاقة التالية:

حجم الجريمة الضريبية=المداخيل المصرح بها قبل الإعفاء الضريبي - مبلغ المداخيل المصرح بها خلال العفو الضريبي.

(1) - قدرة الأداء الجبائية النظرية:هي عبارة عن مجمل الإيرادات التي يفترض تحصيلها إذا دفع جميع الممولين كل الضرائب المستحقة عليهم مع إعادة التخفيضات والإعفاءات الجبائية المقدمة.

(2) - قدرة الأداء الجبائية الحقيقية: مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها من فعلا من طرف الدولة أو أحد هيئاتها المحلية.

(3) - محمد فلاح ، مرجع سابق ، ص 92.

غير أن لهذه الطريقة هي الأخرى عيوب إذ أن بعض الممولون يفضلون عدم التصريح بدخولهم الحقيقية، رغم الإعفاءات الممنوحة لهم، لأن هذه الإعفاءات عادة تكون استثنائية ومؤقتة. فبالرغم من هذه الامتيازات والإعفاءات إلا أن الممولين لا يفضلون الوقوع في حقل الإعفاءات فهم يعتبرون الضريبة مجحفة وظالمة دائما، ويتصرّحهم لمداخلهم الحقيقية باستمرار لمصلحة الضرائب يتوجب عليهم دفع الضريبة بشكل منتظم ويتعذر عليهم التملص من الإدارة الجبائية فدخولهم يصبح مكشوفاً ومعروفاً لدى مصلحة الضرائب ومن هذا تُسلط عليهم الرقابة الجبائية في حالة التأخر أو التهرب. ومنهم من يؤجلون التصريح بمداخلهم في انتظار إعفاء جديد في تاريخ لاحق إذا تكررت الإعفاءات الجبائية وبالتالي تظهر النتائج ضعيفة مقارنة بعدد الممولين (1)

الفرع الثالث: التقدير عن طريق التحقيقات الجبائية(2): إن هذا المنهج المتبع في تقدير الجريمة الضريبية يعتبر أكثر استعمالاً في الجزائر وهو يمثل أساساً في إيجاد الفرق بين الدخل الحقيقي لممول والدخل المصرح به وذلك بالمراقبة، والتحقيق في صحة التصريحات الجبائية، ويكون التقدير عن طريق التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق:

أ- **التقدير من خلال التحقيق المحاسبي:** يعد التحقيق في المحاسبة مجموعة من العمليات المراقبة التي تسمح بالتأكد من صحة ومصداقية التسجيلات المحاسبية، أو مقارنة التصريحات مع التسجيلات المحاسبية للتأكد من صحة هذه التصريحات. ففي هذا الإطار يقوم الأعوان المحققة بتعديل التصريحات بمختلف الوسائل لعل أهمها هو الاطلاع وطلب التوضيحات. حيث يمكن تقدير حجم الجريمة الضريبية عن طريق مقارنة قواعد الإخضاع المصرح بها بقواعد الإخضاع المعدلة أو المصححة كما يلي(3):

حجم الجريمة الضريبية = المبلغ المعاد تأسيسه - المبلغ المصرح به.

ب- **التقدير انطلاقاً من التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية :** حيث تقوم على مراقبة الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري (المهن الحرة) و تسمح بمتابعة تطور ونمو أملاك وأموال المكلف ومقارنتها مع المداخل المصرح بها، حيث تسمح باستخراج فارق دخل

(1) - المرجع نفسه ، ص 76-78.

(2)-رشيد ونادي ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2002، ص45.

(3) -محمد فلاح ، مرجع سابق ، ص 89.

المكلف بين المصرح به والدخل الحقيقي له ومدى انسجامه والحالة المادية والمظاهر الخارجية (الثراء) للمكلف .

حجم الجريمة الضريبية = الموجودات المتوفرة خلال فترة التحقيق - الموجودات المستعملة في الفترة نفسها(1).

ومن عيوب هذه الطريقة ما يلي:

- تتحدد كفاءة هذا المقياس بطبيعة كفاءات الإمكانيات المادية والبشرية التي تحوزها إدارة الضرائب .

- لا أحد يعلم أن المبالغ المستخرجة حقيقية سوى المكلف، وبالتالي فالنتائج المتوصل إليها تبقى نسبية.

وبعد استعراضنا لمختلف مناهج قياس حجم الجريمة الضريبية، تجلى لنا أنّ كل منهج له الأثر الإيجابي في تحديد حجم هذه الجريمة من ناحية معيّنة، إلا أنه يكون محدود الفعالية من جهة أخرى، وبالتالي لا يوجد منهج متكامل يقيس لنا حجم الظاهرة، خاصة لما تعرفه هذه الأخيرة من تنوع في أساليبها.

خلاصة الفصل الثاني

كخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل، توصلنا إلى أن الجريمة الضريبية كظاهرة تستهدف مدا خيل الدولة والخزينة العمومية من العائدات الضريبية فقمنا بتحديد مفهوم الجريمة الضريبية ثم حددنا طبيعة هذه الجريمة هل هي جريمة ذات طبيعة إدارية أم ذات طبيعة جزائية؟ وخلصنا أنها جريمة ذات طبيعة خاصة تجمع بينهما. ثم تكلمنا أنها جريمة عن أهم الأسباب المؤدية إلى ارتكاب الجريمة الضريبية انتهاء إلى الآثار الوخيمة التي

(1) C.BAZART, Bazart Cécile. **Les comportements de fraude fiscale. Le face à face contribuables** - **administration fiscale**. Revue française d'économie, Volume 16 N°4, 2002, P49

قد تتجّر عن هذه الظاهرة، الأمر الذي يستدعي حتمية مجابهة ومكافحة هذا الداء. وفي آخر هذا الفصل لاحظنا أن عملية رصد وقياس الجريمة الضريبية بشكل إحصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة إذ إن لم نقل مستحيلا من الناحية العملية.

وللحدّ من استفحال هذه الظاهرة لا يتوقف الأمر علي مجرد تحديد مفهوم هذه الجريمة والأسباب المساعدة والمؤدية إليه والآثار المترتبة عنه بل يجب تجريم هذه الظاهرة عن طريق تحديد أركانها و هذا ما سنتناوله في الفصل الثالث والأخير من الباب الأول.

الفصل الثالث :

أركان الجريمة الضريبية

في التشريع الجزائري

الفصل الثالث : أركان الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

الجريمة الضريبية تعتبر تلك الجريمة التي تحدث بالاعتداء أو التهديد بالخطر على الحقوق والمصالح ذات الطابع المالي، فهي من الجرائم التي تنقص أو تعدل من العناصر

الإيجابية المالية أو تزيد من عناصرها السلبية للخزينة العامة. فالجريمة الضريبية تعد من أكثر الأعمال خطورة على الاقتصاد الوطني بالنظر إلى ما تسببه من ضياع للكثير من الموارد المالية للخزينة العمومية التي تستهدف تلبية الحاجات العامة وتحقيق التنمية في مختلف المجالات .

ومن هنا فإن المشرع الجزائري ركز جل اهتمامه على مكافحة هذه الجريمة من خلال الحد منها عن طريق تجريمها، فوضع عدة قوانين لردع مرتكبيها. ولكن التساؤل المطروح يتمثل في مدى ترجمة هذا الاهتمام بالقضاء على الجريمة الضريبية من قبل المشرع الجزائري على الأركان التي يجب توفرها لمتابعة هذه الجريمة والعقوبات المقررة لها؟ ونظرا لأهمية دراسة أركان الجريمة الضريبية فقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث سنتطرق إليهم كما يلي:

في المبحث الأول سنتطرق للركن الشرعي للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري(المبحث الأول)، ثم سنتكلم عن الركن المادي للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري(المبحث الثاني)، وفي آخر هذا الفصل سنعالج الركن المعنوي للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري(المبحث الثالث).

المبحث الأول: الركن الشرعي للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

يعتبر مبدأ الشرعية الجزائية من بين المبادئ الأساسية التي يقوم عليها قانون العقوبات في مختلف تشريعات العالم، ويعتبر من الضمانات التي تحقق محاكمة عادلة. ويقصد بمبدأ الشرعية الجزائية أنه لا يمكن تجريم فعل ما لم ينص عليه القانون صراحة أو توقع عقوبة على الجاني خلافا لتلك المقررة في القانون، بمعنى اعتبار القانون المصدر الوحيد سواء للتجريم أو العقاب، مع أن البعض اعتبر توافر ذلك الركن ليس بالضرورة، وحدد أركان الجريمة بالركن المادي والركن المعنوي على اعتبار أن النص التشريعي مفترض⁽¹⁾.

في هذا المبحث سنتكلم على المقصود بالركن الشرعي للجرائم بوجه عام (المطلب الأول)، ثم نتطرق للركن الشرعي حسب الدستور وقانون العقوبات الجزائري)، وفي آخر المبحث سنتطرق للركن الشرعي حسب القانون الضريبي (المطلب الثالث).

المطلب الأول: مفهوم الركن الشرعي للجريمة بوجه عام

تتحقق الجريمة بارتكاب الإنسان لأفعال مادية، ونظرا لكثرة الأعمال التي يرتكبها الإنسان فقد تدخل القانون لتحديد تلك الأفعال التي تشكل تهديدا وخطرا على سلامة وأمن الأفراد والمجتمعات، وحدد لها العقوبات الملائمة وذلك بموجب نصوص عقابية فلا جريمة ولا عقوبة إلا بمقتضى تلك النصوص العقابية، وهذا ما يعرف بمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات. فالركن الشرعي للجرائم يتم في نص التجريم الواجب التطبيق على الفعل المرتكب. والذي سنحاول التعريف به على النحو التالي :

الفرع الأول: مفهوم مبدأ الشرعية الجنائية: يقصد بمبدأ الشرعية الجنائية أو الركن الشرعي للجريمة انه لا يجوز تجريم الفعل أو العقاب عليه إلا إذا نص القانون على ذلك سواء من حيث الوصف الإجرامي أو من حيث إلحاق العقوبة، ويعتبر باطلا كل تجريم أو عقاب على أي فعل لم تتناوله النصوص الجزائية بذلك، مهما كانت درجة خطورته الأدبية والاجتماعية والأخلاقية .

(1) - أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص55.

قُصد بمبدأ الشرعية الجنائية أو الركن الشرعي للجريمة وجود نص يجرم الفعل ويقدر عقوبته قبل وقوعه، وعدم تمتع الفعل بسبب من أسباب الإباحة⁽¹⁾، وقد أقرّ المبدأ في الكثير من النصوص الإلهية فلا تجريم قبل ورود الشرع، فلا جريمة ولا عقوبة إلا بمقتضى تلك النصوص العقابية وهذا ما يعرف بمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، فالركن الشرعي للجرائم يتمثل في نص التجريم الواجب التطبيق على الفعل المرتكب. وتوجب الشريعة الإسلامية لاعتبار الفعل جريمة أن يوجد نص يحرم هذا الفعل⁽²⁾ فالأفعال إنما تضاف لهذا الوصف- وصف التجريم- إذا ورد في الشرع نص يحرمها ويعتبرها جرائم، وقد تضمّن هذا المبدأ عدة آيات وعدة قواعد من قواعد (أصول الفقه) فمن الآيات قوله تعالى: ﴿وَمَا كُنَّا مُعَذِّبِينَ حَتَّى نَبْعَثَ رَسُولًا﴾ الإسراء: 15 وقوله: ﴿وَمَا كَانَ رَبُّكَ مُهْلِكَ الْقُرَى حَتَّى يَبْعَثَ فِي أُمَّهَا رَسُولًا يَتْلُو عَلَيْهِمْ آيَاتِنَا وَمَا كُنَّا مُهْلِكِي الْقُرَى إِلَّا وَأَهْلُهَا ظَالِمُونَ﴾ الآية 59 من سورة القصص، وفي هاتين الآيتين وغيرها استخلص الفقهاء قاعدتين من قواعد أصول الفقه هما أنه لا تكليف قبل ورود الشرع، وأن الأصل في الأشياء الإباحة.

فالشريعة عرفت قاعدة لا جريمة ولا عقوبة منذ 14 قرنا. وطبق تطبيقا دقيقا سواء في جرائم الحدود أو في جرائم القصاص، والدية مع إمكانية التنازل عنها في هذه الجرائم إذا عفا المجني عليه. أما بالنسبة للتعازير فقد طبقت القاعدة بنوع من التوسع الذي يتناسب والهدف، الذي من أجله شرعت التعازير⁽³⁾.

أما بالنسبة للقوانين الوضعية فقد استقر هذا المبدأ في المنظومة القانونية بعد كثرة الملاحظات وانتقادات الفقهاء لتصرفات السلطة القضائية والسلطة الحاكمة التي تتسم بالتعسف والاستبداد والتي كانت ترى وتزعم أن إرادتهم مستوحاة من إرادة الله⁽⁴⁾. وأول إقرار للمبدأ كان

(1) - إبراهيم بلعليات ، أركان الجريمة وطرق إثباتها في قانون مدني جزائري، الطبعة الأولى، دار الخلدونية، الجزائر 2007، ص 94.

(2) - عبد القادر عودة، التشريع الجنائي الإسلامي مقارنا بالقانون الوضعي، الجزء الأول، الطبعة السادسة ، مؤسسة الرسالة سوريا 1985 ، 112.

(3) - المرجع نفسه ، ص 126 وما يليها.

(4) - عبد الله سليمان ، شرح قانون العقوبات القسم العام، الجزء الأول، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 1998 ، ص 63.

بعد ظهور (الماغناكارتا)⁽¹⁾ بعد الثورة الكبرى على الملك جون الأول في بريطانيا حيث جاء فيه " لن يسلب أي رجل حر أملاكه أو يسجن على يد رجال آخرين مساوين له إلا إذا خضع لمحاكمة عادلة أو لن نبيع العدالة لأحد ولن ننكرها على أحد، ولن نؤخرها عن أحد." إلا أنه لم يكن بتلك الصورة الواضحة بل هو مناداة بمحاولة حصر الجرائم والنص عليها " فالقوانين وحدها هي التي يمكن أن تحدد عقوبات الجرائم، وأن هذه السلطة لا يمكن أن يتولاها سوى المشرع بذاته الذي يمثل المجتمع بأسره بمقتضى العقد الاجتماعي".⁽²⁾ أما حديثا فيعد المبدأ من الحقوق التي نص عليها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الذي تبنته الجمعية العامة للأمم المتحدة سنة 1948 فأضحى ركنا أساسيا لكل نظام قانوني⁽³⁾.

الفرع الثاني: أهمية الركن الشرعي للجريمة والنتائج المترتبة عنه: إن الأهمية والنتائج التي تكتسي هذا المبدأ أهمية قصوى سواء على مستوى الأفراد أو الدولة، إذ أنه يعتبر كضمان

(1) - تم تصديق ماجنا كارتا بين القرنين الثالث عشر والخامس عشر بين 32 و 45 مرة والنسخة المصدقة من قبل الملك إدوارد عام 1297 كانت هي النسخة المعترف بها في القانون الإنكليزي حتى يومنا، لكن لم يتبق من هذه النسخة سوى ثلاث فقرات فقط من النسخة الأصلية، وأهمها هي الفقرة 39 والتي أسست للحرية الفردية و سلطة القانون وهي : لا يجب اعتقال أي رجل حر، أو سجنه، أو حرمانه من ملكيته، أو نفيه أو اعتباره خارجة عن القانون أو أدنيته بأي شكل من الأشكال. كذلك لا يجب علينا أبداً أن نذهب ضده، أو نرسل أحده ضده إلا بحكم قانوني من أقرانه، أو بقوة القانون الذي يحكم البلاد" إن ماجنا كارتا كانت فعليا أول دستور مكتوب في تاريخ أوروبا، وهي أسست لمساواة كانت لعقود حكرة على الطبقة المخملية في حين لم يمتلك أغلب المواطنين الإنكليز أي صوت أو تمثيل في الحكومة وقد أصبحت ماجنا كارتا رمزا للحرية لهؤلاء الذين يتوقون إلى حياة أفضل. وفي عام 1776 قام المتمردون في المستعمرات الإنكليزية في أستراليا، نيوزيلندا، كندا، جنوب أفريقيا، و روديسيا الجنوبية (زيمبابوي حاليا) باعتبار ماجنا كارتا نموذجا لمطالبهم في الحرية و الاستقلال عن التاج البريطاني، ولكن التجلي الأعظم لماجنا كارتا اليوم هو في الدستور الأمريكي وقانون الحقوق، والأخص في التعديل الخامس "لا يحق حرمان أي شخص من الحياة أو الحرية أو الملكية إلا بسلطة القانون" و الذي يعكس بشكل مباشر الفقرة 39 من الوثيقة كما أن دستور العديد من الولايات الأمريكية تتضمن أفكار تعزي وبشكل واضح إلى الوثيقة التاريخية. أنظر موقع

الباحثون السوريون : تاريخ الإطلاع : 2017/08/14 الساعة:10:17 <https://www.syr-res.com>

(2) - أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، مطابع الشروق، لقاهرة، مصر، 2002، ص 32.

(3) - المادة 11 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان نصت في ديباجتها- كل شخص متهم بجريمة يُعتبر بريئا إلى أن يثبت ارتكابه لها قانونا في محاكمة علنية تكون قد وُفرت له فيها جميع الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه. -لا يُدان أي شخص بجريمة بسبب أي عمل أو امتناع عن عمل لم يكن في حينه يشكّل جرماً بمقتضى القانون الوطني أو الدولي، كما لا تُوقع عليه أيّة عقوبة أشدّ من تلك التي كانت سارية في الوقت الذي ارتكب فيه الفعل الجرمي. الموقع الرسمي للأمم المتحدة: تاريخ

الإطلاع : 2017/08/14 الساعة:10:17 <http://www.un.org>

للفرد من التعسف في حقوقه وحرياته الأساسية ويعتبر بالنسبة للدولة كضمان لاحترامها لمبدأ سيادة القانون والعمل به ومع ذلك يمكن إجمال أهمية المبدأ و النتائج في ما يلي :

أولاً: أهمية مبدأ الركن الشرعي: تتمثل أهمية مبدأ الشرعية الجنائية في النقاط التالية: أ/ إن هذا المبدأ مبني على حماية حرية الأشخاص والمحافظة على سلامتهم⁽¹⁾، وذلك في تقييد السلطة ومنعها من التحكم في حركة الأفراد، فالفرد محمي قانونياً وبالتالي فلا يتابع إلا إذا كان الفعل الذي أثار مجرماً قبل إتيانه، لأنه لا يتمسك للفرد بجهل القانون وتحديد الأفعال المجرمة من طرف المشرع ، وساعد كثيراً في اجتنابها من طرف الفرد، فللقانون دور وقائي.

ب/ تحقيق فكرة الردع العام في المجتمع إذ أن النص على العقوبات في المدونات المكتوبة للأفعال المجرمة يجسد هذه الفكرة إذ من شأنه بعث الرعب والخوف، في النفوس ومن ثمة يبتعد الأفراد عن ارتكابها⁽²⁾.

ج/ تحقيق فكرة الفصل بين السلطات إذ أن السلطة التشريعية هي التي تعد المؤهلة لوحدها للتشريع العقابي. فالتجريم والعقاب من اختصاصات المشرع، وبالتالي فقد تفرد بها مما أدى إلى كون النصوص القانونية ذات وقار لخصوصية العمومية والتجريد، ولأنها تصدر عن ممثلي الشعب فصدورها من طرف هذا الأخير يقيد السلطة في تنفيذها⁽³⁾.

ثانياً: النتائج المترتبة عن الركن الشرعي للجريمة: ويترتب على مبدأ الشرعية في قانون العقوبات والقوانين الخاصة نتائج هامة التي يجب احترامها وأهمها:

أ- **حصر مصادر التجريم والعقاب في التشريع:** ويعني ذلك أن مصادر التجريم والعقاب تنحصر في التشريع الجنائي المكتوب التي نصت عليها المادة الأولى من القانون

(1) - بغانة عبد السلام، "القانون الجنائي العام"، كلية أصول الدين و الشريعة و الحضارة الإسلامية، قسم الشريعة والقانون، مطبوعة مواجهة لطلبة نظام ل.م.د شريعة و قانون، جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية، السنة الجامعية 2014/2015، ص 19 .

(2) - المرجع نفسه ، الصفحة نفسها .

(3) - المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

المدني (1) (التشريع ،مبادئ الشريعة الإسلامية العرف، مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة) ومن ثمة لا يكون لهذه المصادر إلا دورا ثانويا(2).وبالتالي لا يسوغ للقاضي عدّ الفعل جرما إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، ولا يسوغ له أيضا الحكم بعقوبة لم ينص القانون عليها (3).

ب- **التزام التفسير الكاشف للنصوص:** يستهدف التفسير البحث عن إرادة وقصد المشرع من وراء وضعه للنص في حالة غموضه. وعليه التفسير الكاشف المسموح به للقاضي يجب أن يبقى في الحدود التي لا تصل إلى حد خلق جرائم وعقوبات(4)، ويستعمل القاضي في ذلك وسيلة البحث في الألفاظ والمصطلحات المستعملة أو التفسير من خلال المعنى المقصود، فينبغي على القاضي أن يلتزم التفسير الضيق للنصوص الجزائية احتراماً ووقفاً عند مبدأ الشرعية الذي يحول دون ذلك.

ج- **حظر القياس:** قصد بالقياس في قانون العقوبات استنباط علة الحكم في قاعدة تشريعية لتطبيق نفس الحكم على فعل توفرت فيه نفس العلة(5)، كما يقصد به في الفقه الإسلامي إلحاق ما لا نص فيه بما فيه نص في الحكم الشرعي المنصوص عليه اشتراكهما في العلة(6). ولا شك أن القياس في القانون الجنائي غير مقبول وغير جائز إذ باستعماله تنشأ جرائم جديدة لم ينص عليها التشريع المكتوب وهذا ما يعد خرقاً لمبدأ الشرعية، إذ أن مهمة القضاء هي تطبيق القانون وليس إنشاء القانون.

(1) - الأمر 75- 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج.ر عدد 78 الصادرة في 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 10/05 المؤرخ في 20 جوان 2005، ج.ر عدد 44 الصادرة في 26 جوان 2005، و القانون 05/07 المؤرخ في 13 ماي 2007، ج.ر عدد 31 الصادرة في 13 ماي 2007.

(2) -علاء رحيم كريم ، قانونية التجريم و العقاب في المحكمة الجنائية الدولية، مجلة القانون للدراسات و البحوث القانونية، جامعة ذي قار ، العراق، العدد 20724934 ، 2012 ، ص 128 .

(3) - محمد زكي أبو عامر ، قانون العقوبات اللبناني ، الدار الجامعية للطباعة و النشر ، بيروت، لبنان، 1981 ، ص 30.

(4) - علاء رحيم كريم ، مرجع سابق ، ص128.

(5) - المرجع نفسه ، ص 129 .

(6) - عبد القادر عودة، المرجع السابق، 182.

د- قاعدة الشك يفسر لمصلحة المتهم: لا تثور أي إشكال عندما يأتي النص الجنائي واضحا بيّناً في ألفاظه أو معانيه سواء في مصلحة المتهم أو في غير مصلحته إعمالاً لمبدأ " لا اجتهاد مع صراحة النص". غير أن الإشكال قد يثور عندما تكون النصوص الجنائية غامضة لا يمكن معها للقاضي الجنائي أن يصل إلى قصد وإرادة المشرع. فيرى البعض أن بوجود النص المستحيل التفسير تطبق قاعدة الشك يفسر لمصلحة المتهم ومن ثمة يستبعد النص الجنائي من التطبيق ترجيحاً لمصلحة المتهم. ورغم ذلك في العصر الحديث فإن بعض الفقهاء يعتقد أن استبعاد النص من التطبيق في هذه الحالة ليس له علاقة بالتفسير بل يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات ذاتها⁽¹⁾.

ذ- عدم رجعية النص العقابي: أي عدم رجعية القانون العقابي على ما صدر من سلوك جرمي سابق على تاريخ سريان القانون الجنائي بهدف تحقيق حالة الضمان لحقوق وحرّيات الأفراد عندما لا يتعرض للمقاضاة عن فعل هو في أصله غير مجرم قبل نفاذ القانون⁽²⁾.

المطلب الثاني: الركن الشرعي حسب الدستور وقانون العقوبات الجزائري

التشريع الجزائري كغيره من التشريعات تبنى مبدأ الشرعية الجنائية في قوانينها وأولها في القانون الدستوري، حيث يعد هذا المبدأ من أهم القواعد الدستورية التي يجب احترامها وهذا ما سنجده مجسد في نصوص الدستور، كما يظهر هذا التكريس كذلك ضمن مواد قانون العقوبات من جهة أخرى، وهذا ما سنبينه فيما يلي:

الفرع الأول: مبدأ الشرعية في الدستور الجزائري: لقد كرّس المشرع الجزائري هذا المبدأ في كل الدساتير⁽³⁾، ففي الدستور الجزائري نجد مواد عديدة تبين وتوضح مدى تكريس الدولة

(1) - عبد الله سليمان مرجع سابق ، ص 72.

(2) - علاء رحيم كريم، مرجع سابق ، ص 128.

(3) - ما هو معروف بأن عدد الدساتير التي عرفتها الجزائر، يساوي تقريباً عدد الرؤساء الذين حكموا هذه البلاد. فكل رئيس وصل إلى الحكم إلا وقام بتغيير الدستور، فكان هناك خمس دساتير تخللتهم تعديلات فكان هناك دستور 1963، دستور 1976، دستور 1989، دستور 1996 ، دستور 2016. أما التعديلات فكان التعديل الدستوري لسنة 1988 والتعديل الدستوري لسنة 2002 والتعديل الدستوري لسنة 2008.

الجزائرية لمبدأ الشرعية الجزائية، من بينها أنه "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرّم"، فالمشرع الجزائري تناول مبدأ الشرعية الجنائية في جميع الدساتير يطرحها كالتالي:

أولاً : دستور 1963⁽¹⁾: نجد المادة 15 نصّت على: "لا يمكن إيقاف أي شخص ولا متابعته إلا في الأحوال المنصوص عليها في القانون وأمام القضاة المعيّنين بمقتضاه وطبقاً للإجراءات المقررة بموجبه".

ثانياً: دستور 1976⁽²⁾: نجد المادة 45 نصت: "لا تجريم إلا بقانون صادر قبل ارتكاب العمل الإجرامي".

ثالثاً: دستور 1989⁽³⁾ : المادة 42 جاء فيها: "كلّ شخص يعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته ، مع كلّ الضمانات التي يتطلّبها القانون". والمادة 43 : " لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرّم".

رابعاً: دستور 1996⁽⁴⁾: نصت المادة 45: " كلّ شخص يعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته، مع كلّ الضمانات التي يتطلّبها القانون". وكذا المادة 46 : "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرّم".

خامساً: دستور 2016⁽⁵⁾: فالمادة 56 منه نصّت: " كل شخص يُعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته، في إطار محاكمة عادلة تؤمّن له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه". أما المادة 58 فجاء فيها: "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرّم".

(1) - دستور 1963، الذي وافق عليه الشعب في 8 سبتمبر 1963 ، ج.ر. عدد 64 الصادرة في 10 سبتمبر 1963، ص 888، هو أول دستور في تاريخ الدولة الجزائرية الحديثة.

(2) - دستور 1976، الصادر بموجب الأمر 97/76 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976 يتضمن اصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج.ر. عدد 94 الصادرة في 24 نوفمبر 1976 ، ص 1122.

(3) - التعديل الدستوري لسنة 1989 ، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 18/89 المؤرخ في 28 فيفري 1989 يتعلق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه في استفتاء 23 فيفري 1989، ج.ر. عدد 9 الصادرة في 1 مارس 1989 .

(4) - التعديل الدستوري لسنة 1996 ، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 438/96 المؤرخ في 7 ديسمبر سنة 1996 يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج.ر. عدد 76 الصادرة في 8 ديسمبر 1996 .

(5) - التعديل الدستوري لسنة 2016، الصادر بموجب القانون 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر. عدد 14 الصادرة في 07 مارس 2016.

الفرع الثاني: مبدأ الشرعية في قانون العقوبات الجزائري: إنَّ قانون العقوبات الجزائري هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو القوانين المكملة له، والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة، فيمنع ذلك ارتكاب الجريمة الضريبية باعتبار أنَّ الضريبة هي السِّلح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة⁽¹⁾.

لقد أقرَّ المشرع الجزائري هذا المبدأ في قانون العقوبات حيث تنصُّ المادة الأولى منه على أنه: " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون" ، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له. وكون خضوع الفعل لنص تجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية، والنص القانوني الذي يجرم الفعل يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعا له ويضفي عليه صفة عدم الشرعية، لذا فإنه يشترط لتوافر الجريمة توافر الركن القانوني، حيث لا تتوافر الجريمة إلا بتوافر ذلك الركن كما هو الحال في الأركان الأخرى للجريمة.

أولا: عناصر الركن الشرعي: يقوم الركن الشرعي في كل جريمة على عنصرين هما:

1: خضوع الفعل لنص تجريمي: يجب أن يكون مصدر التجريم منحصرا في نطاق النصوص القانونية المكتوبة، أي يجب أن يكون التجريم والعقاب بنص قانوني مكتوب هذا ما نصت عليه المادة الأولى من قانون العقوبات⁽²⁾.

2- عدم وجود سبب من أسباب الإباحة: وهذا العنصر يحو الصفة الإجرامية للفعل ويجعله مباحا، نصت عليها المادة 39⁽¹⁾ والمادة 40 ق.ع ، وعدم وجود سبب من أسباب الإباحة تبيح الفعل، يشترط المبدأ كذلك عدم اتسام الفعل بالمشروعية وهي تندرج تحت ثلاثة عناصر:

(1) - ياقوت اوهيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2003/2002 ، ص 32.

(2) - الأمر 156/66 المؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم، ج.ر عدد 49 الصادر في 11 جوان 1966. المعدل والمتمم بالقانون رقم 02/16 المؤرخ في 19 جوان 2016، ج.ر عدد 37 الصادرة في 22 جوان 2016.

1- ما يأمر به القانون أو يأذن به: والتي يدخل تحتها حكم الإعدام مثلا فالموظف المختص بتنفيذ الحكم فعله لا يعد جريمة قتل ولا تنطبق عليه المواد 254 وما بعدها من قانون العقوبات

2- ما يأذن به القانون: كاستعمال السلطة التقديرية للموظف العام وممارسة أحد الحقوق المقررة كحق تأديب الزوجة والأبناء وممارسة العمل الطبي وممارسة الرياضة الملائمة.

3- حالات الدفاع الشرعي: وهي حالات يسمح بها القانون ويجيز بموجبها استعمال القوة اللازمة ضمن جملة من الشروط تميز بينها وبين الانتقام والقصاص الذاتي شرط أن يتناسب هذا الدفاع مع جسامته الاعتداء وهو ما نص عليه المشرع في المادتين 39 و40⁽²⁾ من ق.ع.

المطلب الثالث: الركن الشرعي حسب القانون الضريبي

يتكوّن الركن الشرعي من النصوص القانونية التي توضح أن فعلا معينا يعتبر فعلا مخالفا للقانون الضريبي، وأن هذا الفعل تطبق عليه عقوبة محددة الهدف، منها حماية حق أو مصلحة جديدة بالحماية، والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع ارتكاب الجرائم الضريبية باعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة⁽³⁾.

وسنحاول من خلال هذا المطلب دراسة الركن الشرعي (القانوني) في التشريع الجبائي الجزائري المتمثل في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة (الفرع الأول)، حيث نبين أهم الجرائم الضريبية المنصوص عليها وأهم المواد المتعلقة بها. ثم

(1) - نصت المادة 39 من قانون العقوبات على: " المادة 39: لا جريمة: إذا كان الفعل قد أمر أو أذن به القانون. إذا كان الفعل قد دفعت إليه الضرورة الحالة للدفاع المشروع عن النفس أو عن الغير أو عن مال مملوك للشخص أو للغير بشرط أن يكون الدفاع متناسبا مع جسامته الاعتداء.

(2) - نصت المادة 40: يدخل ضمن حالات الضرورة الحالة للدفاع المشروع: القتل أو الجرح أو الضرب الذي يرتكب لدفع اعتداء على حياة الشخص أو سلامة جسمه أو لمنع تسلق الحواجز أو الحيطان أو مداخل المنازل أو الأماكن المسكونة أو توابعها أو كسر شيء منها أثناء الليل. الفعل الذي يرتكب للدفاع عن النفس أو عن الغير ضد مرتكبي السرقات أو النهب بالقوة.

(3) - ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق، ص32.

ننتقل إلى قانون الرسوم على رقم الأعمال والتسجيل والطابع (الفرع الثاني) وفي الأخير سنتكلم على قانون الإجراءات الجبائية والاتفاقيات الدولية بشيء من الاختصار (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الركن الشرعي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة: نبين في هذا الفرع أهم المواد التي يحتوي عليها قانون الضرائب المباشرة (أولا) وكذا قانون الضرائب غير المباشرة (ثانيا).

أولا: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾: إن أهم الجرائم الواردة في هذا القانون هو ما جاءت به المواد 304، 224، 261، 183، 303، 306، 402. وأخطر جريمة نصت عليها المادة 303 الخاصة بجريمة التملص أو محاولة التملص، باستعمال طرق تدليسية، من دفع الضريبة الواجبة قانونا سواء كلياً أو جزئياً⁽²⁾، وقد قصد المشرع بوضع هذه المادة إلى منع التهرب والتحايل في إخفاء الممولين لأرباحهم الحقيقية عن مصلحة الضرائب. وإذا كانت الجريمة الضريبية في صورتها البسيطة كأن يتأخر المكلف بالضريبة عن تقديم التصريحات والبيانات أو ينقص في المعلومات التي يدلي بها إلى الإدارة الجبائية تطبق عليه مجرد غرامة، فإنه في حالة استعمال المكلف الطرق الاحتيالية تنص على عقوبة أشد تتمثل في الحبس والغرامة على الجرائم .

ثانيا: قانون الضرائب غير المباشرة⁽³⁾: نص قانون ض. غ. م على العديد من الجرائم أهمها المواد: 12، 90، 199، 485، 524، 533، 530، 540، 532، 537، 538. وذكر مثال عن الجرائم ما جاءت به المادتان 530 و 531 نصت على عقوبات جزائية بالنسبة لمخالفات محددة في نفس المواد نذكر من بينها: الصناعة المغشوشة للكحول، صناعة وبيع وحيارة

(1) - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ينظم كل ما يتعلق بالضرائب المباشرة المتعلقة بالضرائب التالية :-الضريبة على الدخل الإجمالي- الضريبة على أرباح الشركات-الرسم على النشاط المهني- الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية- رسم التطهير-الضريبة على الأملاك-الضريبة الجزافية الوحيدة. الصادر بأمر رقم 76-101، مرجع سابق.

(2) - أنظر المادة 303 من قانون ض. م. ر. م، مرجع سابق .

(3) - قانون الضرائب غير المباشرة، ينظم هذا القانون كافة الأحكام المتعلقة بالضريبة غير المباشرة ومجال تطبيقها، الصادر بموجب الأمر رقم 104/76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ر عدد 70 الصادر في 2 أكتوبر 1977، المعدل والمتمم.

"أنبيق" أو جزء منه دون تصريح. كما تحتوي المواد من 532 إلى 541 على عقوبة الغش الضريبي باستعمال صرف الاحتيال مع تحديدها .

الفرع الثاني: الركن الشرعي في قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون التسجيل وقانون الطابع: فضلا عن القانونين السابقين نبين في هذا الفرع أهم ما يحتوي عليه قانون الرسوم على رقم الأعمال (أولا) ثم ننتقل إلى قانون التسجيل (ثانيا) وكذا قانون الطابع (ثالثا).

أولا: قانون الرسوم على رقم الأعمال⁽¹⁾: أهم المواد هي : 59 ، 115 ، 121 ، 114 ، 116 ، 117 ، 118 ، 120 ، 122. و نذكر أهم جريمة ضريبية في هذا القانون هي جريمة الاحتيال الضريبي حيث تبدأ من المادة 117 إلى 122 ووردت الجريمة الأساسية فيه في نصّ المادة 117 وقد صيغت بنفس الأسلوب والعبارات الواردة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المذكورة أعلاه. أما المادة 118 من نفس القانون فقد حددت بعض الأعمال المادية المكونة للجريمة⁽²⁾ .

ثانيا: قانون التسجيل⁽³⁾ : أهم المواد التي تكلمت عن الجريمة الضريبية كانت في المواد: 98 ، 113 ، 116 ، 134 ، 119 ، 154 ، 158. ونشير إلى ما جاء في نص المادة 1/119 من هذا القانون على جريمة الاحتيال الضريبي في قانون التسجيل حيث تفرض عقوبة الحبس والغرامة الجزائية .

ثالثا: قانون الطابع⁽⁴⁾: نصت المواد 9، 10، 18، 19، 33، 34 على أهم الجرائم الضريبية، ونذكر مثلا ما جاء في نصّ المادة 33 منه التي تشير إلى معاقبة أفعال التزييف و تزوير البصمات وكل استعمال لها. أما المادة 1/34 فهي التي تعاقب المكلف الذي ارتكب الجرائم

(1) - قانون الرسوم على رقم الأعمال ، يتضمن هذا القانون الرسم على القيمة المضافة مبينا مجال تطبيقها والإجراءات الخاصة بها . الأمر رقم 76- 102 ، مرجع سابق.

(2) -المادة 118 من قانون الضرائب المباشرة حددت بعض الأعمال المادية المكونة للجريمة، فأشارت إلى البيع بدون فاتورة، الإغفال عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال وتقديم وثائق خاطئة من أجل استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

(3) - قانون التسجيل، ينظم هذا القانون الحقوق الجبائية الواجب دفعها عند نقل الملكية أو مختلف الحقوق العينية، ومعدلاتها ونسب تطبيقها الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 105/76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل ج.ر عدد 81 الصادرة في 18 ديسمبر 1977، المعدل والمتمم .

(4) - قانون الطابع ينظم الحقوق المتعلقة بالحقوق الخاصة بالوثائق الإدارية، الاتفاقيات. الصادر بالأمر رقم 76- 103 ، مرجع سابق.

الضريبية. كذلك يحتوي هذا القانون على المادة 35، المتعلقة بالقواعد المشتركة لمختلف العقوبات.

الفرع الثالث: الركن الشرعي في قانون الإجراءات الجبائية والاتفاقيات الدولية: نبين في هذا الفرع أهم ما يحتوي عليه قانون الإجراءات الجبائية (أولا) ثم ننتقل إلى الاتفاقيات الدولية (ثانيا)

أولاً: قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾: أُسْتُخِدِثَ هذا القانون في قانون المالية لسنة 2002، هذا القانون يعد مصرا تشريعيا تحدد فيه الجرائم الضريبية بكافة أشكالها حيث يعد قانون يتضمن جميع الإجراءات التي تحكم الضريبة من قرضها و تحصيلها .

و نلاحظ كذلك وجود تعليمات وأوامر التي تصدرها وزارة المالية التي تعد مصدر يستند إليه القاضي في تحديد ما إن توفر الركن الشرعي للجريمة أم لا .

ثانياً: الاتفاقيات الدولية: بالإضافة للقوانين السابقة هناك اتفاقيات دولية هدفها محاربة الجريمة الضريبية، وقد صادقت الجزائر على عدة اتفاقيات جبائية، ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي، وإنما أيضا لمكافحة الجريمة الضريبية على المستوى الدولي، من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة، والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب، وهذه الاتفاقيات لها أثر مباشر في النظام القانوني الداخلي، هذا ما سندرسه بشيء من التفصيل في الفصل الثالث من الباب الثاني، فهذه الاتفاقيات تسمو على القانونين الداخلية، وهذا ما أكدته المادة 150 من الدستور الجزائري⁽²⁾، والتي لا يمكن للقاضي بأي حال من الأحوال استبعادها إلا لأسباب قانونية.

نستخلص أن الركن الشرعي في الجريمة الضريبية ينشأ عند مخالفة أي التزام من الالتزامات الضريبية التي تنشأ بموجب قانون الضريبة والقوانين الأخرى، فكلما أن الضرائب تُفرضُ بقانون، فإنَّ العقوبات أيضاً تُفرضُ بقانون حيث يتم تحديد ما هي الأفعال المجرمة وما هي الأفعال غير المجرمة، أما بالنسبة إلى مصدر تلك الجرائم والعقوبات فإنها تتمثل في

(1) - قانون 01 - 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر. عدد 79 الصادر في 23 ديسمبر 2001. والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية معدل ومتمم.

(2) - نصت المادة 150 من الدستور الجزائري على: " المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية، حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور، تسمو على القانون. "

النصوص القانونية الخاصة كما هي قوانين الضريبة، لذا فإنه يشترط لتوافر الجريمة الضريبية توافر الركن القانوني كما هو الحال في الأركان الأخرى للجريمة.

ما نلاحظه على أرض الواقع بأنه فعلاً لا جريمة ولا عقوبة دون نص وأن التشريع هو المصدر الوحيد لها، إلا أن ذلك لا يعني بأنه لا يوجد اهتمام أو اكتراث بالمصادر الأخرى وخاصة القضاء حيث تعتبر هذه المصادر مصادر استثنائية حيث يتم اللجوء إليها على سبيل الاستئناس من قبل القضاء والجهاز المختص إضافة إلى الفقه ودوره في ذلك.

المبحث الثاني : الركن المادي للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

عرّف الفقهاء الركن المادي للجريمة بأنه فعل ظاهري يبرز الجريمة ويعطيها وجودها وكيانها في الخارج أو هو وقوع فعل أو امتناع عن فعل حرّمه القانون بما يجعل الجريمة تبرز إلى الوجود تامة كانت أو ناقصة. فالركن المادي يمثل صلب كلّ جريمة لأن الشارع لا يجرم على مجرد التفكير في الجريمة أو على مجرد الدوافع و النزاعات النفسية الخالصة وإنما يستلزم أن تظهر تلك النزاعات والعوامل النفسية في صورة واقعة مادية هي الواقعة الإجرامية ، فالمشرع لا يستطيع أن يرى أعماق نفوس البشر ويفتش في تفكيرهم المجرد ليعاقبهم على ذلك . دون أن يتخذ هذا التفكير، وتلك العوامل النفسية مظهراً مادياً⁽¹⁾.

وفيما يلي سنتطرق إلى هذه العناصر ومدى تطابقها مع الجريمة الضريبية من خلال التالية: سنتعرض لصور النشاط المادي في الجريمة الضريبية(المطلب الأول). ثم نعرض على عنصر الشروع في الجريمة الضريبية(المطلب الثاني)، و بعدها سنتكلم على المساهمة الجنائية في الجريمة الضريبية(المطلب الثالث).

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

المطلب الأول : صور النشاط المادي في الجريمة الضريبية

في هذا المطلب سنتطرق لبعض صور النشاط المادي للجرائم الضريبية التي تحتويها القوانين الضريبية وقانون العقوبات، وهي متعددة: حيث يقوم المشرع إلى بيان أحكام القانون والالتزامات التي تقع على عاتق المكلف بالضريبة ثم يقرر نصا للعقوبة في حالة عدم الالتزام ومن الجرائم الضريبية ما تؤدي بالإخلال بوسائل الرقابة الضريبية، كعدم التصريح بالنشاط أو التأخر في تقديم الإقرارات الضريبية، ومنها ما يمس بالسّر المهني أو يتعلق بالاعتراض الجماعي من دفع الضريبة، ومن صور الجرائم أيضا ما يتعلق بالإخلال بالثقة التي تربط بين المصالح الضريبية والمكلف وكذا التي تتعلق بالاحتيال الضريبي .

الفرع الأول: الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية: درجت التشريعات على فرض وسائل رقابية للتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي، وذلك بفرض الالتزامات التي إذا ما نفذت تكفل للإدارة الضريبية من إمكانية التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة وصحة ربطها وضمن تحصيلها⁽¹⁾.

ومن أجل ضمان تحصيل قيمة الضريبة حرص المشرع الجزائري على إلزام المكلف بعدم الإخلال بوسائل الرقابة، عن طريق فرض مجموعة من الواجبات المقررة في القوانين الضريبة لتفادي العقوبات، فيجب على المكلفين بالضريبة الاحترام والالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي. ومن أهم تلك الصور التي تتخذها الجريمة الضريبية نذكر منها:

أولا: الإخلال بواجب الإقرارات الضريبية: الإثبات في اللغة ومصدره من قر الشيء يقر قراراً إذا استقر وثبت⁽²⁾، فالإقرار الضريبي: "هو تقرير سنوي يجب على المكلف المسجل وغير المسجل طبيعي أو معنوي ومن له دخل خاضع للضريبة بموجب القانون أن يلتزم بتقديمه إلى الإدارة الضريبية بموعد محدد على أن يعترف فيه صراحة بالتفاصيل كافة المتعلقة بدخله ومصادره وتكاليف حصوله على الدخل وأوضاعه العائلية من أجل تحديد الدخل الخاضع

(1) - طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 56.

(2) - محمد بن بكر بن منظور ، مرجع سابق ، ص 84.

للضريبة⁽¹⁾. فهو أداة لتواصل والاتصال بين الإدارة الضريبية المختصة والمكلف (دافع الضريبة)، فالمشروع الضريبي أعطى الحق الكامل للمكلف في تدوين البيانات الخاصة بالإقرار وتحديد الوعاء الضريبي ومن ثم حساب مقدار الضريبة المستحقة علي المكلف بحيث تكون بيانات الإقرار الضريبي صحيحة ومؤيدة بالمستندات، وإعطاء الحق للإدارة الضريبة المختصة بقبول ذلك الإقرار ما دام صحيحاً، لتوفير الجهد والوقت للمكلف والإدارة الضريبة. وكذلك اعتبار الإقرار وسيله لربط الضريبة والتزام المكلف طوعاً في دفع ما عليه من ضريبة.

ويُعتبر الإقرار الضريبي اعترافاً من الممول بربحه أو خسارته من نشاطه الذي يزاوله، ويُعدُّ إقراراً كل ورقة يقدمها الممول في الميعاد القانوني، يبين فيها مقدار ربحه أو خسارته واستوفت الشكل القانوني والأوضاع المنصوص عليها في القانون ولأئحته التنفيذية⁽²⁾.

وتتمثل صورة الركن المادي في هذه الجريمة في الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي في اتخاذ موقف سلبي يتمثل في الامتناع عن تقديم الإقرار في المعاد الذي يحدده القانون أو التأخير فيه.

1- عدم التصريح بالوجود: وتتمثل صورة الركن المادي في هذه الجريمة في الامتناع من تقديم الإخطار بمزاولة النشاط في بداية المعاد المحدد قانوناً. فمثلاً يلزم القانون الجبائي على المكلفين الخاضعين للضريبة وعلى الشركات أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية نشاطهم إلى مفتش الضرائب التابعين له تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه لهم يتضمن ما يلي - : الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان في الجزائر أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.

هذا التصريح له أهمية كبيرة لأنه يعطي للإدارة الجبائية المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (ممول جديد)، حيث تعلم الإدارة مكان مزاولة النشاط وبدايته حتى يتسنى لها مراسلة وحساب الضرائب وتحصيلها. ونصت المادة 194⁽³⁾ من قانون ض.م.ر.م على أنه يعاقب المكلف

(1) - ميسون عبد الكرم أحمد ، "تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي" ، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ، المجلد العاشر، العدد 30 الفصل الأول ، 2015، ص 153 .

(2) - خالد الشاوع ، مرجع سابق ، ص 234 ، نقلا عن محمد حسن الحديدي ، ضريبة الدخل في التشريع المصري، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، 1968 ، ص 253.

(3) -أنظر المادتين 183 و 194 من قانون ض.م.ر.م.

بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من قانون ض.م.ر.م. ونصت المادة 71 من قانون الرسم⁽¹⁾ أنه: "على الأشخاص أو الشركات المنصوص عليهم ... - تقديم تصريح ضمن أجل شهر واحد... " ونفس الواجب نصت عليه المادة الرابعة قانون ض. غ. م حيث ألزمت الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يقدموا تصريحاً من المهنة إلى مفتشية الضرائب، كما نصت المادة 355 من نفس القانون على صناع مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين أن يقدموا التصريح بالمهنة المنصوص عليها في المادة الرابعة من نفس القانون .

2- عدم تقديم التصريح السنوي: ألزم القانون الجبائي المكلفين بتقديم تصريح سنوي لإدارة الضرائب المختصة فنجد المادة 59⁽²⁾ من قانون ض.م. ر.م. قد ألزمت المستفيدين من الفوائد أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحاً خاصاً يرسل إلى مفتشية الضرائب، وبموجب المادة 192 من قانون ض.م. ر.م. تفرض تلقائياً غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة فيما يخص الضريبة على الدخل. ونصت المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه كل مكلف خاضع للرسم أن يقدم تصريحاً سنوياً لمفتشية الضرائب التابعة لمكان فرض الضرائب⁽³⁾.

(1) - نصت المادة 71 من قانون.رعلى: "المادة 71: يتعين على الأشخاص أو الشركات المنصوص عليهم في المادة 2-7 سابقاً، أن يقوموا، بغض النظر عن الأحكام ذات الطابع العام، بما يلي: 1- تقديم تصريح، ضمن أجل قدره شهر واحد، اعتباراً من تاريخ مباشرتهم العمليات المشار إليها أعلاه، لدى مكتب التسجيل الذي يتبع له مكان إقامتهم، وعند الاقتضاء، لدى مكتب تسجيل كل فرع من فروعهم أو وكالة من وكالاتهم. 2- مسك دفترين ذي أعمدة، غير خاضعين للطابع، يحدد شكلهما عن طريق التشريع المعمول به، ويقيدهما يوماً بيوم، دون بياض ولا قفز بين سطرين، وحسب ترتيب الأرقام كل الحوالات والوعود بالشراء والعقود الناقلة للملكية، وبصفة عامة، كل العقود المرتبطة بمهنتهم كوسيط أو بصفتهم كملاك، ويخصص أحد الدفترين لعمليات الوساطة والثاني للعمليات المحققة بصفة مالك".

(2) - نصت المادة 59 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على - يتعين على المستفيدين من فوائد، المقيمين في الجزائر والذين يتم الدفع أو التسجيل بالنسبة لهم، في حساب دائن أو مدين خارج الجزائر، أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة، تصريحاً خاصاً يرسل إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان فرض الضريبة عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يمد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه. 2- يسري الالتزام المنصوص عليه في الفقرة السابقة، على المستفيدين من هذه الفوائد عندما يتم دفعها في الجزائر دون وجود بيان مكتوب يثبتها.

(3) - ألزمت عدة نصوص قانونية جبائية تقديم تصريحات سنوية لمفتشية الضرائب منها : المادة 44 من قانون ض.م.ر.م. على أنه يجب على المكلفين بالضريبة مطالبون باكتتاب وإرسال إلى مفتش الضرائب قبل الفاتح فبراير من كل سنة تصريحاً

3-التأخير في تقديم التصريح: يؤدي التأخير في إيداع التصريح في الأجل المحدد قانونا إلى زيادة نسبية في قيمة الضرائب والرسوم المتعلقة وهي تختلف باختلاف مدة التأخير. وبالإضافة إلى أن قانون المالية لسنة 1996 استحدثت المادة 29 لتكميل المادة 322 (1) من قانون ض.م.ر.م بإضافة الفقرة الآتية " إن إيداع المتأخر للتصريحات من طرف الأشخاص الذين يستفيدون من إعفاء أو نتائج يُعَرِّض أصحابها إلى غرامة (2).

ونصت المادة 192 من قانون ض.م.ر.م أنه في حالة تأخر تسليم التصريح تطبق عليه غرامات جبائية. ونصت المادة 226 من قانون الضرائب غير المباشرة أنه في حالة لم يتم تقديم التصريحات السنوية في الأجل القانونية تطبق على المكلف غرامات جبائية ويترتب على عدم تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 162 من قانون ض.م.ر.م ضمن الآجال المحددة في نفس المادة دفع غرامة (3).

4-الإنقاص في التصريح: في حالة ما إذا قام المكلف بإنقاص من مقدار الضرائب المستحقة فإنه تفرض عليه عقوبات وهذا ما جاء في نص المادة 193 من قانون ض.م.ر.م (4) .
ثانيا:عدم مسك الدفاتر أو إتلافها(1): لا يمكن تطبيق القوانين الضريبية بوجه سليم إذ لم تكن هناك دفاتر حسابية يحتكم إليها المكلفون أو دائرة الضرائب، وذلك لأن عدم مسك هذه الدفاتر

خاصا(3).ونصت على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة أن يكتبوا ويرسلوا ، على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشر لمكان إقامتهم ، تصريحاً بخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية (3). ولمكان فرض الضريبة. ونصت المادة 162 تلزم المؤسسات الأجنبية باكتتاب تصريح وفق النموذج الذي تقدمه الإدارة و إرساله إلى مفتش الضرائب المباشر لمكان فرض الضريبة على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة. ونصت المادة 283 من قانون ض.م.ر.م على أنه يجب أن يقدم التصريح بالغلة في 31 ديسمبر على أبعد تقدير بالنسبة لتبغ التدخين.ونصت المادة 71 من قانون الرسم على رقم الأعمال بتقديم تصريح، ضمن أجل قدره شهر واحد، اعتبار من تاريخ مباشرتهم العمليات المتعلقة بمنظمي الحفلات الفنية المدينين بالرسم .

(1) - المادة 323 من قانون ض.م.ر.م.نصت على يجب تقديم التصريحات المنصوص عليها...في غضون الآجال المحدد في المواد المذكورة

(2) - نصت المادة 29 من قانون المالية 1996 على : " إن إيداع المتأخر للتصريحات من طرف الأشخاص الذين يستفيدون من إعفاء أو نتائج يعرض أصحابها إلى غرامة مالية ...". الأمر رقم 95-27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج.ر. عدد 82 الصادرة في 31 ديسمبر 1995.

(3) - المادة 163 من القانون ض.م.ر.م.

(4) - لقد عدلت المادة 17 قانون المالية لسنة 1996 الفقرة الأولى من المادة 193 من قانون ض.م.ر.م على ما يلي:عندما يصرح الممول بتصريحات تتضمن الإشارة العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة أو ينقص من الربح أو الدخل فإن الحقوق التي تملص منها الممول... .

وعدم الاحتفاظ بها بالزمن المحدد قانونا يفسر على أنه أخفى دخله الحقيقي فيؤدي بدائرة الضرائب لاعتماد أسلوب الضريبة الجزافية في تحديد الضرائب التي تكون غالبا بعيدة كل البعد عن الحقيقة، الأمر الذي قد يضر بالمكلف أو بالخزينة العمومية، لذا فإن المكلف الذي لا يمسك بالدفاتر المحاسبية أو يقوم بإتلافها يُعدّ حينئذٍ مرتكبًا للجريمة الضريبية .

لكن بعد التطور التكنولوجي وظهور الوسائل الإلكترونية المتطورة فرضت استخداماتها في مجال العقود والمعاملات التجارية التي تشكل العصب الرئيسي في الحياة الاقتصادية، وهذا استدعى تطور الفكر القانوني لدى المشرعين والفقهاء والقضاة، فأصبح المكلف يستخدم الأجهزة التقنية والأساليب الحديثة في تنظيم حساباته لذا يعد واجب مسك الدفاتر التجارية راعى هذا الجانب فنص على وجود سند إلكتروني⁽²⁾. وكان لزاما على المشرع الجزائري تدارك ذلك شأنه شأن النظم المقارنة، فقضت أحكام المادة 323 مكرر من القانون المدني المعدلة بمقتضى القانون 10/05 بما يلي: "ينتج الإثبات بالكتابة من تسلسل حروف أو أوصاف أو أرقام أو أي علامات أو رموز ذات معنى مفهوم مهما كانت الوسيلة التي تتضمنها و كذا طرق إرسالها" أما المادة 323 مكرر 1 من نفس القانون تنص على أنه: "يعتبر الإثبات بالكتابة في الشكل الإلكتروني كإثبات بالكتابة على الورق.

إن ما يُستشف من هذه النصوص أن المشرع الجزائري لم يبق مقتصرًا على المحررات الرسمية والعرفية بالمفهوم التقليدي، والمتجسد أساسا على الدعامة الورقية والمادية بل انتقل إلى تجسيد فكرة الإثبات عن طريق الكتابة في أي شكل كان، ومهما كانت الدعامة التي

(1) - أزم القانون التجاري الجزائري، الأمر 75- 59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالقانون 02/05 المؤرخ 06 فيفري 2005، ج.ر عدد 11 الصادرة في 09 فيفري 2005. في المادتين 9 و10 منه كل شخص طبيعي أو معنوي، له صفة التاجر أو يمارس نشاط تجاري بالتسجيل في الدفاتر التجارية، وأهم هذه الدفاتر دفتر اليومية ودفتر الأستاذ⁽¹⁾. والمقصود بالدفاتر التجارية: سجلات يقيد فيها التاجر عملياته التجارية (إيراداته ومصروفاته وحقوقه والتزاماته) ومن خلال هذه السجلات يتضح مركزه المالي وظروف تجارته. إذ من شأن هذه الدفاتر، إذ ما أحسن استعمالها وانتظام إمسائها أن تكون وسيلة الفعالة التي تعبر عن حقيقة نشاط المكلفين. لذا فإن على المكلف أن يمسك ويحتفظ بدفاتره الحسابية ، واشترط القانون التجاري على التاجر الاحتفاظ بدفتر اليومية ودفتر الجرد لمدة عشر سنوات، كما يجب ترتيب المراسلات الصادرة والواردة والاحتفاظ بها لنفس هذه المدة.

(2) - حنان براهيم، "المحركات الإلكترونية كدليل إثبات"، مجلة الفكر، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، العدد التاسع، جانفي 2014، ص 138. يقصد بالسند الإلكتروني المحرر الذي يتضمن بيانات معالجة إلكترونيا، ومكتوب وموقع عليها بطريقة إلكترونية، وموضوع على دعامة مادية، مع إمكانية تحويله لمحرر ورقي عن طريق إخراجها من المخرجات الكمبيوترية.

تحتويه، ولو أن أحكامه في تشريعنا الداخلي لم تتضح بعد بسبب أن النصوص المتعلقة بها جاءت مقررة لمبادئ عامة، إلا أن المؤكد هو أن المشرع الجزائري كرس مبدأ الفصل ما بين الكتابة والدعامة التي تحتويه وفتح مجال الإثبات عن طريق الكتابة مهما كان شكلها مُقرا بالكتابة الإلكترونية كدليل إثبات كامل.

لقد تناول المشرع الجزائري مسألة المحررات في شكلها الإلكتروني ويطلق عليها تسمية السند الإلكتروني⁽¹⁾ في نص المواد 323 مكرر، 323 مكرر، 327 من القانون المدني⁽²⁾. وسواء كانت هذه الدفاتر في الشكل التقليدي (محررات مكتوبة) أو كانت في شكل الحديث (السند الإلكتروني) أشرط أن تكون منتظمة لكي يحكم بذلك تقدير الضريبة من واقع محتويات هذه الدفاتر إذا اطمأنت دائرة الضريبة إلى صحة ووفاء ما اثبت فيها، ومن ثم فإن إخلال بشرط مسك الدفاتر التجارية يعرض المكلف لجزاء مخالفة مسك الدفاتر التجارية.

ألزمت نص المادة 83 من قانون ض.م.ر.م المنتجين والحرفيين والتجار بمسك سجل يقيد فيه إجباريا كل العمليات، ونصت المادة 10 فقرة 2 من قانون ض.م.غ.م على إلزام المستودعين بمسك محاسبة نوعية تمسك على سجلات تضعها الإدارة مجانا رهن إشارتهم وينبغي على المعنيين أن يسجلو فيها كل العمليات المتعلقة بالدخول والخروج والخاصة بالحسابات المشار إليها أعلاه". والمادة 14 من نفس القانون نصت على: "... إنَّ الدفاتر المنصوص عليها بموجب المادة الأولى أعلاه وكذلك الأوراق الثبوتية للعمليات المتممة من قبل المستودعين ولا سيما فاتورات الشراء، يجب الاحتفاظ بها لمدة عشر سنوات ابتداءً من تاريخ الكتابة الأخيرة بالنسبة للدفاتر وبالنسبة لأوراق الثبوتية ضمن تاريخ إعدادها".

(1) - بالنسبة للمشرع الجزائري فهو لم يعرف السند الإلكتروني لا بإعداد قانون خاص بالمعاملات الإلكترونية، ولا في قوانينه الأخرى مثل ما فعلت باقي التشريعات حين قامت بإصدار قانون خاص بالمعاملات الإلكترونية وعرفت السند الإلكتروني، وهذا يبين عدم تأثر المشرع الجزائري بالتشريعات الأخرى، وعدم حرصه في تدارك الإشكالات القانونية الناتجة عن المعاملات الإلكترونية، وكيفية تقاؤها عن طريق الإثبات الإلكتروني.

(2) - وباستقراء هذه المواد فإننا نجد المشرع حصر الشروط التي بتوافرها تعتبر الكتابة في الشكل الإلكتروني كدليل إثبات كامل هي ثلاثة شروط وهي:

- أولاً: أن تكون هنالك كتابة ذات معنى.
- ثانياً: إمكانية التأكد و معرفة الشخص الذي أصدرها.
- ثالثاً: حفظ المحرر الإلكتروني بطريقة تضمن سلامته
- ويمكن أجمال هذه الشروط في الكتابة والتوقيع والتوثيق والشرط الأخير لم ينص عليه المشرع الجزائري .

في المادة 154 من قانون التسجيل" يمسك الموثقون والمحضرون ومحافظو البيع بالمزاد العلني...فهارس ذات أعمدة يكتبون فيها يوما بعد يوم من دون ترك بياض ولا فصل بين السطور، وحسب الأرقام...". ونصت المادة 161 من نفس القانون على أنه يجب على الموثقين وكتاب الضبط مسك سجلات تحتوي على بيانات حددته هذه المادة، وفي حالة المخالفة يتعرضون لعقوبات المنصوص عليها في المادة 154 (1).

إذن تتحقق هذه الجريمة في حالة امتناع المكلف مسك الدفاتر المحاسبية بكل أشكالها أو ما يستعاض عنها من الوسائل التقنية الحديثة، أو في حالة ما إن أمسك بها لكنها غير منظمة(2)، أو أنه قام بإتلافها قبل الأجل القانونية .

ثالثا:إعاقة لجان الكشف في أداء مهامهم: ويتمثل النشاط المادي لهذه الجريمة بمجرد قيام المكلف إما بعرقلة اللجان المكلفة بالمراقبة الجبائية حيث نصّت المادة 537 من قانون ض.غ.م على معاقبة الأشخاص الذين يعرقلون عمل الأعوان المؤهلين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية، أو بعدم تقديم الوثائق الجبائية حيث نصّت المادة 538 (3) من قانون ض.غ.م على معاقبة كل مُكَلَّف رفض تقديم الوثائق اللازمة أو تم إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد قانونا بعقوبات جبائية. وأكّدت المادتان 20 و 21 من قانون الإجراءات(4)، على حق الإدارة الجبائية في مراقبة المراقبة الجبائية وذلك بالاطلاع على المستندات والوثائق والأوراق الضريبية دون أن يحق للمكلف بالضريبة منعهم من الإطلاع عليها، فإذا امتنع المكلف عن اطلاعهم عليها فإنه يكون بذلك قد ارتكب جنحة الامتناع عن تقديم أوراق ضريبية لأعوان

(1) - ونصت المادة 161 من نفس القانون على: " فضلا عن الواجبات المتعلقة بهم، بمقتضى المواد 154 وما يليها من القانون، فإن الموثقين وكتاب الضبط وأعوان التنفيذ التابعين لكتابات الضبط يمسكون، تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 154 أعلاه في سجل غير مدموغ يرقمه و يوقعه رئيس المحكمة، فهارس ذات أعمدة يكتبون فيها يوما بيوم دون ترك بياض...جميع الوثائق والعقود والأوراق والأحكام والقرارات المعفية من إجراءات الطابع والتسجيل ... ".

(2) - وضع القانون عدّة قواعد تهدف إلى كفالة صحة البيانات المدونة في هذه الدفاتر بقدر المستطاع عن طريق منع التلاعب المادي. وهذا ما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 11 من التقنين التجاري على الطريقة التي يلتزم التاجر بإمسك بها، وتتجلى هذه الطريقة في: أولا : ترقيم صفحات الدفترين أي (اليومية والجرد) قبل استعمالها، مع التوقيع عليهما من طرف المحكمة المختصة التي يقع في دائرتها نشاط التاجر. ثانيا : عدم احتواء الدفترين على أي فراغ أو الكتابة في الهوامش أو تحسيرا.

(3) - أنظر المادة 538 من قانون ض.غ.م.

(4) - أنظر المادتان 20 و 21 من قانون إ. الجبائية .

الضرائب، ويكون ذلك بقيامه بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين إثبات المخالفات القانونية التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

الفرع الثاني: جرائم الإخلال بالثقة: صور هذه الجريمة يكون في جريمتين منها جريمة التزوير والجريمة تتمثل في جريمة السرّ المهني .

أولا : جريمة التزوير الضريبي: الركن المادي في هذه الجريمة يتمثل في تقديم بيانات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة. فقد أعطى القانون الجبائي للمكلف الحرية الكاملة في تقديم الإقرار والأوراق الضريبية التي تقدم تنفيذا للقانون الضريبي سواء كانت هذه التقرير والأوراق متعلقة بمعلومات عن الوعاء الضريبي أو بتاريخ نشوئها أو استحقاقها أو بحالة المكلف الاجتماعية، وغيرها من البيانات التي تحتاجها مفتشية الضرائب، مفترض القانون وجود ثقة بين الممول والهيئات الضريبية، فإذا أخل المكلف بهذه الثقة حق عليه العقاب المنصوص عليه سلفا في القانون .

لا شك أنّ تغيير في الحقائق المدونة في التقارير المقدمة من قبل المكلف أو غيره سيؤدي إلى تعقيد مهمة السلطة المالية في الوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة، وبالتالي إفلات الكثير من المكلفين من دفع الضريبة، الأمر الذي دفع بالمشروع الضريبي الجزائري إلى تجريم ذلك. ففي المادة 99 من قانون . ت⁽¹⁾ نصت على أنه: " يعاقب بغرامة تساوي ضعف المبلغ الإضافي للرسوم المستحقة ... : كل بيان غير صحيح له انعكاس على مبلغ الرسوم في عقد هبة بين الأحياء أو في التصريح بالتركة و على خصوص البيانات المتعلقة : بدرجة القرابة بين الوهاب المتوفى و الورثة الموهوب لهم أو الموصى لهم... " .

كما نصت المادة 54 من نفس القانون. ت أنه: " في حالة إعطاء بيانات غير صحيحة للوثائق والتصريحات، فإنه يكون تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادة 99 من نفس القانون"⁽²⁾، كما نصت المادة 118 من قانون ر.ر.ع الأعمال⁽³⁾ على: " أن يعاقب الجاني بنص المادة 303 من قانون ض.م.ر.م⁽⁴⁾ في حالة ما إذا قدم المكلف ووثائق خاطئة

(1) - أنظر المادة 99 من قانون .ت.

(2) - أنظر المادة 54 ، نفس القانون السابق .

(3) - أنظر المادة 118 من قانون .ر .

(4) - المادة 303 من قانون ض.م.ر.م.

أو غير صحيحة إثبات لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة".

وكذلك المادة 10 من قانون. ط⁽¹⁾ نصت على " تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 34 من هذا القانون، على الذين قاموا، بقصد الغش، بتزييف أو استعمال أو بيع أو محاولة بيع لأوراق مدموغة قد سبق استعمالها"، أما في قانون ض. غ.م في نص المادة 306 أنه يتم معاقبة كل من شارك في إعداد و استعمال وثائق أو حسابات أو معلومات غير صحيحة⁽²⁾. وهناك كذلك طرق لتزوير ذكرتها المادتين 77 و 531⁽³⁾ من قانون ض. غ.م .

ثانيا: جريمة إفشاء السرّ الضريبي: منح المُشرع الضريبي الجزائري لمصلح الضرائب الحق بطلب أية بيانات أو معلومات من أية دائرة من دوائر الدولة الرسمية وشبه الرسمية أو حتى الأفراد عندما ترى أن تلك المعلومات ضرورية لتقدير الضريبة والوصول إلى الوعاء الحقيقي لها على مكلف ما⁽⁴⁾، كما خولها سلطة التحريّ والبحث والتحقق عن دخل المُكَلَّف ومعرفة مصادره في محل وجودها عن طريق الإطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والحسابات التي بحوزة المكلف دون أن يكون لهذا الأخير الامتناع عن تقديمها مما يجعل أسرار المكلف

(1) - أنظر المادة 10 من قانون ط .

(2) - نصت المادة 306 على "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن..."

(3) - المادة 77 و يمنع تزوير بيانات العدادات عن قصد أو إضرار سيرها بأي وسيلة كانت. يجب أن تقدم العدادات البيانات اللازمة لتحديد كمية الكحول الصافي التي تمثلها منتجات التقطير أو التكرير و ذلك بنسبة قريبة من 0.05 %.

المادة 531: إن استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن يؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 10 من قانون العقوبات.

(4) - نصت المادة 46 مكرر من قانون الإجراءات الضريبية 1: إن حق الإطلاع على الوثائق الممنوح إلى إدارة الضرائب لدى الإدارات العمومية أو المؤسسات أو الهيئة الخاضعة لمراقبة السلطات الإدارية و كذلك المؤسسات الخاصة، يمكن استعماله من أجل تأسيس وعاء كل الضرائب و يمكن للأعوان الذين لهم أهلية ممارسة هذا الحق، أن يطلبوا المساعدة من موظفين أقل رتبة يكونون خاضعين مثلهم وضمن نفس العقوبات للسر المهني من أجل تكليفهم بأشغال التأشير وكشوف ونسخ الوثائق إن حق الإطلاع على الوثائق لدى المؤسسات الخاصة، يطبق على سجلات المحاسبة والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية، غير أن هذا الحق لا يمكن ممارسته إلا عند نهاية الثلاثة أشهر التي تسبق المراقبة.

في تناول يد ومعرفة موظف السلطة المالية المسؤول عن تقدير الضريبة عليه (المخمن) الذي قد تُسَوَّل له نفسه إفشاء أسرار العمل تلك المنافسين ما قد يتسبب في خسارة المكلف⁽¹⁾.

ومثلما أقرت معظم القوانين ضرورة المحافظة على السر المهني فقد فعلت كذلك القوانين الجبائية إذ نصت على وجوب الالتزام بالسر المهني، واعتبرت إخلال أعوان الضرائب بالسر المهني جنحة ضريبية يعاقب عليها بموجب المادة 301 من قانون . ع .

وقد تنبه المشرع لمثل هذه الحالة وأراد حماية مصلحة المكلف فد كل من يطلع أو يعلم أو يكون بحوزته أية أوراق أو مستندات أو وثائق أو دفاتر أو حسابات أو أية معلومات أخرى مسؤولاً عن حفظ أسرارها وعدم إفشائها أو تبليغها للغير كلاً أو جزءاً⁽²⁾، وبعبارة أخرى فإن إفشاء مضمونها أو تبليغها للغير يعد جريمة مادية تتحقق بمجرد ارتكاب ذلك السلوك. وقد نص المشرع الجزائري على هذه الجريمة في المادة 539 من قانون ض. غ. م⁽³⁾ حيث نصت على "أن كل مخالفة لأحكام المتعلقة بالسر المهني ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه بموجب تنظيم الضرائب أو الرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو

(1) - أنظر هشام صفوت العمري ، الضرائب على الدخل (ضريبة الدخل) ، جزء الأول، مطبعة الجاحظ ، بغداد، العراق، 1989 ، ص 105 - 106 .

(2) - وقد نصت المادة 67: عندما تقدم الإدارة شكوى قانونية ضد مدين ما ، ويفتح تحقيق ذلك، لا يلزم أعوان الإدارة بالسر المهني إزاء قاضي التحقيق الذي يستتظفهم حول الوقائع موضوع الشكوى.

المادة 68: لا يكون أعوان الإدارة الجبائية ملزمين بالسر المهني إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التأديبية التابعة لها بالمعلومات اللازمة لها، الفصل بكل دراية في الطلبات والشكاوي المعروضة عليها والمتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة . يمكن للأعوان المعتمدين لهذا الغرض والمكلفين التابعين لأجهزة الضمان الاجتماعي وصناديق التعاضدية ومفتشي العمل والضباط والأعوان المكلفين للشؤون البحرية والنقل و الحصول من الإدارة الجبائية ، على كل المعلومات والوثائق الضرورية لتأدية مهامهم من أجل محاربة العمل غير المصرح به .

(3) - المادة 539 من قانون ض. غ. م.

في المنازعات التي يشاركون فيها، يعاقب عنها بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 301 من ق.ع".

وفي قانون الإجراءات الجبائية فقد نصت المادة 65⁽¹⁾: "يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون.ع، و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته التدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به"⁽²⁾.

الفرع الثالث: جريمة الاحتيال والاعتراض الجماعي على دفع الضريبة: وهناك جريمتان تعد خطيرتين تمس بأمن الاقتصاد الوطني بدرجة كبيرة، وهي جريمة الاحتيال الضريبي وجريمة الاعتراض الجماعي على دفع الضريبة .

أولا : جريمة الاحتيال الضريبي: عرف الاحتيال على أنه: كل فعل يعبر عن تغيير الحقيقة وسواء تم باستعمال وسائل تقليدية أو حديثة، بسوء نية، لعدم الامتثال لتطبيق فعل أو حق قانوني⁽³⁾. والركن المادي للجريمة الاحتيال الضريبي تتمثل في ثلاثة عناصر : استعمال الطرق الاحتيالية (التدليسية) والنتيجة ، والعلاقة السببية .

أ/ الطرق الاحتيالية (التدليسية): يقصد بهذا قيام المكلف بالطرق التدليسية، وعلى خلاف الفقه فإن المشرع لم يعرف طرق الاحتيال أو التدليس، إذ يرى بعض الفقه أن المقصود بها هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية وباعتباره أحد الالتزامات المترتبة في ذمة الطرف

(1) - أنظر المادة 65 قانون .إ. الجبائية .

(2) - ونصت المادة 65 استثناءات عن السر المهني حيث نصت "غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة 81 مكرر من قانون .إ. الجبائية، كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين . كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية التعاون المتبادل في مجال الضرائب".

(3) - 104- p, 1996, Dalloz, Paris, 3ème édition, *Droit Pénal Des Affaires*, Giudicelli-Delage, Geneviève

السلبى (المكلف بالضريبة) في العلاقة الضريبية التي تنشأ بمقتضى القانون الضريبي⁽¹⁾، واكتفى المشرع الجزائري بسرد بعض الأعمال المعتبرة تدليسا وذلك لصعوبة حصرها وتعذر الإحاطة بكل أساليب الاحتيال والتدليس، وخاصة مع التطور التكنولوجي حيث ذكرت المادة 533⁽²⁾ من قانون ض. غ.م ستة أعمال اعتبرها طرقا احتيالية وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون ر.ر.أ كما أوردت المادة 193 من قانون ض.م.ر.م المماثلة خمسة أعمال اعتبرتها من أعمال الغش في حين اكتفت المادة 407 من نفس القانون والمادة 34 من قانون ط والمادة 119 من قانون. ت بذكر عمليين وأدرجهما ضمن المناورات التدليسية، نذكر من هذه الأعمال⁽³⁾ :

- الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09⁽⁴⁾ و 10⁽⁵⁾ من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق بالأخطاء بالسنوات المالية التي أفلتت حالاتها.

(1) - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص و الجرائم الاقتصادية و بعض الجرائم الخاصة، الطبعة الثانية، دار هومه ، الجزائر، د.س.ن، ص 388.

(2) نصت المادة-533 من قانون ض.غ.م: "تعتبر طرقا احتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه، ما يلي: - الإخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه - تقديم أوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو إعفاء منها أو إرجاعها ، وإما على استفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع- إغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين و 9 و 10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها - القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم - القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

(3) -أنظر نص المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادتين 407 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل.

(4) - نصت المادة 9 من القانون التجاري على : " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا".

(5) - نصت المادة 10 من القانون التجاري على : " يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقلل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد".

- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة.
 - الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا.
 - استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.
 - القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها والغير.
 - ممارسة نشاط غير مصرح به.
 - إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو استيادها.
 - تسليم فواتير وسندات تسليم أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
 - نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في وثائق المحاسبة التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.
 - كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.
- وهذه الجريمة تتطلب لقيامها أن تؤدي الطرق الاحتيالية (الطرق التدليسية) التي تم ذكرها من قبل إلى نتيجة المتمثلة في التملص من الضريبة كلها أو جزء منها .
- ب/نتيجة(التملص من الضريبة):** تتحقق النتيجة الإجرامية في جريمة الاحتيال الضريبي بتملص المكلف من الضريبة بشكل جزئي أو كلي باستعمال طرق تدليسية (احتيالية) التي تم ذكرها سابقا، ويتضح ذلك في مختلف النصوص الضريبية⁽¹⁾. تتفق الفقرة الأولى من المادة 303، و193 من قانون ض.م.ر.م ، والمادة 119 من قانون. ت، و532 من قانون.ض.غ. م على استعمال كلمة "التملص" .
- ورد في المادة 117 من قانون ر.ر.أ عبارة "التخفيض"، ومصطلح "الإنقاص" في قانون الطابع، وذلك في الفقرة الأولى من المادة 34 منه والتي نصت على: " كل من نقص

(1) - ياقوت أوهيب بن سالم، مرجع سابق، ص 34.

أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش...".

واستناداً لما تقدم فإن الجريمة لا تقع تامة إلا إذا اثبت أن الضريبة - كلها أو بعضها- لم تدفع، أي أن تؤدي هذه الطرق التدليسية إلى التخلص الفعلي من الضريبة كلها أو بعضها فلا تشترط القوانين الجبائية لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي الطرق الاحتمالية فعلاً إلى نتيجة معينة وهي التملص من دفع الضريبة بل أن المحاولة تكفي لقيامها. وقد نصت المادة 30 (1) من قانون .ع هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها، تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إلا إذا أوقف أو خاب أثرها لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها، وتكفي لوقوع الجريمة إحدى طرق الاحتمال سائلة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.

ج/- **الرابطة السببية لهذه الجريمة:** إن الركن المادي لهذه الجريمة لا يكتمل ما لم ترتبط هذه النتيجة بالسلوك الإجرامي برابطة السببية، أي يجب أن يتخلص المكلف من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي باشرها الجاني (2)

تقوم السببية في جريمة الغش الضريبي إذا أدت الطرق الاحتمالية التدليسية التي استعملها الجاني للتملص من الضريبة، وبذلك تتجلى علاقة السببية في جريمة الغش الضريبي، غير أنه أحياناً يتدخل عامل بين السلوك والنتيجة الإجرامية، فتندم الجريمة إذا تَخَلَّصَ الممول من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية أثناء قيامها بتقدير الوعاء الضريبي وتحديد نسبه (3)، وفي الحالة التي يثبت فيها استعمال المكلف الطرق تدليسية احتمالية يترتب عنها عقوبة جزائية.

ثانياً: جريمة الاعتراض الجماعي على الجريمة: الركن المادي في هذه الجريمة يتمثل في محاولة رفض دفع الضريبة لجماعة من طرف المكلفين. وعادة الجهة التي يمكن أن تقوم بهذا الاعتراض أو الرفض في تأسيس وعاء الضريبة أو أدائها أو التأخير في أدائها هي

(1) - أنظر المادة 30 من قانون العقوبات .

(2) - طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص 94 و أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص 310.

(3) - إبراهيم بلعيات ، مرجع سابق ، ص 48.

النقابات المهنية. وفي التشريع الجنائي الجزائري فإن هذه الجريمة نصت عليها المواد 304⁽¹⁾ و 408⁽²⁾ من قانون.ض.م.ر.م ، والمواد 536 و 537 من قانون.ض. غ.م ، والمواد 121 و 122 من قانون.ر.ر.أ حيث جاء في هذه المواد :على أن كل من قام بتنظيم اعتراض أو رفض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة أو أدائها أو التأخير في أدائها، وكل من قام بتحريض الجمهور على ذلك يعاقب، كما انتقلت المواد السالفة الذكر وفقا لأحكام المادة 303 من قانون.ض.م.ر.م .

وأحال قانون الضرائب غير المباشرة في جريمة اعتراض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات والتي تقمع المس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني⁽³⁾.

المطلب الثاني: الجريمة الضريبية والشروع في التشريع الجزائري

لا تقع الجريمة دفعة واحدة، فهي تمر بمراحل، وهذا بحسب الأحوال وبحسب الجرائم فالجريمة تبدأ كفكرة متجردة من الكيان المادي وبعد ذلك يكون هناك تصميم على ارتكابها، والجريمة الضريبية لا تختلف عن الجرائم الأخرى، فالأعمال الذي يقوم بها الجاني يكيفها القانون بحسب كل مرحلة من المراحل، لذلك سأتناول هذه المراحل تباعاً، فهناك مرحلة ارتكاب الجريمة لكن دون تحقق النتيجة أو ما يعرف بمرحلة الشروع في الجريمة لذا سنتكلم

(1) - نصت المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في الفقرة الأخير على : " وإذا حصل اعتراض جماعي على قرار أساس ، الضريبة تطبق العقوبات القامعة للإخلال بحسن سير ا لاقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون . العقوبات".

(2) نصت المادة 408 من قانون.ض.م.ر.م: يعاقب كل من يقوم، على أي نحو، كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة، بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني وتطبق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 على كل من حرض الجمهور على رفض أداء الضرائب أو على تأخيره.

(3) - المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة "... وإذا كان هناك اعتراض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة فتطبق العقوبات المنصوص علي ها في قانون العقوبات والتي تقمع المس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني".

في هذا المطلب عن الشروع في الجريمة بوجه عام (الفرع الأول)، ثم نتطرق للموضوع الشروع في الجريمة الضريبية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الشروع في الجريمة : يعاقب القانون على الأفعال التي تتطابق مع نص التجريم والتي تكون ماديات الجريمة، حيث أنه لا يعاقب على النوايا مهما كانت إجرامية ما لم يعبر عنها الجاني بفعل مادي ينتج أثاره في العالم الخارجي، إذن لقيام الجريمة يتطلب القانون النتيجة وهي حدوث الضرر المادي ولكن في بعض الأحيان يقوم الجاني بتنفيذ كل أفعاله الإجرامية إلا أن النتيجة الإجرامية لا تتحقق، أو بمعنى آخر الضرر المادي لم يتحقق وهذا ما يعرف قانونا "بالشروع في الجريمة".

يعتبر القانون الروماني أول القوانين التي تناولت موضوع الشروع حيث اعتبرته الكثير من التشريعات منبع تسقى منه القواعد ومبادئ العدالة، وفي هذا الإطار يرى بعض الفقهاء أن القانون الروماني يعاقب حتى على بعض الجرائم بالرغم من عدم تحقق نتيجة ضارة. كما أن الشريعة الإسلامية عند معالجتها لموضوع الجريمة قامت بتقسيم الجرائم إلى نوعين، وهما جرائم الحدود والقصاص وجرائم التعازير، وقد كان الشروع يدخل ضمن النوع الثاني التي أعطيت سلطة تقدير العقوبة فيها لولي الأمر.

نظم المشرع الجزائري الشروع (المحاولة) في المادتين 30 و31 ق.ع: "كل المحاولات لارتكاب جناية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها إذا لم توقف أو لم يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها"، "المحاولة في الجنحة لا يعاقب عليها إلا بناء على نص صريح في القانون. و المحاولة في المخالفة لا يعاقب عليها إطلاقاً"¹.

وعليه، إن المشرع الجزائري يعاقب على الشروع في الجنايات، بينما الشروع الجنح لا يعاقب عليه إلا بوجود نص في القانون، بينما لا مجال للعقاب على الشروع في المخالفات، وهذا دليل على أن المشرع راعى خطورة الفعل المجرم على المجتمع. ونشير أن الشروع يتصور دائماً في الجريمة المادية (ذات النتيجة)، ولا يتصور في الجرائم الشكلية (جرائم السلوك

¹ - المادة 30 و 31 من قانون العقوبات الجزائري .

المحض)، كما أن الشروع يكون في الجرائم الايجابية و لا يكون في الجرائم السلبية. ومن خلال نص المادة 30 السابقة يمكن القول الشروع أن: " هو البدء في فعل أو أفعال ترمي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة، ولكن تحول دون إتمامها ظروف خارجية عن إرادة الفاعل"⁽¹⁾. وإن الشروع في الجريمة يعتبر مثل ارتكاب الجريمة، ويلزم لتوافره تحقق البدء في التنفيذ ويوقف أو يخب أثره بسبب لا دخل لإرادة الجاني فيها ويكون هناك قصد جنائي لارتكابه⁽²⁾.

الفرع الثاني: الشروع في الجريمة الضريبية: قد يكتمل الركن المادي للجريمة الضريبية بالتملص من دفع الضريبة كلها أو جزء منها، أو قد يقف عند حدّ الشروع إذ قام بتنفيذ الأفعال لا لبس فيها المؤدية لارتكاب الجرائم الضريبية لكن أوقفت أو خاب أثرها لأسباب لا دخل لإرادة الجاني فيها، وقد نص على ذلك في المادة 30 من قانون .ع .ج⁽³⁾، وطالما أن الجريمة الضريبية هي من الجرائم الاقتصادية، فإن الشروع فيه يختلف كثيرا عنه طبقا للقواعد العامة، فكثيرا ما يُسوّي التشريع الاقتصادي في التجريم والعقاب بين الجريمة التامة والشروع، ويرجع ذلك إلى أنّ هناك أسبابا دفعت بالمشرع الاقتصادي أثناء وضعه للنصوص المنظمة للجريمة الاقتصادية إلى الخروج عن هذه القواعد التي تحكم جريمة الشروع فمن أجل تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية يقتضي تجريم أفعال قلّما يُجرّمها قانون العقوبات، والتي من شأنها أن تنذر بالخطر أو تعوق السلطات عن أداء واجباتها في الكشف عن الجرائم وإثباتها، وهذا ما يميز الجريمة الاقتصادية من خصوصية وهو ما حدا بالتشريعات المختلفة إلى اعتبار

(1) - أنظر فتوح عبدالله الشاذلي ، شرح قانون العقوبات (القسم العام ، المسؤولية و الجزاء) ، الكتاب الثاني ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1997، ص 395

(2) - ويقصد بالمحاولة هنا أن الميول في هذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتحضير لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا ، فيقال انه شرع في تنفيذ الجريمة طبقا لنص المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري التي أشارت إلى البدء في التنفيذ مباشرة ، إلا إذا كان هناك توقف خارجي عن إرادة الفاعل سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق ، ومثال ذلك أن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً لإيراداته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ تسري عليها الضريبة ، ثم يؤدي الضريبة في الميعاد ، وفقا لهذا الإقرار ، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة بالرغم من عدم اكتمال ركنها المادي .

(3) - نص المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري على ما يلي : (كل محاولات لارتكاب جنائية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها إذا لم توقف أو يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها، حتى ولو لم يكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها).

الشروع في الجريمة الاقتصادية كالجريمة التامة، فمعظم الجرائم الضريبية هي من الجرائم الخطرة (1) .

ف نجد أن المشرع الضريبي قد نص على جريمة الشروع في معظم الجرائم الضريبية، فمثلا في الجرائم الإخلال بالثقة يتصور فيها الشروع مثل جريمة التزوير وجريمة إفشاء السر المهني وكذلك جريمة إعاقة لجان الكشف في أداء مهامهم وكذا جريمة الاحتيال الضريبي. وجريمة الاعتراض الجماعي على الضريبة. أما الجرائم الباقية فلا يمكن الأخذ بفكرة الشروع فيها لأنها تعد من الجرائم السلبيه التي ليست لها نتيجة معينة ، فلا يقل أن النتيجة تخلفت لسبب لا دخل لإرادة الفاعل فيه(2) . والمشرع الضريبي الجزائري قد صنّف معظم الجرائم الضريبية بأنها جرائم خطيرة، وهذا ما نستشفه في عبارات النصوص القانونية الضريبية مثل :

- **في قانون الطابع:** المادة 34(3) جاءت عبارة: " كل من نقص أو حاول الإنقاص " والمادة: 33 " إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة... " .

- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** المادة 134(4) جاءت عبارة " كل من تهزّب أو حاول التهزّب " والمادة 303 جاءت عبارة " كل من تملّص أو حاول التملّص ... "، والمادة 407 من نفس القانون ذكرت عبارة " على المكلفين بالضريبة إلي الذين تملصوا أو حاولوا التملص... "، والمادة 408 من نفس القانون كانت عبارة "... كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة ... " (5).

(1) - التمييز بين جرائم الضرر وجرائم الخطر : جرائم الضرر أو ما يسمى بالجرائم ذات النتيجة أو الجرائم المادية هي الجرائم التي تحدث بطبيعتها نتيجة مادية ملموسة وضارة كالقتل والضرب والسرقة جرائم الخطر أو ما يسمى بالجرائم غير ذات النتيجة أو الجرائم الشكلية هي الجرائم التي لا تحدث بطبيعتها أية نتيجة مادية ضارة كجرائم حيازة السلاح بدون ترخيص وارتداء الشارات والترتب العسكرية بدون حق ويترتب على هذا التفريق ما يلي:

- لا شروع في الجرائم الشكلية لأن نظرية الشروع تتطلب أن يكون للفعل نتيجة ولا نتيجة للجرائم الشكلية
- لا يمكن تصور الخطأ غير المقصود في الجرائم الشكلية أما جرائم الضرر فقد تكون مقصودة وقد تكون غير مقصودة.

(2) - أنظر طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 98.

(3) - أنظر المادة 34 من قانون الطابع.

(4) - أنظر المادة 134 من قانون .ض.م.ر.م.

(5) - أنظر من المادة 407 و المادة 408 من نفس القانون .

- قانون الرسم على رقم الأعمال: المادة 117 نجد عبارة " كل كم تملص أو حاول التملص " في المادة 118 من نفس القانون ونجد عبارة " إخفاء أو محاولة إخفاء "، و نجد في المادة 121 منه عبارة على "...كل من نظم أو حاول أن ينظم بأية طريقة كانت رفضا جماعيا ..."
- القانون الضرائب غير المباشرة: المادة 532 من جاءت عبارة: " يُعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص"، وكذلك المادة 533 من نفس القانون يوجد عبارة "الإخفاء أو محاولة الإخفاء"، ونصت المادة 536 جاءت عبارة "كل من نظم، بأي طريقة كانت، أو حاول تنظيم رفض جماعي للضريبة...".
- قانون التسجيل: المادة 119 جاءت عبارة " ... كل من تملص أو حاول التملص ... " .

المطلب الثالث: المساهمة في الجريمة الضريبية:

غالبا ما تقع الجريمة من قبل شخص واحد إذا فُكر بالمشروع الإجرامي وصمّم على تنفيذه، ونقذ الوقائع المادية المؤدية إلى الجريمة وفي حالات أخرى تقع الجريمة من قبل مجموعة من الأشخاص يتعاونون على ارتكابها، فقد تتماثل أدوارهم وما يقومون به من نشاطات مادية ومعنوية في تحقيق النتيجة الإجرامية. فهل المساهمة تجد محلها في الجريمة الضريبية أم لا ؟ لذا سنحاول في هذا المطلب التحدث عن مفهوم المساهمة الجنائية بوجه عام ، ثم نتطرق للمساهمة في الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري .

الفرع الأول: مفهوم المساهمة الجنائية: إن الحالة العادية و التي لا تثير أية صعوبة هي عندما ترتكب الجريمة من طرف شخص واحد وتكون الجريمة ثمرة جهده، بالتفكير والتصميم عليها ويلجأ إلى تنفيذه لوحده دون أية مساعدة، بالتالي فهي مشروعته الإجرامي، وذلك بتحقيق ركنها المادي وركنها المعنوي، فيكون الشخص هو المسؤول الوحيد جنائيا عنها وهو "فاعل لجريمة"¹. فالحالات التي يساهم فيها أكثر من شخص في ارتكاب جريمة واحدة تسمى بالمساهمة الجنائية، هذا طبقا للقواعد العامة.

¹ -علي عبد القادر القهوجي، شرح قانون العقوبات، القسم العام (نظرية الجريمة)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008 ، ص45.

الفرع الثاني : المساهمة الجنائية في الجريمة الضريبية: ينطبق الأمر على ما هو منصوص عليه بالنسبة للمساهمة طبقا للقواعد التي تحكم الجريمة الضريبية. حيث أن أكثر التشريعات الضريبية مضت في إتباع القواعد العامة في قانون العقوبات على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، وأحالت تعريف الشريك في جريمة الضريبية⁽¹⁾ إلى تعريف الشريك مرتكب الجرائم المحددة بموجب قانون ع.⁽²⁾ على أنه يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق وعاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المُسهلة أو المُنفذة لها مع علمه بذلك⁽³⁾.

وهناك من يساهمون في ارتكاب جرائم ضريبية إلا أنهم في الواقع يرتكبون جرائم مستقلة قائمة بحد ذاتها عن الجرائم الأساسية التي ساهموا في إخراجها إلى حيز الوجود، ومثال ذلك الجرائم التي يرتكبها مدققوا الحسابات لمساعدة المكلفين على التهرب الضريبي⁽⁴⁾. ولكي يعاقب الشريك يلزم توفر ثلاثة أركان، وتتمثل في وقوع فعل غير مشروع جزائيا

ضريبيا، وأن يقع الاشتراك بإحدى الصور المذكورة في قانون العقوبات ويجب توفر القصد.

أولا: وقوع فعل غير مشروع جنائيا ضريبيا: فليتحقق الاشتراك يجب أن تقع الجريمة الضريبية

ولك إتباع القاعدة التي ترى أن الشريك يستمد إجرامه من فعل المجرم لا من فعله، فالشريك

في الجرائم الضريبية يعتبر مسؤولا جنائيا عن ارتكاب الفعل المجرم قانونا من تجريم الفعل

الذي ساهم فيه، وبالتالي لكي نكون أمام جريمة الاشتراك في الجرائم الضريبية يجب ارتكاب

(1) - انظر نصوص كل من المواد 303 فقرة 02 من قانون ض.م.ر.مو المادة 542 من قانون ض.غ.م.و المادة 126 من قانون ر.ر.أ.و المادة 120 من قانون التسجيل و المادة 35 فقرة 01 من قانون ط .

(2) - انظر المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات.

(3) - نشير أن كلا من المواد 110 و 303 و 30 من قانون ض.م.ر.م.و، و المواد 542 و 543 و 544 و 545 من قانون ض.غ.م.و، و المواد 126 و 127 و 18 من قانون ر.ر.أ.و المادة 120 قانون ت.و، المادة 35 من قانون ط. تضمن

تحديد مفهوم الشريك وكذا العقوبات التي تطبق عليه .

(4) - طالب الشرع ، مرجع سابق ، ص 104 .

فعل معاقب عليه، وكذلك يمكن أن يتصور الشروع و لو كان الفاعل مُتَوَقِّفِي أو حسن النية (في الجريمة العمدية) كما لا يشترط في العقاب أن تقع الجريمة الضريبية بصورة تامة، إذا يمكن تحقق الاشتراك في الشروع⁽¹⁾.

ثانياً: وأن يقع الاشتراك بإحدى الطرق مبينة في القانون: بالرجوع لقانون العقوبات نجد أنها نصت على التحريض، المساعدة والاتفاق حيث تكون هذه الأفعال قبل أو أثناء وقوع الجريمة بقصد تسهيل وقوعها، فتتكلم إذا عن الشريك في جريمة التهرب عند قيامه بالمساعدة أو الاتفاق أو التحريض للفاعل الأصلي أي المكلف بالضريبة بشتى الطرق.

ويستخلص من هذا أن الاشتراك يقتضي عملاً ومساهمة في ارتكاب الجريمة، وقد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المُسهلة أو المُنفذة لها وتبعاً لذلك، تتعدد صور الاشتراك في جريمة الضريبة بتعدد أساليب المساعدة أو المعاونة، إذ يُعْتَبَر شريكاً مثلاً من يَمْنَحُ مستودعه أو مخزنه للمكلف بالضريبة من أجل إخفاء منتجات مؤسسته قصد التملص من الضريبة مع علمه بذلك، كما يُعدُّ شريكاً المحاسب الذي يقدم للمكلف استثمارات قصد مساعدته في إنشاء محاسبة غير علمه بذلك، كما يعد شريكاً المحاسب الذي يقدم للمكلف استثمارات قصد مساعدته في إنشاء محاسبة غير صحيحة ومخالفة للوضع الحقيقية لمحاسبة مؤسسته.

في التشريع الجزائري حصر العمل الذي يُعدُّ مشاركة يقتصر على المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها، في حين أن أغلب التشريعات شملت طريق ثالث لفعل الاشتراك يتمثل في التحريض ومنها المشرع العراقي نص في المادة الرابعة من قانون العقوبات العراقي: أن الاشتراك يقع بإحدى وسائل ثلاث هي: التحريض والاتفاق والمساعدة⁽²⁾. وقانون العقوبات المصري الذي نص في المادة 40 من قانون العقوبات المصري على أنه يعد شريكاً في الجريمة .

(1) - طالب الشرع ، مرجع سابق ، ص 107.

(2) - قانون العقوبات العراقي مادة 48 يعد شريكاً في الجريمة: - من حرض على ارتكابها فوقع بناء على هذا التحريض - من اتفق على غيره على ارتكابها فوقع بناء على هذا الاتفاق. أو آلات أو أي شيء آخر مما استعمل في ارتكاب الجريمة - من أعطى الفاعل سلاحاً بأي طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو مع علمه بها أو ساعده عمداً المتممة

1- كل من حرّض على ارتكاب الفعل المكون للجريمة إذا كان هذا الفعل وقد وقع بناءً على هذا التحريض.

2- من اتفق مع غيره على ارتكاب الجريمة فوَقعت بناءً على هذا الاتفاق.

3- من أعطى للفاعل أو الفاعلين سلاحاً أو آلات أو أي شيء آخر مما أُسْتَعْمِلَ في ارتكاب الجريمة مع علمه بها أو ساعدهم بأية طريقة أخرى في الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة لارتكابها⁽¹⁾.

ونشير في الأخير أن الاشتراك أو المساهمة في الجريمة الضريبية يمكن أن يشمل جميع الأشخاص الذين ساعدوا على تقديم العون للمكلف سواء بالاستشارة أو بالوثائق الصورية والمزورة. وجريمة الاشتراك لا يتوقع تواجدها في جرائم السلبية الضريبية مثل جريمة عدم التصريح أو التأخر في التصريح الضريبي، حيث لا يشكل فعل عدم التصريح أو التأخر في التصريح أو تقديم تصريحات ناقصة هاجساً كبيراً لإدارة الضرائب، كون أنها أفعال بسيطة لا تتطلب مهارات خاصة، غير أن اللجوء إلى ذوي الخبرة للإفتاء بسبل التملص من الضريبة بطرق احترازية هو ما يؤرق المشرع الضريبي ما دفعه إلى اعتماد نفس القواعد العامة في تجريم الإشراف مع إضفاء بعض الخصوصية نظراً لتمييز الجرائم الضريبية عن الجرائم الكلاسيكية.

ثالثاً: توفر القصد لدى الشريك: يجب أن يتوفر قصد الاشتراك، حيث يشترط لتحقيق جريمة الاشتراك توافر القصد الجنائي لدى الشريك، أي يجب أن يكون عالماً بالجريمة التي ترتكب وقاصداً بعلمه المشاركة أو المساهمة في ارتكابها⁽²⁾، فالشريك يسأل جنائياً عن اشتراكه في الجريمة حتى ولو انتفت مسؤولية المكلف بالضريبة (الفاعل الأصلي) بسبب فقدان أهليته أو وفاته. فالمساهم يعتبر فعلاً أصلياً للجريمة مثله مثل الشريك الذي يعاقب بنفس العقوبات المقررة للجناية أو الجنحة التي شارك فيها.

لارتكابها. قانون العقوبات رقم 111 لسنة 1969، الصادر بتاريخ 1 جانفي 1969، ج.ر 1787، المتضمن قانون العقوبات .

(1) - قانون العقوبات رقم 58 لسنة 1937، المتضمن قانون العقوبات المصري، الصادر بتاريخ 31 جويلية 1937، موقع بوابة الحكومة المصرية: <https://www.egypt.gov.eg> تاريخ الإطلاع 2017/08/22 الساعة 08:33.

(2) - حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 15.

لمبحث الثالث : الركن المعنوي للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

تقسم الجرائم من حيث ركنها المعنوي إلى جرائم مقصوده وجرائم غير مقصوده. والجرائم المقصودة تسمى (بالجرائم العمدية). وهي تلك الجرائم التي يتطلب القانون فيها توافر القصد حيث يشترط لتحقيق الركن المعنوي فيها توافر عنصر العمد أي القصد لدى الجاني⁽¹⁾، ولا تختلف الجريمة الضريبية على الجرائم العادية، حيث يجب أن يتوفر الركن المعنوي (القصد الجنائي) عند المكلف، وليس في ذلك صعوبة في جرمي الاحتيال والتزوير فهما جرائم عمدية أما بالنسبة للجرائم الأخرى كجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي أو الامتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات، هذه الجرائم من الجرائم السلوك المجرد التي تقع بمجرد ارتكاب الفعل دون البحث عن توافر القصد الجنائي أو عدم توافره فهي جرائم غير عمدية⁽²⁾. فهذه الجرائم تقع بمجرد ارتكاب الفعل دون البحث عن القصد الجنائي، كجريمة عدم تقديم التصريحات الضريبية أو الامتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات⁽³⁾.

المطلب الأول : القصد الجنائي العام للجريمة

يكون القصد عاماً إذا أنصرف علم الجاني بارتكاب الجريمة واتجهت إرادته إلى ارتكاب الفعل وإلى تحقيق نتيجته⁽⁴⁾ وهو الصورة المألوفة للقصد الجنائي، حيث يجمع الفقه على أن الغالبية العظمى من الجرائم يكتفى فيها بهذا القصد⁽¹⁾.

(1) - غازي حنون خلف الدراجي، استظهار القصد الجنائي في جريمة القصد العمد، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2012، ص 40. (الجريمة العمدية تتجه الإرادة إلى السلوك والنتيجة معاً أما الجرائم غير عمدية تتجه الإرادة إلى السلوك فقط دون النتيجة).

(2) - ياسر حسين بهنس، مرجع سابق، ص 127.

(3) - المرجع نفسه، ص 129.

(4) - فوزية عبد الستار، شرح قانون العقوبات (القسم الخاص)، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، د.س.ن، ص 368.

الفرع الأول: القصد الجنائي العام : يهدف الجاني عند ارتكابه الواقعة الإجرامية مع العلم بعناصرها إلى تحقيق غرض معين، بتحقيقه قد تتم الجريمة ويتوافر لها القصد الجنائي العام، ففي جريمة القتل يكون غرض الجاني إزهاق روح المجني عليه⁽²⁾، وفي جريمة السرقة يكون غرض الجاني حيازة المال المسروق، وعليه فالقصد العام أمر ضروري ومطلوب في كل الجرائم العمدية.

وينحصر القصد العام في حدود تحقيق الغرض من الجريمة فلا يمتد لما بعده، وآية ذلك هو أن يكتفي القانون بربط القصد الجنائي بالغرض الذي يسعى له الجاني بغض النظر عن الغاية أو الباعث الذي يحركه أو يبتغيه، وعلى ذلك يعد تحقيق الغرض أو محاولة تحقيقه هو الأمر الضروري لقيام القصد الجنائي العام بوصفه الهدف الفوري والمباشر للسلوك الإجرامي .

الفرع الثاني: القصد الجنائي العام في الجريمة الضريبية بوجه عام: فتتطلب هذه الجريمة قصداً عاماً يتمثل في افتراض علم الجاني وهو المكلف بالضريبة بارتكابه لأعمال تدليسية، وأن ينصرف علمه بعدم مشروعية الواقعة المتكونة من السلوك والنتيجة، وهذا أخذاً بقاعدة "لا عذر بجهل القانون". أي أن تتجه إرادة الجاني إلى القيام بأعمال تدليسية رغم علمه بتجريمها، ففي جريمة الاحتيال الضريبي يتطلب القصد الجنائي العام أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط⁽³⁾. مثل علم المكلف بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات الضريبية، وأنه قام بذلك عن قصد. كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب، فهذا السلوك يشكل عنصر سوء نية المكلف عند رفضه التصريح الجبائي، فسلوك المكلف بالضريبة الذي يتخذ صورة الامتناع العمدية عن الامتثال لإنذارات إدارة الضرائب والذي يشكل في حد ذاته الركن المعنوي للجريمة.

(1) - أنظر أكرم نشأت إبراهيم ، الأحكام العامة في قانون العقوبات العراقي ، مطبعة أسعد، بغداد، العراق ، 1962 ، ص82.

(2) - فتوح عبد الله الشاذلي، مرجع سابق، ص 450 .

(3) - أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق، ص317 .

المطلب الثاني: القصد الجنائي الخاص في الجريمة الضريبية

القصد الخاص من الأمور الغامضة في الفقه الجنائي⁽¹⁾، ولكنه على أية حال هو القصد الذي يعتد فيه المشرع بغاية معينة يتطلبها لاكتمال الركن المعنوي، لذلك فالقصد الخاص يوجد عندما يؤكد المشرع على وجوب تحقق قصد موصوف إلى جانب القصد العام كشرط أساسي لتحقيق العنصر المعنوي. فهل يشترط في كل أنواع الجرائم الضريبية توفر القصد الجنائي الخاص أم يكفي توفر القصد الجنائي العام لتحقيق الركن المعنوي في الجريمة الضريبية؟

الفرع الأول: القصد الجنائي الخاص للجريمة بوجه عام: قد يتطلب القانون في بعض الجرائم أن يتوافر لدى الجاني إرادة تحقيق غاية معينة من الجريمة، فلا يكفي بمجرد تحقق غرض الجاني كما في القصد الجنائي العام، بل يذهب إلى أكثر من ذلك فيتغلغل إلى نوايا الجاني ويعتدّ بالغاية التي دفعته إلى ارتكاب الجريمة.

والغاية هي الهدف الذي يبتغيه الجاني من تحقيق غرضه المباشر في ارتكاب الجريمة، وإذا كان الغرض لا يختلف في الجريمة الواحدة بين جان و وجان آخر، فإن الغاية تختلف، فقد يكون القتل لغاية التخلص من منافس، أو للحصول على أمواله أو لأمر أخرى، وتختلف الغاية عن الباعث أو الدافع لارتكاب الجريمة أيضا، فالباعث هو الدافع النفسي لتحقيق سلوك معين بالنظر إلى غاية محددة⁽²⁾، ولا يعتد القانون بالباعث إلا إذا نص عليه المشرع صراحة وهو أمر نادر ، لأنه يخرج عن دائرة الركن المعنوي للجريمة.

ولا يختلف القصد الخاص عن القصد العام من حيث العناصر التي تكوّن كلا منهما فطبيعتهما واحدة تقوم على توافر ذات العناصر أي عنصرية: العلم و الإرادة، لكن موضوع العلم و الإرادة في القصد الخاص أكثر تحديدا وكثافة منه في القصد العام⁽³⁾.

(1) - مع أن مصطلح القصد الخاص متفق عليه لدى جانب كبير من الفقه ، إلا أنه هناك خلافا فقهية حول مكانته وأهميته ، في تصحيحات ذلك أنظر حسنين إبراهيم صالح ، القصد الجنائي الخاص (دراسة تحليلية تطبيقية)، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية، 1981 ، ص32 .

(2) - فمثلا في جريمة القتل يكون الغرض إزهاق روح المجني عليه ، وقد تكون الغاية تخليص المريض من آلامه و الباعث هو الشفقة، فيقال عندئذ : القتل بدافع الشفقة، وقد يكون الباعث (الدافع) هو الانتقام.

(3) - عبد الله سليمان، مرجع السابق ، ص 262، 263، 264 .

الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص للجريمة الضريبية بوجه عام: يقصد به توفر قصدا خاصا يستدل به من فحوى النصوص القانونية الضريبية، أي إرادة الإضرار بمصلحة الخزينة العامة يفترض العلم به عند الفاعل، وهو أن يكون سلوك المكلف منبعا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا ويتجلى ذلك بحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من الضريبة.

المطلب الثالث: القصد الذي يجب توفره في كل جريمة من الجرائم الضريبية في التشريع

الجزائري

لا تختلف الجريمة الضريبية في شيء عن الجريمة العادية، فينبغي لوجود الجريمة الضريبية ضرورة توافر القصد الجنائي لدى المكلف، وليس في ذلك صعوبة في جريمة التهرب أو الامتناع. أما بالنسبة للجرائم الأخرى كجريمة عدم تقديم لإقرار الضريبي أو الامتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات، هذه الجرائم من جرائم السلوك المجرى التي تقع بمجرد ارتكاب الفعل دون البحث عن توافر القصد الجنائي أو عدم توفره على العموم. ولكن ما هو القصد الواجب توفره في كل نوع من الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري؟ وهذا ما سنحاول الإجابة عليه فيما يلي :

الفرع الأول: القصد الجنائي في جريمة الاحتيال الضريبي وجرائم الإخلال بالثقة: أمام جريمة الاحتيال الضريبي يجب توفر الركن المعنوي بعنصره أي كل من القصد الجنائي العام والخاص معا، فلا يكفي علم المكلف بالأعمال الاحتيالية والقيام بها رغم علمه بتجريمها، بل لا بد أن يكون الدافع أو الباعث على ذلك هو التملص من الضريبة كليا أو بعضها وحرمان الخزينة العمومية من استيفاء حقها.

ونفس الشيء بالنسبة لجرائم الإخلال بالثقة فهي كذلك جرائم عمدية يجب توفر فيها الركن المعنوي والمتمثل في القصد الجنائي بشقيه العلم والإرادة، والخاص: وهو اتجاه نية المكلف للتخلص من الضريبة⁽¹⁾.

ولا يشترط في هذه الجريمة حصول الضرر بفعل التزوير في التصريحات مثل ما هو شرط للعقاب على التزوير في قانون.ع، لأنّ هذا الضرر المحتمل يتوفر دائماً في هذه الجريمة، ويتمثل في تعريض المصلحة الضريبية للخطر⁽²⁾، فبمجرد احتمال تعريض تحصيل الضريبة والذي قد يؤدي لحرمان الخزينة العمومية من مورد من مواردها عن طريق تزوير في التصريحات الضريبية فإنّ ذلك يُوجبُ العقاب .

الفرع الثاني: القصد الجنائي في جريمة عدم تقديم التصريحات الضريبية: جريمة عدم تقديم التصريحات الضريبية يجب ان يتوفر فيها الركن المعنوي والمتمثل في القصد الجنائي العام فقط أي العلم والإرادة، ولا يشترط توفر القصد الخاص، فيكفي أن يعلم المكلف أنه لم يتم بتقديم التصريحات الضريبية إلى مصلحة الضرائب في المواعيد المحددة قانوناً، وأن تتجه إرادته إلى ذلك، باتخاذ موقف سلبي يتمثل في عدم تقديم التصريحات الضريبية في الموعد المُحدّد قانوناً .

فجريمة عدم التصريح بالوجود تقع بمجرد مزاولة المكلف للنشاط دون إخطار مصلحة الضرائب به في المعاد المحدد قانوناً. فهي من الجرائم المادية التي يكفي فيها المُشْرَع لإتمام الجريمة تحقق السلوك الإجرامي بغض النظر عن النتائج المترتبة على ذلك، فهي جرائم غير عمدية. فجريمة عدم التصريح بالوجود من الجرائم الشكلية، إذا أن الجرائم الشكلية يُعاقبُ عليها القانون وأن لم تتجم عنها أية نتيجة ضارة ، وفيها لا يكون حصول النتيجة الجريمة عنصراً من عناصر الركن المادي⁽³⁾.

(1) - متى توافر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع التهمة بدعوى أن التزوير الذي شاب البيانات التي قدمها قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب. فهنا تعود السلطة التقديرية للقاضي لتقدير سوء نية المكلف من عدمها من أجل إفادته بظروف التخفيف طبقاً لقانون العقوبات.

(2) - أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص 359.

(3) - سعدي بسيسو، مبادئ قانون العقوبات السوري، الطبعة الثالثة، مطبعة جامعة حلب، 1964، ص 185 .

فالامتناع عن تقديم التصريح بالوجود لا يحتاج إلى طلب من مصلحة الضرائب لأن تقديم التصريح من طرف المكلف واجب بنص القانون الضريبي بالامتناع عن التقديم وعدم الاستجابة لأوامر القانون الضريبي و هذا يُعدُّ جريمة (1).

الفرع الثالث: القصد الجنائي في جريمة عدم مسك الدفاتر والمستندات الضريبية: لا يشترط توفر القصد الجنائي في هذه الجريمة فتقع الجريمة بمجرد عدم الالتزام بمسك هذه الدفاتر والمستندات الضريبية التي نص عليها القانون الضريبي بنصوص صريحة، دون النظر لتوفر القصد الجنائي من عدمه .

الفرع الرابع: القصد الجنائي في جريمة الامتناع من تقديم المستندات الضريبية: أما جريمة الامتناع من تقديم المستندات الضريبية فإنها تشترط توفر القصد الجنائي العام، فهي جريمة عمدية فبمجرد علم المكلف بأن المصلحة الضريبية قد طلبت منه تقديم المستندات الضريبية فامتنع عن تقديمها خلال الموعد الذي حدده القانون واتجهت إرادته لهذا الامتناع فإنه يعد مرتكبا لهذه الجريمة (2) .

الفرع الخامس: القصد الجنائي في جريمة إتلاف الأوراق الضريبية: هي جريمة عمدية يلزم لقيامها توفي القصد الجنائي العام المتمثل في علم المكلف بواجب عدم إتلاف المستندات الضريبية وفق الآجال القانونية ومع ذلك اتجهت إرادته لإتلافها. تتجه نيته للتهرب من أداء الضريبة .

الفرع السادس: القصد الجنائي في جريمة السر الضريبي: هي جريمة يُفترض فيها توفر القصد الجنائي حيث تتجه نية الموظف المؤتمن على الأسرار بالإدلاء بها إلى أشخاص غير معينين بها، وهي جريمة عمدية يقوم بها موظفي الإدارة الجبائية عن علم وإرادة.

فقد نصت كل من المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية (3) في فقرتها الأولى وكذلك المادة 539 قانون.ض. غ.م (4) على أنه كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني التي ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه بموجب تنظيم الضرائب أو الرسوم عند

(1) - ياسر حسين بهنس ، مرجع سابق ، ص 249 .

(2) - أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص 266.

(3) - المادة 65 من قانون .إ. الجبائية.

(4) - المادة 539 قانون .ض. غ.م.

تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في المنازعات التي يشاركون فيها، ويعاقب على ذلك بالعقوبة المنصوص عليها في المادة 302 من قانون العقوبات⁽¹⁾.

الفرع السابع: القصد الجنائي في جريمة الاعتراض الجماعي على دفع الجريمة: نجد كذلك أن جريمة الاعتراض الجماعي على دفع الجريمة يجب كذلك توفر القصد الجنائي حيث تتجه إرادة المكلفين بالضريبة بتنظيم اعتراض أو رفض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة أو أدائها أو التأخير في أدائها، ويكفي توفر القصد الجنائي العام لقيام هذه الجريمة.

خلاصة الفصل الثالث :

نستخلص في هذا الفصل أنه من المتعارف عليه أن الجريمة واقعة قانونية مركبة تترتب عليها آثار جزائية ولقد عمل الفقهاء منذ أمد بعيد ليتسنى لهم دراسة كل عامل على حدى . وتعرّف الأركان على أنها العناصر الجوهرية المرتبطة بوجود الجريمة بحيث يترتب على تخلفها انتفاء الجريمة أصلا أو امتناع جريمة بعينها ويتجاوز الخلاف يقسم الفقهاء أركان الجريمة إلى ثلاثة أركان الركن الشرعي(القانوني) للجريمة وهو النصّ على الجريمة وعقابها، أي أن ينصّ المشرع على ذكر الجريمة في القانون ويجرمها ويحدد عقوبتها، والركن مادي يتمثل في الفعل الجرمي، أو الواقعة الإجرامية، أو هو الاعتداء المادي الذي ينصب

(1) - المادة: 302 من قانون .ع: «كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإلقاء إلى أجنبى أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخلولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى 05 سنوات وبغرامة مالية من 500 إلى 10.000 دج .وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى الجزائريين يقيمون في الجزائر فنكون العقوبة الحبس من 03 أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 500 إلى 1500 دج...حرمان الجاني من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 08 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وخمس 05 سنوات على الأكثر.

على الشيء المحمي بالقانون. أما الركن الثالث والأخير فهو يتمثل في الركن المعنوي في حرية الإرادة في اختيار ارتكاب الجريمة من عدمها . لذا سيتم إسقاط هذه الأركان الثلاثة على الجريمة الضريبية لنظر مدى تحققها فيها.

ويقتضي على السلطات المعنية انتهاج سياسة رشيدة للحد من تقادم الجريمة الضريبية ولو بدرجة نسبية وذلك من خلال وضع آليات سواء كانت وقاية تجنب وقوعها أو اتخاذ إجراءات ردعية كفيلة للحد من خطورتها، وهذا ما سنتطرق إليه في الباب الثاني من هذه الرسالة .

الباب الثاني:

آليات مواجهة الجريمة الضريبية

بين الوقاية والقمع

تؤدي الجريمة الضريبية بشتى صورها إلى آثار سلبية اقتصادية ومالية، وآخر اجتماعية وسياسية كما سبق وذكرنا في الباب الأول، لذلك تعمل الدولة على مكافحة هذه الظاهرة. هدف دراستنا لهذا الباب يمثل أساسا في تبيين الوسائل اللازمة لمكافحة الجريمة الضريبية على المستويين الداخلي والخارجي، ونظرا لما يترتب عنها من آثار وخيمة تهدد

التوازن الاقتصادي والكيان الاجتماعي للدولة، ما يجعلها تتخبط في مشاكل كانت في غنى عنها، أو على الأقل التخفيف من حدتها، وذلك على المستوى الوطني والدولي.

إنَّ أيَّ نجاح لأيَّة سياسة عقابية لا يتأتى إلا بوضع آليات حثيثة للوقاية من الجريمة قبل التطرق إلى آليات القمع و العقاب. هذا الأسلوب الحديث نجده جليا في مجموعة النصوص التشريعية المستحدثة، سيما قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، وكذا الوقاية من الاستعمال غير الشرعي للمخدرات والمؤثرات العقلية ومع الاتجار، وغيرها من النصوص التي تُعنى بجوانب الوقاية أولا ثمَّ القمع والجزاء ثانيا.

إن مسألة مواجهة الجريمة الضريبية لا تقع على المشرع الجبائي وحده، بل تقع كذلك على الإدارة الجبائية، كما أن جانبا من المسؤولية يقع على المكلفين أنفسهم، لذا سيتم معالجة أسبابها عن طريق وسائل وقائية اتخذت على مستوى النظام والتشريع الجبائي، ومعالجة النقائص البشرية والمادية لإدارة الضرائب، وبالمقابل توعية المكلف بالضريبة في الفصل الأول.

ووسائل رقابية تتمثل في الرقابة الجبائية بشكليها، الرقابة الفهرسية المتمثلة في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، والرقابة المعمقة المتمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقيق المصوب والتحقيق الشامل للوضعية الجبائية.

بالإضافة إلى وسائل وتدابير أُخري مختلفة منها التعاون الداخلي المتمثل في التنسيق بين الإدارات، والتعاون الخارجي المتمثل في إبرام الاتفاقيات الدولية لمكافحة الجريمة الضريبية، بينما خصصنا المبحث الثالث للتحفيزات الضريبية .

الفصل الأول: الآليات الوقائية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

نظرا لزيادة نسب الجرائم الضريبية في الوقت الراهن وما سببته من خسائر كبيرة للخزينة العامة السبب الذي انعكس سلبيًا على الاقتصاد الوطني، حيث قال عبد الرحمان راوية: "إن الحكومة أحصت أزيد من (100) ألف غشّاش في البطاقة الوطنية للجنسية، وهم موزعون بين أشخاص طبيعيين وأشخاص معنويين"¹. لذا كان لزاما على الدولة الجزائرية التصدي للجريمة الضريبية بكافة الوسائل القانونية المسموحة و منها الوسائل الوقائية .

تكون الوسائل الوقائية لمعالجة الجريمة الضريبية على ثلاث مستويات: أولا على مستوى التشريع؛ وذلك بمحاولة إلغاء التعقيد والغموض الذي يشوب النصوص القانونية وجعلها تتماشى مع متطلبات الحياة الاقتصادية، وإرساء العدالة الضريبية. ثانيا على مستوى الإدارة الضريبية؛ وذلك بعصرنة المصالح المختلفة للإدارة الضريبية، وتقريبها من المكلف، وثالثا على مستوى المكلف بالضريبة: عن طريق توعيته بواجباته الضريبية، ودوره كمواطن في المشاركة في الأعباء العامة، مع التركيز على الإعلام من أجل إزالة التوتر القائم بين الإدارة والمكلف بالضريبة.

وسنتناول كل هذه النقاط بالتفصيل في المباحث الثلاثة التالية :

في المبحث الأول سنتناول الآليات الوقائية على مستوى التشريع الجبائي، أما في المبحث الثاني سنناقش الآليات الوقائية على مستوى الإدارة الجبائية، وفي آخر مبحث من هذا الفصل سنتكلم عن الآليات الوقائية على مستوى المكلف بالضريبة .

¹ - مديرية العامة للضرائب، قسم الإعلام و الصحافة ، مقالة بيومية الخبر بعنوان : مصالح الجنسية أحصت 100 ألف غشاش، بتاريخ 2018/04/22 .

المبحث الأول: الآليات الوقائية لمواجهة الجريمة الضريبية على مستوى التشريع الجبائي

التشريع الضريبي هو حجر الزاوية في المنظومة الضريبية فإذا صلح، صلحت هذه المنظومة الضريبية، والعكس صحيح. وطالما أن التشريع هو الإطار الطبيعي لفرض الضريبة وتبعاً لذلك يتفاوت حجم الجرائم الضريبية وفقاً لطبيعة النظام الضريبي السائد في الاقتصاد، سواء من حيث عدد الضرائب المفروضة أو معدلاتها أو طبيعة القاعدة الضريبية التي تتم على أساسها عملية اقتطاع الضريبة المستحقة، إضافة إلى ذلك فإن التعقيدات والتعدد في الصياغة القانونية للتشريعات الضريبية تلعب دوراً هاماً في تشجيع التملص أو الحد منه، تبعاً لدرجة التعقيد في الصياغة.

وتبعاً لذلك اهتدى المشرع الجزائري إلى تطوير التشريع الضريبي عن طريق إعادة النظر في التشريعات والقوانين النافذة، والعمل على تحسين الصياغة القانونية السليمة بعد استبعاد الأحكام المتعسفة وغير الملائمة للظروف لذا استوجب العمل على وضع نظام ضريبي منسجم ومتربط خالٍ من التعقيد، بحيث لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً لارتكاب الجريمة الضريبية. كما يفترض في النظام الجبائي أن يكون عادلاً لتجنب وتقادي ردود الأفعال السلبية للمُكَلِّفِين تجاه الضريبة، مع مراعاة مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي للحد من التفاوت الطبقي .

لذا تم تقسيم المبحث الأول إلى ثلاثة مطالب كما يلي: سَنُناقِشُ كيف عالج المشرع غموض التشريع الضريبي وهل استطاع تحقيق استقراره (المطلب الأول)، ثم نتكلم عن مبدأ تحقيق العدالة الجبائية (المطلب الثاني)، وفي آخر هذا المبحث سنتعرض لتقنين إجراءات مكافحة الجريمة الضريبية وإصلاحها (المطلب الثالث).

المطلب الأول: تحسين التشريع الضريبي واستقراره:

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في مواجهة الجريمة الضريبية، لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين، وموظفي الضرائب، وذلك بصياغة نظام تشريعي بسيط وعادل يتميز بالاستقرار والثبات، وجعله مرنا متماشيا مع وتيرة النمو الاقتصادي .

الفرع الأول: مبدأ تبسيط النص التشريعي الضريبي: يجب على المشرع الجبائي العمل على تبسيط القوانين وصياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، فيجب أن يعتمد المشرع على لغة بسيطة ومتناسقة، يحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين، وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة. فتبسيط لغة النصوص الجبائية تساهم في تجنب التفسيرات الفردية والشخصية، التي تختلف من فرد إلى آخر، فمن أجل هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح، لا يحتمل إلا تأويلا واحدا، لأن عدم وضوحها يجعل الموظفين في الإدارات الضريبية غير قادرين على المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية المختلفة.

فالتعقيدات والتعدد في الصياغة القانونية للتشريعات الضريبية تلعب دورا هاما في تشجيع ارتكاب الجريمة الضريبية أو الحد منها، تبعا لدرجة التعقيد في الصياغة، حيث أن النصوص القانونية الضريبية التي لها أكثر من تفسير تساعد المكلف على أن يتخلص من تادية الضريبة بالشكل المشروع: أي باستغلال القانون الأمثل والمناسب له⁽¹⁾.

الفرع الثاني: مبدأ استقرار النص الضريبي: يساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه، وهذا ما نلاحظه في التشريعات الجبائية الجزائرية فعدم استقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على

(1) - محمد خالد المهاني ، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، 2010 ، ص 253.

استقرار التشريعات الضريبية، بالقدر اللازم من أجل مكافحة الجريمة الضريبية⁽¹⁾. فالتعديلات التي تأتي بها قوانين المالية كل سنة تخلق - بمرور الزمن - مشاكل في فهم النصوص التشريعية بالنسبة للمحاسبين، وكذلك بالنسبة للممول، وهذا ما ينجر عليه غلطات أثناء التطبيق⁽²⁾. والملاحظ في التشريعات الجبائية في التشريع الجزائري أنها تتغير من حين لآخر حتى أصبحت ميزة القوانين الجبائية هي عدم استقرارها .

والملاحظ أن عملية الاستقرار تعتبر شرطا واقفا لسهولة إدراك النظام الجبائي واستيفاء أحكامه، ولا تتعارض أبداً مع التعديلات الهادفة إلى استدراك الفجوات المكتشفة، أو توجيه سلوكات الأفراد قصد بلوغ غايات اقتصادية واجتماعية معينة، وإنما التغييرات المتوالية المدخلة سنويا لإغراض مالية بحتة وسياسات ظرفية غير مدروسة هي التي تكون وراء عدم الاستقرار وبالتالي فسح المجال لمختلف الجرائم الضريبية⁽³⁾ .

الفرع الثالث: تجسيد مبدئي تبسيط النص الجبائي واستقراره في التشريع الجزائري: سعى النظام الضريبي الجزائري إلى الإصلاحات منذ 1991 إلى غاية يومنا هذا، وهو في محاولة دائمة إلى تبسيط وإزالة الغموض في النصوص القانونية الضريبية مع معالجة الثغرات التي يتسم بها التشريع ومحاولة إعطاء قدر من استقرار النصوص الجبائية .

أولاً: تجسيد مبدأ تبسيط النص الجبائي في التشريع الجزائري: حاول المشرع الجزائري تبسيط القوانين الضريبية بقدر المستطاع، فاستحدث ثلاثة أنواع من الضرائب هي: الضريبة على أرباح ، والرسم على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي. وجاءت هذه الضرائب لمواجهة التحديات الجبائية ولإضفاء نوع من البساطة والشفافية على النظام الجبائي الجزائري ولتحسينه وتطويره وجعله يتماشى ومقتضيات التطورات الراهنة، وعليه سنتطرق لهذه الضرائب المستحدثة.

(1) -خالد خطيب، أحمد زهير شامية، مالية عامة، الطبعة الثانية، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997، ص210.

(2) - Jean Claude Martinez ,Op.cit,p154.

(3) - عبد الرحمان كمون ، ظاهرة الغش و التهرب الضريبي (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان ، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير ، 1999-2000 ، ص 122.

أ/ الضريبة على أرباح الشركات: جاء المشرع الضريبي بقانون ضريبة أرباح الشركات التي تُعدُّ إحدى الركائز الأساسية التي جاء بها الإصلاح الضريبي لسنة 1991⁽¹⁾، إذ تمَّ التمييز لأول مرة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية بإخضاع كل فئة لضريبة خاصة بهم. حيث تضمنت المادة 135 من قانون (ض.م.ر.م) مايلى:"تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحقّقها الشّركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى بالضريبة على أرباح الشركات"⁽²⁾. ويهدف المشرّع من خلال إحداثه لضريبة الشركات: إلى جعل المؤسسة العمومية في نفس موقع المؤسسة الخاصة وإخضاعها لمنطق وشروط السوق⁽³⁾، وأُسست الضريبة على أرباح الشركات لتراجع وتُعوض النقائص والإختلالات السابقة التي ميزت الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية. وذلك بحكم أنها تطبق على الأشخاص المعنويين بدون استثناء، عكس الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية التي كانت تُقرض على الأشخاص المعنويين في شكل معدل نسبي، وعلى الأشخاص الطبيعيين في شكل معدل تصاعدي، كما أنها تفرض على المؤسسات الجزائرية والأجنبية دون تمييز أو مفاضلة بينهما، كما تطبق وجوبا على الأشخاص الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، على أن يحدد الربح على أساس مسك محاسبة منتظمة طبقا للقوانين⁽⁴⁾.

وقد عرفت الضريبة على أرباح الشركات العديد من التعديلات مست معدلات فرضها والأشخاص والمداخيل الخاضعة لها، وكان الغرض منها تأمين الموارد المالية وتعزيز التنمية الاقتصادية للاقتصاد الجزائري، خاصة وأن هذا الأخير تحول من الاقتصاد الموجه

(1) - قانون رقم 90-36 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر. عدد 57 الصادرة في 31 ديسمبر 1990.

(2) - قانون ض.م.ر.م المادة 135، مرجع سابق، ص58.

(3) - عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري للفترة 1995-1988)، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 1995، ص.156.

(4) - حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية - النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005، ص71.

إلى الاقتصاد الحر، ولعل ما يُمَيِّزُ هذا التَّوجُّه هو تحسين المناخ الاستثماري وتعزيز الانفتاح على الاستثمار الأجنبي وتقليص دور القطاع العام وزيادة أهمية القطاع الخاص⁽¹⁾.

ب/ الضريبة على القيمة المضافة: الإصلاح الثاني في مجال تبسيط الضرائب يتمثل في فرض رسم على القيمة المضافة (T.V.A)⁽²⁾ التي تُعد نظام جبائي عالمي؛ فهي ضريبة غير مباشرة تفرض على استهلاك السلع والخدمات المختلفة وليست على الدخل. وهي ليست ضريبة جديدة، ولكن آلية جديدة لتحصيل ضريبة المبيعات الحالية، وهي الضريبة التي تطبق في نحو 154 دولة على مستوى العالم، بما فيها الهند والصين وأمريكا اللاتينية. وتساعد الضريبة على علاج التشوهات والازدواج الضريبي الموجود في ضريبة المبيعات بفضل وجود آلية استرداد الضريبة على المدخلات بالكامل، وبالتالي تحقيق العدالة في مراحل الإنتاج والتوزيع المختلفة، وهي ضريبة حديثة النشأة نوعاً ما بالنسبة للتشريع الجزائري حيث نشأت في الجزائر وفق قانون المالية لسنة 1991⁽³⁾ في المادة 65، تعويضا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)⁽⁴⁾ والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)⁽⁵⁾، الذي يمتاز بمحدوديته بالنسبة لمجال تطبيقه والحق في الحسم بالإضافة إلى كثرة معدلاته وارتفاع نسبه وكثرة الإعفاءات الممنوحة، والرسم على القيمة المضافة (T.V.A) هي ضريبة تفرض على القيمة المضافة وليس على القيمة الكلية للسلعة أو الخدمة بل على الإضافات المتتالية في قيمتها، وهي ضريبة على السلع والخدمات تقوم المشروعات (المؤسسات) بتحصيلها على مراحل، ولكن المشتري النهائي هو الذي يتحمل عبئها الكامل في نهاية

(1) - الأمر رقم 01-15 المؤرخ في 23 جويلية 2015، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، ج.ر عدد 40 الصادرة في 23 جويلية 2015.

(2) - (T.V.A) هو اختصار لعبارة Taxe sur la valeur ajoutée = الرسم على القيمة المضافة.

(3) - قانون رقم 90-36، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، مرجع سابق.

(4) - (TUGP) = la taxe unique globale à la production = الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج

(5) - (TUGPS) = taxe unique globale Prestation de services = والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات

الأمر⁽¹⁾. وفرضت من أجل تحقيق هدفين اثنين الحياد الضريبي اتجاه المؤسسات (الأشخاص الخاضعين) والشفافية لأن دافعها ينقلها لتظهر جليا في أسعاره⁽²⁾.

وقد عرفت هذه الضريبة في هذا الإطار العديد من معدلات الرسم على القيمة المضافة منذ بداية العمل بها، إلا أن تطبيقها بمعدلات متباينة يؤدي إلى الكثير من الاختلالات والتعقيدات في عملية التطبيق. وهو ما أدى بالقائمين إلى تسهيلها وتبسيطها على المكلفين من خلال التعديلات التي شملتها⁽³⁾.

ويمكن تلخيص مميزات الرسم على القيمة المضافة بأنها تقوم بما يلي:

✓ تحفيز الاستثمار وتوسيعه بحيث سمح المشرع باسترجاع الرسم على القيمة المضافة المتعلقة بمشتريات التجهيزات، و وسائل الإنتاج في نفس الشهر الذي اشترت فيه، أي دون التأخير الشهري⁽⁴⁾.

✓ تسمح هذه الضريبة بتوفير إيرادات كبيرة لخزينة الدولة وعلى مدار السنة، نظرا لاتساع تطبيقها، ومواعيد تحصيلها الشهرية.

✓ أن استحداثها ساهم في الرفع من كفاءة نظام الضرائب غير المباشرة وزيادة الإيرادات المالية، وتشجيع المنتجات المحلية بخصم الرسم عند الشراء من الرسم المحصل عند عملية البيع، وتم تطبيق معدلين فقط أحدهما معدل مخفض راعت من

(1) - عبد المجيد قدي ، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى ، دار جريير للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن ، 2011 ، ص 129 .

(2) - المرجع نفسه ، الصفحة نفسها .

(3) - وتضمنت المادة 65 من قانون 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 مايلي "يؤسس رسم على القيمة المضافة ورسم خاص على عمليات البنوك والتأمينات تسري عليه أحكام هذا الرسم " غير أن ما هو جدير بالإشارة هو أن الرسم لم يدخل حيز التطبيق إلا بداية من 1992/04/01. نظرا لأن قواعد وفصول منه لم تكتمل إلا بصدر قانون المالية لسنة 1992 وهو ما أتاح الفرصة لفهمه سواء من قبل أعوان الإدارة أو المكلفين بهاذ النوع الجديد من الضرائب غير المباشرة على الجزائر

(4) - Sadoudi Ahmed, la reforme fscale-reforme économique au Maghreb, Annales de l'institut -

maghrébin d'économie douanière et fscale - IEDF - Année 1995 p 102.

خلاله ظروف المجتمع وبالتالي اعتبارات العدالة الاجتماعية والآخر معدل عادي هدفه زيادة الحصيلة الضريبية.

ج/الضريبة على الدخل الإجمالي IRG: جاءت هذه الضريبة لتعوض نظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المتعددة الذي كان مفروضا في السابق على المداخيل⁽¹⁾. وتعرف الضريبة على الدخل وفق المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة كما يلي: " تُؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للمُكَلَّفِ بالضريبة ... " (2) .

ويحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي والذي يعتبر كوعاء أو كأساس للضريبة على الدخل الإجمالي بجمع الأرباح والمداخيل الصافية المبينة في المواد من 11 إلى 76 والأعباء المذكورة في المادة 85 من قانون ض.م.ر.م⁽³⁾.

وتمتاز هذه الضريبة بالبساطة سواء للمكلف أو لإدارة الضريبة. فالمكلف يكفي باكتتاب تصريح واحد عوض تصريحات متعددة إلى مصالح ضريبية مختلفة عن كل صنف من أصناف دخله. أما لإدارة الضرائب فإنها تكتفي بفحص تصريح واحد تطبق عليه إجراءات موحدة فيما يخص ربط وتحصيل الضريبة، والظعن فيها، مما يسمح بتخفيض النصوص الضريبية وبالتالي العمل على استقرار النظام الضريبي في جانبه التنظيمي والقانوني .

ثانيا: تجسيد مبدأ استقرار التشريع الجبائي الجزائري: إن سعي المشرع الضريبي لاستقرار التشريعات الضريبية لا يمكن تحقيقه، حيث أن أهم ما ميز النظام الجبائي الجزائري هو كثرة التعديلات، التي أدت إلى عدم استقراره مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات،

(1) - واشتمل نظام الضرائب النوعية السابق على :

• الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وشركات الأشخاص .• الضريبة على لأرباح غير التجارية.
• الضريبة على مداخيل الديون، الودائع، والكفالات • الضريبة على الرواتب والأجور .• الضريبة على القيمة الزائدة عن التنازل مقابل عن الأملاك المبنية وغير المبنية • المساهمة الوحيدة الفلاحية. • الضريبة التكميلية على الدخل.

(2) - أنظر المادة الأولى من قانون ض.م.ر.م .

(3) - أنظر المادة 10 الفقرة الثانية، من قانون ض.م.ر.م ، ص 18.

بالإضافة إلى تعقد ذلك النظام وكان الهدف من التغييرات والإجراءات هو التكيف مع التحولات التي شهدتها الجزائر، إلا أن ذلك لم يكن بالأمر السهل، فقد ظهرت مجموعة من الآثار غير المرغوب فيها لكثرة التعديلات مما صعب من تطبيق النظام الجبائي.

فقد تضمنت قوانين المالية المتعاقبة مجموعة من التعديلات على المنظومة الجبائية تراوحت بين تعديل بعض أنواع الضرائب كتخفيض المعدلات وإلغاء ضرائب أخرى ومنح امتيازات والإعفاء من بعضها أحيانا أخرى .

في هذا المجال نذكر بعض القوانين المالية التي جاءت بأكبر عدد من التعديلات مثلا قانون المالية لسنة 2001 تضمن 33 إجراءً ضريبيا ما بين تعديل وإلغاء وإتمام، قانون المالية لسنة 2002 تضمن 32 إجراءً ضريبيا، وقانون المالية لسنة 2003 تضمن 68 إجراءً ضريبيا، وفي قانون المالية لسنة 2004 تضمن 52 إجراءً ضريبيا، قانون المالية لسنة 2005 تضمن 68 إجراءً ضريبيا و في قانون المالية لسنة 2006 تضمن 51 إجراءً ضريبيا و في قانون المالية لسنة 2007 تضمن 72 إجراءً ضريبيا ، وتعاقبت التعديلات عبر قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية المتعاقبة إلا أن هذه التعديلات تضمنت بعض الاتجاهات الإيجابية للنظام والمتمثلة في⁽¹⁾ :

- تخفيض نسبة الضريبة على أرباح الشركات ؛
- تخفيض نسبة الاقتطاع العليا للضريبة على الدخل الإجمالي ؛
- تخفيض معدلات الرسم على القيمة المضافة ؛
- تخفيض ضريبة الدفع الجزافي والرسم على النشاط المهني ؛
- إلغاء الازدواج الضريبي بالنسبة للمداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة.

(1)-كمال رزيق، سمير عمور، "تقييم إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر ، العدد الخامس، جانفي ، 2008، ص325.

وآخر التعديلات نذكرها ما جاء في قانون المالية لسنة 2017 حيث تمّ تمرير 22 تعديلا. ومن بين التعديلات هناك رفع رسم الطابع على إصدار جواز السفر من 48 صفحة⁽¹⁾، وإدراج مادة جديدة تقضي بإعفاء الأوراق التجارية التي تعالجها البنوك والمؤسسات المالية من حق الطابع الحجمي عندما يتم إعدادها على شكل إلكتروني. وأهم تعديل هو ذلك المتعلق بإدراج مادة جديدة تنص على رفع تمويل تخفيض فاتورة الكهرباء بنسبة 65 بالمائة لصالح الأسر في ولايات الجنوب⁽²⁾.

أما قانون المالية في لسنة 2018 أدرج ست (6) مواد جديدة وعشرة (10) تعديلات، فكان من أبرز التعديلات التي تضمنها هذا القانون هو إلغاء الضريبة على الثروة بالنظر إلى صعوبة تطبيقها في الميدان حسبما قالت لجنة المالية والميزانية للمجلس الشعب الوطني في تقريرها التكميلي موضحةً أن: إدارة الضرائب ستواجه صعوبات تتعلق بالتصريح بالامتلاكات من طرف الأشخاص الخاضعين للضريبة وذلك نتيجة غياب نظام معلوماتي يسمح بالتحقق من التصريحات المُدلى بها ومتابعتها⁽³⁾.

لكن كشف المدير العام للضرائب (مصطفى زيكارة) عند حلوله ضيفا على منتدى "الجزائر إيكو" بالعاصمة أنه لم يتم الاستغناء عنها كليا ولكن تم تأخيرها إلى آجال لا تتعدى ثلاث سنوات وعليه فبعد عصرنة مصالح الضرائب سيصبح بالإمكان تطبيق الضريبة على الثروة بصفة عادية ومنتظمة⁽⁴⁾.

(1) - رفع رسم الطابع على إصدار جواز السفر من 48 صفحة حسب الإجراء السريع إلى 60.000 دج بدلا من 45.000 دج.

(2) - تخفيض فواتر الكهرباء بنسبة 65 بالمائة لصالح الأسر في ولايات الجنوب التي تستعمل الضغط المنخفض في حدود 12.000 كيلوواط سنويا وتطبيق نفس الإجراء لفائدة الفلاحين في ولايات الجنوب الذين يستعملون الضغط المنخفض والمتوسط في حدود 12.000 كيلوواط سنويا كما تنص هذه المادة على تمويل تخفيض فواتر الكهرباء بنسبة 25 بالمائة لصالح النشاطات الاقتصادية. موقع المديرية العامة للضرائب .

(3) - انظر موقع المفتشية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz تاريخ اطلاق 2018/04/04 و الساعة 20:30.

(4) - مقال بعنوان : "الاستغناء عن التعامل بالورق أفاق 2020" ، الوسط جريدة وطنية شاملة ، تاريخ المقال 20 جانفي 2017 www.elwassat.com: موقع اليومية:

المطلب الثاني: مبدأ تحقيق العدالة الجبائية:

إضافة إلى البساطة والاستقرار، فإن عدالة النظام الجبائي تمثل أداة تشريعية ملائمة لامتناس غضب ونفور بعض المكلفين وابتعادهم على ارتكاب الجرائم الضريبية، لذا تعتبر العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي. فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة .

ولمعالجة ذلك الوضع، يعمل المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل الذي يُؤد انتماء الوطنية الجبائية لدى المكلفين الذي يتوقف على مدى تقبلهم للنظام المطبق وهذا يتعلق بدوره بالمساواة أمام الضريبة والتوزيع العادل للأعباء العمومية. فالنظام الجبائي كأداة سياسة اجتماعية يجب أن يعمل على إزالة الفوارق وعدم المساواة الناتجة عن التوزيع الابتدائي للدخول بتجسيده لفكرة أن الضريبة تجبى من الأغنياء⁽¹⁾.

الفرع الأول: مفهوم العدالة الضريبية: تعرف العدالة الضريبية بأنها: " التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد"⁽²⁾، وتجد العدالة الضريبية مفهومها في الفصل 13 من تصريح حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789 الذي ينص على إلزامية الاقتطاع الجبائي حسب القدرة التكاليفية للمواطنين، ولتحقيق العدالة الضريبية يخضع إلى عدة اعتبارات يمكن تحديدها على النحو الآتي⁽³⁾:

1- أن تفرض الضريبة على جميع الأفراد في المجتمع وعلى كافة الثروات فيه، أي عمومية فرض الضريبة.

(1) - كمون عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 123.

(2) - حسن النجفي، معجم المصطلحات الاقتصادية والقانونية ، الطبعة الأولى ، طبع الدار العربية ، دار واسط للنشر، بغداد، العراق، 1982، ص 48.

(3) - عبد الله محمد شامية ، النظام الضريبي في الجماهيرية (أسسه وتطبيقاته) ، الطبعة الأولى، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، ليبيا، 1993، ص 60 - 61.

2- مراعاة القدرة المالية لكل مكلف أي الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية لأفراد المجتمع كافة، أي شخصية الضريبة.

3- توفر الإحساس لدى المكلفين بدفع دين الضريبة والمساواة في تحمل هذا العبء لدى أفراد المجتمع كافة .

4- عدم الضغط على المكلف بدفع الضريبة لأكثر من مرة على نفس المصدر تقادياً للازدواج الضريبي.

ولما كانت العدالة الجبائية من بين أحسن التدابير التشريعية لمحاربة الجريمة الضريبية، فإن مسألة اعتماد نظام جبائي عادل أصبحت تطرح نفسها الآن بإلحاح أكثر من أي وقت مضى وتشكل الامتحان الأكبر للمشرع الجبائي. فللقضاء على الجريمة الضريبية يجب إرساء نظام ضريبي عادل .

الفرع الثاني: مقومات العدالة الضريبية: حتى تتحقق العدالة في النظام الضريبي المختار والمطبق يجب على الدول أن تراعي مجموعة من العوامل¹ التي لا بدّ من وجودها والتي يمكن إيجاز أهمها في عمومية الضريبة، شخصية الضريبة، تجنب الازدواج الضريبي.

أولاً: عمومية الضريبة: يقصد بعمومية الضريبة أن تفرض على جميع الأشخاص والأموال دون أن تكون هناك تفرقة في المعاملة، لكن هذا لا يعني وجود استثناءات من هذا المبدأ فالكثير من الدول تضمن تشريعاتها الضريبية استثناءات من عمومية الضريبة، والمشرع الضريبي الجزائري كغيره لم يخرج عن هذا الإطار، فقد أخذ بمبدأ عمومية الضريبة، وهو مبدأ منصوص عليه في الدستور، حيث تقضي المادة²64 من الدستور الجزائري أن كل المواطنين متساوون في آداء الضريبة، ويفهم من نص هذه المادة أن كل أفراد المجتمع يجب أن يشاركوا في تحمل العبء الضريبي كل حسب قدرته.

¹ - عاطف محمد موسى، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، مصر، ص 87 وما بعدها .

(2) - أنظر المادة 64 من الدستور الجزائري.

ثانيا: شخصية الضريبة: وهي الضريبة التي يؤخذ عند فرضها مركز المكلف المالي والشخصي والاجتماعي.

ثالثا: تجنب الازدواج الضريبي: حيث تقتضي العدالة الضريبية بأن لا يكون الممول عرضة لدفع ضريبة مرتين أو أكثر على نفس المال وفي نفس المدة، فإذا توفرت هذه الشروط تكون أمام حالة الازدواج الضريبي القانوني¹، إن التشريع الضريبي الجزائري حاول قدر الإمكان القضاء على الازدواج الضريبي والذي نرى من خلال تصفح القوانين المنظمة له خلوها من الازدواج الضريبي القانوني، مع وجود ازدواج ضريبي اقتصادي والذي ينتج عند فرض الضريبة على أرباح الشركات على الأرباح المحققة، ثم فرض ضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لنصيب كل شريك من الربح الموزع، أما بخصوص ازدواج الضريبي الدولي فإن الجزائر تسعى جاهدة لمحاربتها والقضاء عليه من خلال إبرام اتفاقيات جبائية مع الدول والتي بلغ عددها حاليا 35 اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي منها واحدة كانت قد أبرمت في إطار إقامة اتحاد دول المغرب العربي⁽²⁾.

رابعا: اختيار أحسن طرق الإخضاع: ونعني بذلك أن يتم تحديد أنظمة فرض الضريبة بما يتلاءم وتحقيق العدالة الضريبية، فالمعلوم أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي،

(1) - هذا الازدواج قد يكون مقصودا من المشرع من أجل تحقيق أهداف مالية أو اقتصادية، وقد يكون غير مقصود وذلك بسبب وجود تعقد في التشريع. كما قد يكون الازدواج الضريبي داخليا وهو الازدواج الذي يحدث في حدود الدولة الواحدة، أو قد يكون ازدواجا دوليا، وينشأ بسبب استقلالية الدول في فرض الضرائب على إقليمها، وكذا إلى تعدد ضوابط الإخضاع الضريبي.

² - عقدت هذه الاتفاقيات مع كل من: جنوب إفريقيا (ج ر 26 / 2000)، مصر (ج ر 23 / 2003)، كندا (ج ر 68 / 2000)، الصين (ج ر 40 / 2007)، كوريا (ج ر 2006 / 44)، اندونيسيا (ج ر 1997 / 61)، تركيا (ج ر 1994 / 65)، النمسا (ج ر 25 / 38)، بلجيكا (ج ر 2002 / 82)، بلغاريا (ج ر 2005 / 01)، إسبانيا (ج ر 2004 / 02)، فرنسا (ج ر 2002 / 24)، إيطاليا (ج ر 1991 / 35)، البرتغال (ج ر 2005 / 24)، رومانيا (ج ر 1995 / 37)، روسيا (ج ر 2006 / 21)، أوكرانيا (ج ر 2004 / 27)، البحرين (ج ر 2003 / 50)، الإمارات العربية المتحدة (ج ر 2003 / 23)، الأردن (ج ر 2000 / 79)، لبنان (ج ر 2006 / 35)، قطر (ج ر 2010 / 70)، سوريا (ج ر 2001 / 19)، اليمن (ج ر 2005 / 16)، اتحاد المغرب العربي (ج ر 1991 / 06).

أخذت من الموقع: <http://www.andi.dz> تاريخ الإطلاع: 2017/10/22 الساعة 22:40.

وفحوى ذلك أن يقوم المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته إلى الإدارة الضريبية، ويبقى الحق للإدارة الضريبية في إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة الجبائية في حالة ما إذا كانت هناك شكوك بخصوص تصريحات المكلف، وما يمكن ذكره في هذا الإطار أن المشرع الضريبي الجزائري قد جانب الصواب حين تمّ التوسيع من مجال تطبيق الضريبة الجزائرية الوحيدة، حيث يخضع لها كل شخص طبيعي أو معنوي يحقق أرباحا صناعية أو تجارية، مهنية أو غير تجارية متى لم يتجاوز رقم الأعمال 30 مليون دج، مع العلم أن الخاضعين لهذه الضريبة لا يملكون محاسبة منتظمة يمكن الرجوع إليها أثناء إجراء الرقابة، كما أن تحديد الوعاء في ظل هذا النظام يكون بصفة تقريبية ولا يمكن محاسبة المكلف على تصريحاته الخاطئة وغير الصحيحة طالما أنه لا توجد دفاتر محاسبية ولا وثائق ثبوتية لكي يمكن التأكد من خطأ التصريحات.

الفرع الثالث: تجسيد الإصلاحات على مستوى العدالة الجبائية في التشريع الجزائري: من أجل تحقيق العدالة الجبائية سعى المشرع الجزائري إلى إحداث نصوص ضريبية جديدة، سواء المتعلقة بالثروة أو أرباح الشركات، أو الضريبة على القيمة المضافة أو الدخل الإجمالي، لبسط الإنصاف والمساواة بين المواطنين، وإظهار أنه ليس المواطنين البسطاء فقط هم من يدفعون الضرائب بل حتى الأثرياء سواء كانوا تجارًا أو أصحاب مؤسسات أو رجال أعمال، الذين هم مجبرون كذلك على الامتثال الضريبي ودفع مستحقات الدولة من أموالهم. بالنسبة لفرضها لضريبة على أرباح الشركات كان من بين أهدافها الاقتراب من العدالة من خلال إلغاء التمييز بين الشركات العمومية والشركات الخاصة وكذلك بين الشركات الوطنية والشركات الأجنبية. أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة (TVA) فمن الآراء من يقول أنها تسمح بضمان عدالة ضريبية أكثر للمستهلك النهائي فيما يخص المنتجات المنجزة في الوطن (محليا) ومثيلتها المستوردة، لأن وعاءها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة

بأكملها، وإنما بالقيمة المضافة، أي بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية⁽¹⁾. و منهم من يري أنها لا تحقق العدالة الضريبية لأنها نسبية ولا تراعي المقدرة التكاليفية للمستهلك⁽²⁾. وبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي يمكن القول بأنها أكثر تحقيقا لقاعدة العدالة الضريبية لكونها تأخذ في الحسبان القدرة التكاليفية للمكلف كتحديد حد أدنى معفى منه والذي يمثل في طياتها شريحة اجتماعية. لكونها تتضمن في طياتها إعفاء شريحة واسعة من الضريبة وهو مبدأ من مبادئ العدالة الاجتماعية إذ أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل والثروة وهي ذا حد أدنى من مجموع المداخل معفى من الضريبة، كما أنها أيضا اعتمدت في طريقة حسابها على الضرائب التصاعدية بالشرائح وهي أكثر عدالة إذ أن دخول المكلفين انقسم إلى شرائح بحيث أن كل شريحة تكون خاضعة لمعدل ضريبي معين وهو ما يحقق نوعا من العدالة.

وقد تمّ سنّ ضريبة على الثروة⁽³⁾ المتضمنة في مشروع قانون المالية 2018 التي كانت لا تمس غالبية المواطنين بل الأشخاص الأثرياء على وجه الخصوص بهدف تحقيق الإنصاف والمساواة بين المواطنين البسطاء والأغنياء أمام مصالح الجباية. حيث تضمن مشروع قانون المالية 2018 إدخال ضريبة على الثروة من خلال تحديد نوع الثروة الخاضعة لهذه الضريبة والجدول و وجهة مداخل هذه الضريبة، ويجب أن تفوق قيمة هذه الثروة الخاضعة للضريبة 50 مليون دج حسب نص مشروع قانون المالية 2018⁽⁴⁾.

(1) - مريم قاسمي ، إصلاح هياكل الإدارة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، فرع الدولة و المؤسسات ، 2013-2014 ، ص 20.

(2) - ناصر مراد ، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر" ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، مجلد 25 -العدد الثاني ، 2009 ، 125.

(3)-الضريبة على الثروة أسست بموجب قانون المالية 1993، غير أنه خلال العشرية الأخيرة طلب برلمانيون بتأسيس ضريبة على الثروة. في هذا الاتجاه، تم اقتراح تغيير تسمية " الضريبة على الأملاك" بـ " الضريبة على الثروة " بهدف السماح للرأي العام بفهم معنى هذه الضريبة التي تمس الطبقة الغنية. للإطلاع أكثر على هذه الضريبة يرجى النظر للموقع المفتشية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz تاريخ الإطلاع : 2017/10/24 الساعة :30:40.

(4) - وتمثل الأملاك المعنية أساسا في الأملاك العقارية وسيارات الخواص التي تفوق سعتها 2000 سم³ (بنزين) و 2200 سم³ (المازوت) والياخوت وسفن النزهة وخيول السباق الطائرات السياحية، القطع الفنية التي تفوق قيمتها 500000 دج

المطلب الثالث : تقنين إجراءات مكافحة الجريمة الضريبية وإصلاحها

يقصد بالتقنين بأنه صياغة الأحكام في صورة مواد قانونية مرتبة مرقمة، على غرار القوانين الحديثة من مدنية وجنائية وإدارية...إلخ. وذلك لتكون مرجعاً سهلاً محددًا. أما بالنسبة لتقنين الإجراءات الجبائية فهو عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وذلك بوضع بعض مواد قوانين المالية التي لا تنتمي إلى أي قانون من قوانين الضرائب الخمسة (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع و قانون التسجيل) بقانون موحد يسمّى قانون الإجراءات الجبائية يحتوي على 160 مادة قانونية إجرائية. في قانون معيّن من اجل تبسيط وتسهيل إجراءات الرقابة الجبائية ومن ثمّ إجراءات مكافحة الجريمة الضريبية. وتمّ استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي انبثق عن قانون المالية لسنة 2002 من خلال المواد من 40 إلى 200⁽¹⁾.

ويمكن تحديد هذه الإجراءات التي جاء بها هذا القانون في النقاط التالية:

الفرع الأول: إلغاء نظام الضريبة الجزافية الوحيدة⁽²⁾: تمّ منح للإدارة الضريبية أن تلغي الضريبة الجزافية الوحيدة من طرف الإدارة الجبائية، بناءً على معلومات مؤسّسة قانوناً⁽³⁾. أقرها قانون المالية 2016 والمتضمن إلغاء نظام الضريبة الجزافية الوحيدة على المعاملات والممارسات التجارية والحرفية عوض اقتصارها على أصحاب مشاريع المستفيدين من قروض

والمجوهرات والأحجار الكريمة والمعادن النفيسة حسب مشروع القانون. وفي المقابل، تعفى السكنات الرئيسية من هذه الضريبة. وبخصوص قيمة الرسم فإنها تتراوح ما بين 1 و 5 بالمئة، حسب قيمة الثروة. وفيما يتعلق بتوزيع العائدات المحققة بموجب هذه الضريبة فهي كالتالي 60 بالمئة لميزانية الدولة و 20 بالمئة لميزانيات البلديات و 20 بالمئة للصندوق الوطني للسكن.

(1) - قانون 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر عدد 79 الصادر في 23 ديسمبر 2001.

(2) - نظام الضريبة الجزافية الوحيدة: ظهر كبديل للنظام الجزافي أين تم توحيد (TVA) (TAP) (IRG) في معدلين هما:

- 5 % لأنشطة الإنتاج وبيع السلع.

- 12 % لأنشطة الأخرى من إنتاج وتقديم الخدمات.

(3) - المادة 13 من قانون .إ. الجبائية .

الوكالة الوطنية لدعم وتشغيل الشباب، وكذا المستفيدين من قروض الوكالة الوطنية للقرض المصغر واستبدالها بالتصريح من خلال تقديم تصريح سنوي برقم الأعمال والأرباح المحصلة والضريبة المستحقة موقع من طرف محافظ حسابات بعدما كان في السابق يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (1).

الفرع الثاني: تشديد إجراءات الرقابة الجبائية في حالة اكتشاف ممارسات تدليسية: في حالة ما إذا اكتشفت مناورات تدليسية قام بها مكلف ما، فإن إجراءات الرقابة ستصبح أكثر شدة إضافة إلى أن الغرامات والعقوبات تتضاعف كذلك، مع فقدان المكلف ل ضماناته ومنها:

أولاً: في حالة استعمال المكلف مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو تقدمه لمعلومات غير كاملة أو خاطئة، أو إذا قدم معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق، أو إذا لم يرد في الآجال القانونية على طلبات التوضيح والتبرير فإنه لا يمكن تطبيق مدة الرقابة في عين المكان المحددة ب: ثلاثة (3) وستة (6) أشهر بالنسبة لمراقبة المحاسبة وتسعة أشهر بالنسبة للمراقبة المعمّقة لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة (2).

ثانياً: في حالة القبول الصريح بإجراءات التقويم يصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا إذا استعمل المكلف بالضريبة طرقة تدليسية أو أعطي معلومات

(1) - كان في السابق يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً أو مهنة غير تجارية الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30 مليون دينار (30.000.000 دج) بالإضافة إلى المستثمرين الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع و المؤهلين للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 30 مليون دينار. وتم إجراء عمليات تحسيس أشرفت عليها مديريات الضرائب في أوساط التجار والمهنة الحرفية من أجل شرح النصوص الجديدة لهذه العملية التي أقرها قانون المالية للسنة الجارية والتي بقيد الدخول في حيز التنفيذ الأمر الذي يسمح لهم بمواكبة هذه الإجراءات الجديدة ويذكر أن العديد من التجار وأصحاب الحرف قد طالبوا بإلغاء الضريبة الجزافية الموحدة لكونها لا تخدم التاجر بالدرجة الأولى خاصة التجار الصغار واستبدالها بالتصريح السنوي من قبل التاجر .

(2) - المادة 5/20 من قانون .إ. الجبائية.

غير كاملة، أو خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة (1).

ثالثا: إذا استعمل المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق في المحاسبة أو التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الشاملة، فإنه لا يمكن للإدارة الجبائية أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسابية لنفس الضرائب والرسوم وبالنسبة لنفس الفترة (2).

رابعا: ويمكن للإدارة في حالة التلبس الجبائي (3) إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية، وكذا إمكانية تمديد أجال التحقيق في عين المكان (4).

الفرع الثالث: توسيع فرض الضريبة التلقائي إلى المؤسسات الأجنبية: حددت المادة 44 الفقرة الثامنة من قانون الإجراءات الجبائية إجراءات فرض الضريبة التلقائي على الدخل بالنسبة إلى كل شخص لا يملك منشأة مهنية في الجزائر خاضعة لضريبة الدخل أو الضريبة على الأرباح الشركات وتخلفت في الردّ على طلب مصلحة الضرائب لتعيين ممثل لها في الجزائر يكلفه بالاتصالات لتحديد وتحصيل الوعاء الضريبي وكذلك في حالة وجود نزاع الجبائي.

الفرع الرابع: إعادة النظر في إجراءات إعادة التقييم – الإجراءات الاعتراضية: بعدما كان إعادة تقييم الأساس الخاضع للضريبة أحادي الجانب فقط، أي بدون إشراك المكلف في هذه العملية، وبدون إعلامه بالتصحيح الذي قامت به الإدارة الجبائية، فإن قانون الإجراءات الجبائية قد أعطى للمكلف فرصة إبداء رأيه في هذه التصحيحات، وقد منحه في ذلك الحق في الاعتراض وذلك بتقديم الملاحظات والتبريرات اللازمة .

(1) – المادة 20 / 7 من قانون .إ. الجبائية .

(2) – المادة 20 / 8 و المادة 21 / 6 من قانون .إ. الجبائية.

(3) – يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص .نص المادة 20 مكرر 3 الفقرة الأولى من قانون .إ. الجبائية.

(4) – المادة 20 مكرر 3 فقرة 3 ، من قانون .إ. الجبائية.

الفرع الخامس: تبسيط وتعزيز الإجراءات الجبائية: اعتمدت السلطات العمومية خطة إستراتيجية تتضمن تدابير تبسيط النظام الضريبي لتوسيع الوعاء وتخفيف الضغط الضريبي للحد من ارتكاب الجريمة الضريبية.

وتمثلت أهم الإجراءات التي جاء بها المشرع في هذا المجال في (1):

- التوسيع الضريبي بتأسيس برنامج للامتثال الجبائي الإرادي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة (2) 2015، حيث تخضع الأموال المودعة من طرف الأشخاص لدى البنوك إلى معدل ضريبي جزافي قدره 7% ويندرج في إطار رغبة السلطات العمومية إلى تعبئة الموارد المالية قصد تمويل الاستثمارات المنتجة وتشجيع أكثر للمتعاملين الاقتصاديين وكذا المواطنين على الانضمام بصفة تدريجية للمجال الرسمي (3).

- التخفيض التدريجي في نسب الضريبة قصد تشجيع النشاطات الإنتاجية.

- تخفيض غرامات التحصيل الضريبي ووضع إجراءات تسهيلية لصالح المكلفين بالضريبة الذين يحترمون التزاماتهم الجبائية.

- تبسيط الإجراءات الضريبية للمكلفين بالضريبة سواء الخاصة بالملفات الجبائية أو استخراج الوثائق الجبائية.

- أدرج قانون المالية لسنة 2018 تسهيلات على الإجراءات الجبائية، تتمثل في إلغاء إجراء التأشير المطلوب بخصوص شهادات الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة التي يمكن تحميلها إلكترونيا (4).

(1) - أخبار مالية- وزارة المالية - العدد 29 سنة 2010 الموقع الإلكتروني لوزارة المالية: <http://www.mf.gov.dz>: بتاريخ الاطلاع: 2018/07/14 الساعة: 15:44.

(2) - الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 جويلية 2015 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، مرجع سابق.

(3) - راوية عبد الرحمان، "برنامج الامتثال الجبائي الإرادي من علاقة مبنية على الثقة"، نشرة المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، العدد 77، 2015.

(4) - غير أن قانون 17-11 المؤرخ في 17 ديسمبر 2017 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج.ر عدد 76 الصادرة في 28 ديسمبر 2017، نص على فترة انتقالية تستمر خلالها المصالح الجبائية في تسليم الشهادات في نسختها الورقية، وذلك إلى غاية إقامة الإجراء الإلكتروني وتعميمه. موقع مديرية الضرائب .

الفرع السادس: إنشاء رقم التعريف الجبائي (NIF): وفقا للمادة 110 من قانون المالية لسنة 1992 تم استحداث مؤشر جبائي⁽¹⁾، وهو رقم مكون من 15 رقما، يمثل كل من هذه الأرقام إحدى المعلومات الشخصية للمكلف، مثل اسم و لقب الشخص أو الشركة أو المؤسسة تاريخ ومكان الميلاد، رقم شهادة الميلاد، تاريخ بداية النشاط ومقره، رقم السجل التجاري، وغيرها من المعلومات التي تختلف حسب طبيعة الشخص (طبيعي أو معنوي) المرقم جبائيا وطبيعة النشاط الممارس. ولم يكن رقم التعريف الإحصائي موجها إلا لاستعماله في تسهيل العلاقات مع الإدارة الضريبية، ثم بعد ذلك تم تعميم استعماله عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 97-396 المتعلق بإنشاء الفهرس الوطني للأعوان الاقتصاديين والاجتماعيين².

وتطبيقا لأحكام المادة 63 من قانون المالية لسنة 1997، تلتزم كل الإدارات والمنشآت العمومية باستعمال رقم التعريف الإحصائي في علاقاته مع المكلفين، كما يلزم المكلف بتدوين هذا الرقم في كل العقود الموثقة والقانونية وذلك استنادا إلى المادة 17 من قانون المالية لسنة 2005، وذلك بهدف إعطاء هذه العقود مصداقية أكبر، ومنح الإدارة الضريبية فرصة التأكد من صحة المعلومات الواردة في هذه العقود وتسييد كل الحقوق المستحقة للخرينة العمومية ومن إمكانية حصر المتهربين لتصفية وضعيتهم الجبائية⁽³⁾.

(1) - نصت المادة 110 " يؤسس مؤشر جبائي يخصص لإحصاء الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و تسجيلهم الجبائي"، قانون رقم 91-25 مؤرخ في 18 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر عدد 65 الصادرة في 18 ديسمبر 1991.

2 - المرسوم التنفيذي رقم 97-396 المؤرخ في 28 أكتوبر 1997، المتعلق برقم التعريف الإحصائي المتضمن إنشاء الفهرس الوطني للأعوان الاقتصاديين والاجتماعيين المسير من طرف الديوان الوطني للإحصائيات، ج.ر عدد 72 الصادرة في 2 نوفمبر 1997، فكل شخص مسجل في الملف الوطني للأعوان الاقتصاديين والاجتماعيين يسند إليه رقم تعريف إحصائي تسلسلي.

(3) - نصت المادة 176 على: تحدد المديرية العامة للضرائب رقم التعريف الجبائي للأشخاص الطبيعيين و المعنويين وكذا الهيئات الإدارية عند. - الإحصاء السنوي للسلع و الأنشطة و الأشخاص المحدد في المادة 191 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛- التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من قانون الضرائب والمباشرة والرسوم المماثلة و51 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أو الاكتتاب الأول للتصريح بالضريبة على الدخل المذكور في المواد من 99 إلى 103 والمشار إليه في المادتين 151 و162 من هذا القانون؛- النشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية

إن الرقم الإحصائي هو رقم وحيد لكل مكلف، يهدف إلى عقلنة وتبسيط وعصرنة وتسهيل التسيير الجبائي لملفات المكلفين، وذلك من أجل جمع الشروط الضرورية من أجل إنشاء نظام تسيير قاعدة البيانات الجبائية والتي تسمح خاصة ب⁽¹⁾:

- مركزة وتخزين مختلف المعلومات؛
- تسهيل تنقل المعلومات إلى مصادر مختلفة؛
- إنشاء إحصائيات جبائية نموذجية وموثوقة يمكن أن تكون معدة بحسب معايير مختلفة؛
- الدراسات التقديرية وتحليل البيانات لغايات جبائية؛

فأهمية رقم التعرف الإحصائي إضافة إلى ما ذكرناه سابقا فهو يساعد الإدارة الجبائية على الإلمام بكل أنواع أنشطة المكلفين وأماكن ممارستها، وهذا ما يسهل كثيرا في تطبيق التعليمات الصادرة عن وزارة المالية التي تهدف إلى مكافحة الغش الجبائي والتهريب الجمركي، والتي تنص على إقصاء أي مكلف من أي نشاط تجاري إذا ثبتت ضده تهمة الغش⁽²⁾.

وفقا للمادة 42 من قانون المالية لعام 2006، فإن إدارة الضرائب اعتمدت على رقم التعريف الضريبي كأداة لتحديد دافعي الضرائب، لتحل محل رقم التعريف الإحصائي. إن رقم التعريف الضريبي الممنوح من قبل إدارات السلطات الضريبية، يكون مدونًا على بطاقات ممغنطة أو على شهادات التسجيل؛ عموما يشمل رقم التعريف الضريبي خمس عشرة (15) وضعية، ومع ذلك نجده على عشرين (20) وضعية، عندما يتعلق الأمر بتسجيل إما شخص معنوي أو كيان إداري (المؤسسات الثانوية؛ الكيانات الثانوية، والفروع) وما إلى ذلك من أشكال، مشكلين

الشعبية عن إنشاء كل هيئة إدارية تتوفر على أمر بالصرف مقنن من طرف المديرية العامة للمحاسبة؛ - التصريح بالميراث المنصوص عليه في المادة 171 من قانون التسجيل؛ - طلب خاص يبرره عدم كفاية أو تناقض عناصر تعريف المعني التي تتوفر عليها. وإضافة لذلك، يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصلحة تابعة للإدارة الجبائية، برقم التعريف الجبائي بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين.

(1) - Chettouhi Amel, , **L'information fiscale comme moyen direct de lutte contre la fraude fiscale**, Mémoire de 3^è cycle professionnel I.E.D.F. ,1999, P24
(2) - Circulaire n°12/MF/DGI/DLF/LF04, objet: lutte contre la fraude fiscale et la contrebande.

موضوعاً ضريبياً في حد ذاته⁽¹⁾، وبالتالي يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصالح إدارة الضرائب برقم التعريف الجبائي، بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين⁽²⁾.

(1) - موقع المديرية العامة للضرائب ، إجراء طلب التسجيل فيما يخص رقم التعريف الجبائي:

www.mfdgi.gov.dz. لمواصلة للمجهودات المبذولة من طرف السلطات العمومية الرامية لتسهيل إجراءات مرافقة النشاط

الاقتصادي، وضعت المديرية العامة للضرائب لفائدتهم كافة المكلفين إجراء عند طلب التسجيل المتعلق برقم التعريف

الجبائي، يتمثل هذا الإجراء في منح المكلف بالضريبة إمكانية اختيار طريقة إدخال البيانات الخاصة بهويته سواء كان

شخصاً طبيعياً أو معنوياً عبر نمط معلوماتي يرسله كمرفقة إلى العنوان الإلكتروني: did-requetes@mf.gov.dz تاريخ

الإطلاع : 2017/11/22 الساعة 21:40.

(2) - المادة 41 من قانون المالية لسنة 2006 إستحدثت من ضمنها المادة 176 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني : الآليات الوقائية لمواجهة الجريمة الضريبية

على مستوى الإدارة الجبائية

تعتبر إدارة الضرائب السلطة المنفذة لأحكام قانون الضرائب فهي التي تتولى فرض الضريبة وتحصيلها، ولها أن تصدر التعليمات التنفيذية والتفسيرية بهدف تطبيق القانون، ومن ذلك فإنها تقوم بالربط وتحصيل المقدار المستحق على الممول من خلال السلطة التي خولها القانون إياها بعد التطور الذي مرت به من أجل التوسيع في حجمها ومهامها، وتوسيع سلطاتها اتجاهه.

أي قصور أو خلل في الإدارة الجبائية، سواء كان بشريا أو ماديا يؤدي إلى عدم تحقيق الإدارة لهدفها الأساسي المتمثل في تطبيق النصوص القانونية الضريبية، وقيل أن الجهاز الضريبي غير الكفاء يمكنه أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوأها⁽¹⁾، لذلك أصبح إصلاح الإدارة الجبائية أمر ضروري من أجل سد كل المنافذ التي يستغلها المكلف للتهرب من التزاماته الضريبية.

لذا فإن مواجهة الجريمة الضريبية لا تتطلب فقط تشريعا ضريبيا جيدا، بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة ، مما يستوجب ضرورة الاهتمام بالإدارة الضريبية، وذلك باتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى تلك الإدارة من خلال التحسين النوعي والكمي للإمكانيات المتوفرة مع تسهيل إجراءات العمل من خلال التنظيم الجيد لتلك الإدارة.

(1) - البطريق يونس، وآخرون، النظم الضريبية ، مرجع سابق، ص162.

المطلب الأول : تحسين وترقية الجانب البشري لمواجهة الجريمة الضريبية

إن الاتساع الإقليمي لمجال تدخل إدارة الضريبة من جهة وتوسع النشاطات الاقتصادية وتنوعها من جهة أخرى و كذا تزايد عدد المكلفين بالضريبة يجعل مرتكبي الجريمة الضريبية ينشطون بدون أن يتم اكتشافهم ما لم يتم تزويد الإدارة الضريبية بالوسائل البشرية الكافية .

أصبح من الضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة لترقية مستوى الإدارة الضريبية من خلال تحسين النوعي والكمي للإمكانيات البشرية، فالعنصر البشري له دور أساسي في تطبيق القوانين الجبائية، وهو أيضا همزة وصل بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فإن صلح صلحت الإدارة الضريبية. فهذه الإدارة تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي، وتؤمن له الظروف الموضوعية وأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة⁽¹⁾. لذا كان محتما على الإدارة اتخاذ التدابير المتمثلة في:

الفرع الأول : فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي: قصد تكوين إطارات متخصصة، وكذلك رسكلة الموظفين ووضع برامج تكوينية تتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي. وهذا برفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر⁽²⁾.

لهذا تم وضع برنامج سنوي 2005/2004 و 2008/2005 يمتد على عدة سنوات لتكوين موظفي الإدارة الجبائية يهدف لزيادة مردودية الاستثمار في العنصر البشري، عن

(1) - مصطفى الكثيري ، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، الدار البيضاء، دار النشر المغربية، 1985 ، ص 125.

(2) - ناصر مراد ، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد الثاني، 2003، ص 30 .

طريق تنمية كفاءات ومؤهلات الموظفين وتمكينهم من مرافقة التغيير والتطوير الذي لحق بالإدارة الضريبية⁽¹⁾، حيث تم إنشاء مدارس متخصصة هي :

أولا : المدرسة الوطنية للضرائب:تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 94-339 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1415 الموافق لـ 25 أكتوبر 1994 والمتضمن إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب. حيث جاء في مادته الأولى:تتشأ مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، تسمى " المدرسة الوطنية للضرائب " وتدعى في صلب النص مدرسة، وفي المادة الثانية من نفس المرسوم وضعت المدرسة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية⁽²⁾ وهي موجودة بالقلعة .

ثانيا:المعهد الوطني للضرائب والجمارك Institut d'Economie Douanière et Fiscale(IEDF).

هو معهد تونسي جزائري تم إنشاؤه بموجب اتفاقية دولية في 03/09/1981. وتم تدريب أكثر من 1200 مفتشاً من القسم على (IEDF) في الجزائر وتونس بمساهمة من خبراء دوليين.تتمثل المهمة الرئيسية للمؤسسة التي حددها الاتفاق الجزائري التونسي في تدريب مديري وزارات المالية في المستقبل من خلال الحصول على شهادة دراسات عليا متخصصة في المالية العامة لمدة عامين⁽³⁾.

وأقام هذا المعهد عدة ندوات آخرها ندوتين لمدة يومين لصالح طلاب معهد الجمارك واقتصاديات الضرائب على " القانون" التهرب الضريبي الدولي " و " مكافحة التهرب الضريبي الدولي " ترأسها البروفسور (تيري لامبرت) من جامعة (Aix-Marseille) ورئيس المعهد الدولي للعلوم المالية - 2iSF .

(1) - إلياس كشاوش، ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية 2008-2009، ص 208.

(2) - مرسوم تنفيذي رقم 98-229 مؤرخ في 13 جويلية 1998 . يعدل و يتم المرسوم التنفيذي 94-339 المؤرخ في 25 أكتوبر 1994 والمتضمن إنشاء المدرسة الوطنية للضرائب، ج.ر عدد 51 الصادرة في 15 جويلية 1998.

(3) - إدارة المعهد : يتم تعيين المدير العام من قبل وزير المالية الجزائري ويتم تعيين رئيس مجلس الإدارة من قبل وزير

المالية التونسي . <http://www.iedf-dz.com> ، تاريخ الإطلاع : 2017/11/22 الساعة :23:40.

الفرع الثاني: التكفل بالأوضاع المادية والاجتماعية للموظف: توفر نظام الأجور الذي يضمن لموظفي الإدارة الضريبية الحصول على رواتب ومكافآت تتناسب مع أهمية المسؤولية التي يتحملونها لذا يجب التكفل بالأوضاع المادية للموظفين، وذلك بتحسين أجورهم وتخصيص مكافآت تشجيعية، من أجل سد منافذ الإغراءات المقدم لهم وكذلك التكفل بالأوضاع المادية والاجتماعية.

الفرع الثالث: توفير الحماية اللازمة للموظفين: يجب توفير الأمن للموظف في الإدارة الضريبية خاصة القائمين بعملية التحصيل أو عملية الرقابة الجبائية، من أجل ضمان السير الحسن لمهامهم وتدخلاتهم، حتى لا يكونوا عرضة للاعتداء.

الفرع الرابع: مراقبة الموظفين: وضع نظام سليم لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم وتحديد أسس عادلة للترقية وإجراءات الاستغناء أو النقل لمن يثبت عدم صلاحيته للعمل في الإدارة وبالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوك بعض الأعمال غير المشروعة والمنافية لأخلاقيات المهنة، كالرشوة والاختلاس مثلا (1).

الفرع الخامس: إصدار دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب(2): تتويجا لتحسين الإمكانيات البشرية قامت الإدارة بإصدار دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب الذي يعتبر قانونا لحسن السلوك، والذي سيجتنب عنه الاحترام الصارم لها من قبل أعوان الضرائب، لإحداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الإدارة الجبائية، وفي نفس الوقت تحسين العلاقة بين الإدارة ومستعمليها، حيث أن القواعد الأخلاقية المهنية، ستشكل لبّ صلاحيات السلطة العمومية المسندة لأعوان الضرائب، وكذا السلطة التقديرية والتقريبية المخولة لهم.

(1) - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، موقع المديرية العامة

للضرائب. ص 24-25. الموقع الإلكتروني لوزارة المالية: <http://www.mf.gov.dz> / تاريخ الإطلاع : 2018/06/18

الساعة: 17:50.

(2) - المرجع نفسه .

إضافة لذلك، ترمي المبادئ الأساسية المتعلقة بالإعلام والوقاية والحماية التي يتمحور حولها هذا الدليل، كلها إلى نفس الغاية، ألا وهي تمكين كل عون من أعوان المديرية العامة للضرائب، من المساهمة في تأدية المهام الموكلة للإدارة، وهذا ضمن أحسن الشروط التوفيقية.

المطلب الثاني: توفير وتحسين الجانب المادي لمواجهة الجريمة الضريبية:

تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها، أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، يجعل من الضرورة بمكان توفر إمكانات مادية تتمثل في مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية، وسائل مادية متطورة تتجاوز مع مقتضيات العصر، لذا سعت الدولة الجزائرية لعصرنة الإدارة الضريبية وذلك من خلال إعادة تنظيم هيكلها الإدارية وطرق تسييرها، لتسهل البحث والتحري لكشف الجرائم الضريبية .

الفرع الأول: إحداث هيكل جديدة للإدارة الضريبية: عرفت الإدارة الضريبية إصلاح شامل لهيكلها الجبائية توجت بإحداث هيكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية وهي مديرية كبريات المؤسسات، المراكز الضريبية والمراكز الضريبية الجوارية في إطار تعميم مفهوم الشباك الجبائي الوحيد⁽¹⁾ بهدف توحيد الخدمات المقدمة للمكلف بالضريبة في شباك واحد.

الفرع الثاني: رقمنة الإدارة الضريبية⁽²⁾: يعتبر إدخال التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال على مستوى الإدارة الضريبية مرحلة هامة في برنامج التحديث وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية وتأطير الدخول الإلكتروني للنظام

(1) **Simplification des démarches administratives- vers une reforme du** Raoya Abderrahmane, -

service public ,lettre de la direction générale des impôts minis-tère des finances n°69/2013 ,p 03.

(2) Communiqué de Mr : Azira zehir chef de projet de DGI , séminaire sur le système d'information -
,"vers une administration électronique – Bulletin d'information - lettre de la Direction Générale des finances n° :73/2014 p 04. impôts – Ministère des

المركزي. وتم إنشاء مديرية الإعلام الآلي والتنظيم⁽¹⁾ مكلفة بتصميم إستراتيجية نظام المعلومات والحدود المشتركة وأدوات الاتصال وكذا التحكم في المراجع الأساسية في مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال. وتتكون من ثلاث (03) مديريات فرعية وفي هذا الإطار تم القيام ب :

أ/ تخصيص غلاف مالي قدر بمليارين ومئتي مليون د.ج لتجهيز مختلف مفتشيات الضرائب عبر كامل التراب الوطني بتجهيزات الإعلام الآلي للفترة من 1996 إلى 1999⁽²⁾. ثم رصد نفقات قدرت ب 29.000.00 مليون (يورو) للفترة الممتدة من 2009 إلى 2012 لتجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي .

ب/ قامت الإدارة الضريبية بالاستعانة بمكتب استشارة أجنبي إسباني⁽³⁾ (Indra- Sitemas) قصد اقتناء ووضع نظام معلوماتي الذي يشكل أحد الركائز الأساسية لتحديث الإدارة الضريبية لما له من دور في⁽⁴⁾:

- ضمان الحماية للمعطيات من خلال اللجوء إلى تكنولوجيا الاتصالات المناسبة.

(1) - وتتكون من ثلاث فروع هي 1:-المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج 2.المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي 3. المديرية الفرعية لتطبيق أنظمة الإعلام الآلي. موقع المديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz تاريخ الإطلاع : 2017/10/25 الساعة: 11:40.

(2) -ناصر مراد ، واقع التهرب الضريبي في الجزائر ، مرجع سابق ، ص 262 -263.

(3) - Allocution de Mr :Raouya Abderrahmane Directeur Général des impôts suite séminaire sur le système d'information- **vers une administration électronique** - Direction Générale des impôts - Ministère des finances- Bulletin d'information n° :73/2014 - p 02.

(4) - يتم التكفل بتنفيذ وتعميم نظام المعلوماتية الجديد للمديرية العامة للضرائب "جبايتك" من طرف الشركة الإسبانية (اندر-سيستيماس)، وهو مجمع متخصص في وضع الأنظمة المعلوماتية. ويعتمد نظام المعلوماتية للمديرية العامة للضرائب على تقنية معلوماتية من نوع (ERP/SAP)، تركز على برنامج يتكون من عدة وحدات وتستجيب تقريبا بشكل كلي لاحتياجات وظائف الإدارة الجبائية. هذا النظام TRM ل: SAP هي تقنية متطورة للخدمة العمومية وتهدف لاسيما إلى مساعدة الإدارة الجبائية على رفع تحديات الفعالية والمردودية من خلال تمكينها من تسيير تحصيل الضريبة بشكل فعال. وبتركيزها على قاعدة تكنولوجيا SAP، تمنح TRM تقنية سهلة من شأنها أن تسمح بتشغيل آلي لمنهج تسيير الإيرادات الجبائية. يمنح هذا البرنامج المدمج رؤية موحدة للملف الجبائي للمكلف بالضريبة. تهدف هذه الخصائص إلى رفع تحصيل الضرائب وتحسين التحضر الجبائي من خلال تحسين الخدمة المقدمة للمكلف بالضريبة. موقع مديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz، تاريخ الإطلاع : 2017/10/26 الساعة: 08:40.

- تقديم تطبيقات بسيطة الاستعمال تسمح للمستخدمين بممارسة مسؤولياتهم بالفعالية والنجاعة المطلوبتين.

ج/ تعميم تقنية الربط عن بعد بالإنترنت بين مصالح الإدارة الجبائية لتعزيز التعاون والتنسيق بين هذه المصالح وسهولة الوصول إلى المعلومات الضرورية من طرف مصالح الإدارة الجبائية كل حسب اختصاصه.

د/ تم وضع نظام المعلوماتية "جبايتك" الذي يعتمد على التشغيل الآلي ورقمنة الإجراءات الإدارية من خلال تقديم خدمات عن بعد التصريح ودفع الضرائب والرسوم . يُعد إنشاء نظام المعلوماتية للمديرية العامة للضرائب "جبايتك" خطوة هامة بالنسبة للإدارة الجبائية فتجد أن إنشائه ذا أهمية، وقد تم تحقيقه بفضل تعزيز القاعدة التكنولوجية وترقية الخدمات عن بعد وتحسين ظروف المؤسسات وتعزيز التحضر الجبائي⁽¹⁾.

هـ/ إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب⁽²⁾ وهو بمثابة نافذة للمعلومات الجبائية من منشورات جبائية، تصريحات جبائية، قوانين ومجلات... الخ وللتفاعل مع مستخدمي الإنترنت ونقل انشغالاتهم.

و/ اعتماد تقنية جديدة للحصول على التعريف الجبائي عن طريق إرسال طلب الترقيم من طرف المكلف بالضريبة عبر البريد الإلكتروني للإدارة الضريبية مما يسهل على المكلف بالضريبة سرعة التعرف والحصول على هذا الرقم عن طريق الموقع الإلكتروني⁽³⁾.

ز/ وضع نظام التصريح عن بعد في سياق الإدارة الرقمية لخدمة المكلفين بالضريبة كخطوة تجريبية بالنسبة للمؤسسات والشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات حيث سمحت

(1) - مديرية العامة للضرائب ، نشرية مديرية العامة للضرائب ر.م.ع.ض رقم 85 ص 06 / La lettre de la DGI / n°85

(2) - الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب على شبكة الإنترنت contact_dgi@mf.gov.dz تاريخ الإطلاع : 2017/11/22 الساعة : 22:40.

(3) - الموقع الرسمي للحصول على رقم التعريف الجبائي عبر الإنترنت <http://nif.mfdji.gov.dz> : تاريخ الإطلاع : 2017/11/22 الساعة : 22:50.

للمكلفين بالضريبة إمكانية اكتتاب تصريحاتهم الجبائية عن طريق الانترنت عبر موقع جبايتك⁽¹⁾ الذي احدث لهذا الغرض.

ح/إضفاء الصفة غير المادية على الملف الجبائي للمكلف بالضريبة للقضاء على النظام التقليدي القائم على المستندات الورقية لتسهيل تسيير الملف الجبائي للمكلف في جميع مراحل الإخضاع الضريبي من تأسيس للضريبة إلى الفحص إلى التحصيل الضريبي.
ط/اعتماد طريقة الحصول على المستخرج الضريبي باستعمال تقنية الإنترنت أو ما يعرف بالمستخرج الضريبي الإلكتروني⁽²⁾.

ي/التحول التدريجي نحو إرساء قواعد الفحص الضريبي الإلكتروني في إطار الإستراتيجية الجديدة للفحص التي تسعى السلطات إلى تجسيدها لتطوير آليات الفحص وتكييفها مع الرهانات الجديدة المتمثلة في التجارة الإلكترونية واعتماد العديد من الشركات والمؤسسات لنظام المحاسبة والفوترة الإلكترونية.

ك/آلية النظام المعلوماتي الموحد الذي يعد آخر إجراء قامت به الإدارة الضريبية هذه الرسالة يتمثل في الشروع في تطبيق النظام المعلوماتي الموحد للضرائب في جانفي 2019 على مستوى 23 ولاية على أن يتم تعميمه تدريجيا على جميع ولايات الوطن. وأوضح المسؤول أن هذا النظام يسمح بتوفير جميع المعلومات حول التحصيل الجبائي والمنازعات المتعلقة بها في الولايات التي يشملها وذلك بشكل آلي ومفصّل⁽³⁾.

(1) - الموقع الرسمي لدافعي الضرائب بالنسبة للمؤسسات الكبرى www.jibyatic.dz: تاريخ الإطلاع : 2017/11/22 الساعة : 22:55.

(2) - Note n°1881 du 29/12/2014 Concernant la délivrance des extraits de rôles générés par l'application informatique—Direction Générale des impôts- Ministère Des finances.

يكفي أن يقوم المكلف بالضريبة بإدخال المعلومات والبيانات الخاصة به على الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية للحصول على المستخرج الضريبي الخاص به ويهدف المشرع من وراء ذلك إلى إضفاء الطابع غير المادي لمستخرج الجدول الضريبي .

(3) - موقع المجلس الشعبي الوطني : <http://www.apn.dz> ، أخبار المجلس الشعبي الوطني تم إنشائه بتاريخ 09مايو 2018 ، تاريخ الإطلاع : 2017/10/22 الساعة : 7:50 مساء .

إن تطبيق النظام المعلوماتي الموحد للضرائب يزيد من عمليات التحصيل وقطع طريق التهرب من دفع الضرائب، كما ستكون مردودية الامتيازات الجبائية تحت مجهر الضرائب مباشرة .

الفرع الثالث: توفير وسائل النقل: تسعى الإدارة توفير وسائل النقل الكفيلة بتلبية حاجيات الموظفين لتأدية مهامهم، لأن المهام التي يمارسها كل من المحققين والمراقبين والمفتشين تستوجب عليهم في غالب الأحيان التنقل والتحقيق الميداني، من أجل البحث عن المادة الضريبية أو تحصيل الضريبة، أو كشف التهرب الضريبي، وهو ما تقتدر إليه المصالح الإدارية الضريبية لحد الآن.

المبحث الثالث : الآليات الوقائية لمواجهة الجريمة الضريبية على مستوى

المكلف بالضريبة

إنّ فرص نجاح أي نظام ضريبي يعتمد أساسا على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف وثقافته الضريبية، ومدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، من أجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك بعادتها، لأنّ تبعية ارتكاب الجريمة الضريبية لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها، وإنما تقع كذلك على المكلف.

لم تكن العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة تتمتع بسمعة حسنة في معظم المجتمعات، وذلك لاختلاف نظرة كل منهما للأخر، وما هو إلاّ تعبير عن ردود الفعل النفسية من المكلف بالضريبة، اتجاه الإدارة الضريبية. فأصبح كل طرف يستعمل من الطرق ما يتاح له لمواجهة الطرف الآخر فالإدارة تتعسف في فرضها للضرائب وكيفية تحصيلها، والمكلف

بالضريبة يرتكب الجرائم الضريبية سعياً منه لعدم دفع الضرائب. ومنه تسعى الإصلاحات الضريبية دوماً إلى كسب ثقة المكلف ونوعيته والتخفيف من حدة التوتر الموجود بينه وبين الإدارة.

المطلب الأول: توعية المكلف بالضريبة:

يعد توعية المكلف من الوسائل الوقائية لمعالجة الجرائم الضريبية وذلك عن طريق تنمية الوعي الضريبي للمكلف، يعني تحسيسه بدور الضريبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبدوره اتجاه هذه التنمية، أي إقناعه بواجبه الضريبي، ومن أجل نشر وإرساء الوعي بين أفراد المجتمع يجب تحقيق المفاهيم التالية:

الفرع الأول: ترسيخ ثقافة الضريبة: يجب على المواطن ترسيخ لمواطن المستقبل المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة⁽¹⁾، وذلك من خلال تعريف الأفراد بواجبهم الضريبي بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة، وكذا تنظيم الندوات و إظهار الجوانب السلبية الاجتماعية والاقتصادية، للجرائم الضريبية بالنسبة للأجيال الحالية والأجيال القادمة، لذا نجد أنه في فرنسا ومنذ سنة 1977 كانت التربية الجبائية من بين المواد التي دخلت برامج التعليم، وذلك في الطور الأول من التعليم المتوسط⁽²⁾.

الفرع الثاني : ترسيخ فكرة الضريبة التزم خلقي: إقناع المكلفين بالضريبة بضرورة أداء واجبهم الضريبي، وذلك بالرفع من مستواهم الخلقي بشكل الذي يؤدي بهم إلى الاقتناع بضرورة الالتزام بواجباتهم الجبائية، إذ لا ينبغي التوقف على اعتبار الضريبة التزم قانوني فحسب وإنما ينبغي اعتبارها التزم أخلاقي⁽³⁾، وأنها تعود بالفائدة عليه وعلى وطنه، وأن عدم

(1) - Mehel (L), **Science et technique fiscale**-collection Thémis, Edition, PUF, 1958, P341.-

(2) - Zaddem (M.L), **Fraude et évasion fiscale**, Thèse de fin d'étude, IEDF, 1984, P53.

(3) - بوعكاز سميرة، فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة)

(الأبحاث والمراجعات) ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014/ 2015 ، ص 55 .

أدائه لهذه الالتزامات الضريبية يؤدي إلى تحميل الغير من المواطنين لعبئها. فهي مظهر من مظاهر التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

الفرع الثالث: زرع الثقة بين المكلف والحكومة: وذلك بالإشادة بالبرامج الحكومية المحققة من العائدات الضريبية التي تم تحصيلها. فالثقة بين المكلف والجهات الضريبية جزءًا من الثقة بين الدولة والمواطن، فالمواطن الذي يؤمن بأنّ الإنفاق الحكومي هو إنفاق رشيد وعادل ونزيه، يكون اقرب إلى الالتزام بواجباته الوطنية ومنها الواجبات الضريبية، وإعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو التنازل وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير⁽¹⁾.

الفرع الرابع: إطلاع المكلف بمستجدات الضريبة: يجب تطوير وترقية الثقافة الضريبية لدى المكلفين بالضريبة وذلك بإطلاع المكلف بمختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي. وتستعين الإدارة الضريبية بالصحف والجرائد والمجلات والمنشورات الدورية والكتيبات⁽²⁾ وكذا مشاركتهم في الملتقيات التي تساهم وزارة المالية والإدارة العامة للضرائب بتنظيمها لإبراز مستجدات النظام الضريبي⁽³⁾. تشرح مختلف الإجراءات الضريبية، إضافة إلى استعمال عبارات إشهارية تحسيسية بسيطة يفهمها كل مواطن مهما كان مستواه .

(1) - أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 183.

(2) - صدر عن الإدارة الضريبية كتيب : ميثاق المكلف بالضريبة وميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، موقع المديرية العامة للضريبة.

(3) - Séminaire sur le Système d'Information -Vers une administration électronique,

المطلب الثاني: إزالة التوتر بين المكلف والإدارة:

إنّ تعسف الإدارة وتجاهلها للمكلف سوف يخلق جوا من التوتر في العلاقة بينهما، إذ يربط المكلف نظرتة للضريبة بالإدارة كجهاز تنفيذي لا غير، كما يمكن أن نفسر ارتكاب الجرائم الضريبية على أساسها التاريخي والنفسي بالإضافة إلى تدهور المستوى الخلقي لدى بعض موظفي الإدارة الضريبية في انعدام اللباقة في تعاملهم مع المكلفين، لذا يجب إزالة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية لكي تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الإنسانية، بعيدا عن العداوة والحساسيات وموجهة نحو إضفاء روح التعاون والتضامن بين المكلف والإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى، مع عدالة اجتماعية في إطار ديمقراطي، بعيدا من كل تفلسف وبيروقراطية⁽¹⁾. فيجب العمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الضريبية تجاه المكلفين، وتخفيض حدة التوترات التي قد تحدثها الضريبة. ولتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الضريبية والهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين⁽²⁾.

ولتحسين هذه العلاقة قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاتصال على المستوى المركزي في نوفمبر 2007، المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال (DRPC) ، ودخلت الإطار العملي في 2008⁽³⁾ مهمتها الأساسية هي تحسين العلاقات العامة عن طريق تقديم للمواطن أو المكلف بصفة خاصة خدمة ذات جودة من أجل تطوير التحضر الجبائي لديه، وقصد تحسين صورتها أمام الرأي العام، كما تقوم كذلك بالتنسيق لجميع عمليات الاتصال والإعلام على المستوى المركزي والمحلي، أما عن المستوى المحلي، فقد وضعت خلايا اتصال بالنسبة للمديريات الولائية والجهوية للضرائب هدفها الرئيسي الاستقبال الشخصي

(1) -Brahimi (A), *L'économie Algérienne*, OPU, 1991, P472. -

(2) - مراد ناصر، واقع التهرب الضريبي في الجزائر ، المرجع السابق، ص 31 .

(3) - Lettre de la DGI, Bulletin d'information, N°38, Février 2009, P4-5. -

للمكلفين، والتكفل بهم وتوجيههم قدر الإمكان من أجل إزالة التوتر الموجود بينهم وهي كالاتي :

الفرع الأول: على مستوى الهياكل الإدارية: لقد أعطى المشرع لإزالة التوتر بين المكلف والإدارة الأهمية الكبرى على مستوى هذه الهياكل، حيث خصص لها خلايا الاستقبال على مستوى كل منها، وهي تتضمن تحقيق الأهداف التالية:

- مصلحة الاستقبال والإعلام تحت تصرف المؤسسات الكبرى للإجابة على كل الاحتجاجات والتساؤلات، وتكون أبواب هذه الخلايا مفتوحة دائما أمامهم من أجل تأمين الخدمات (1).

- مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب في جميع ولايات الوطن إعلام المكلفين التابعين لها إقليميا، بكل الواجبات الجبائية، خاصة بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاطات تجارية أو صناعية أو أخرى لأول مرة، وكذلك الامتيازات الجبائية الممنوحة لهم (2).

- خلية الاستقبال والإعلام على مستوى المراكز الجوارية للضرائب تلعب دورا هاما جدا في نجاح الاتصال مع المكلفين بالضريبة التابعين لدائرة اختصاصها، وتحسين العلاقة معهم بحسن ولباقة معاملتهم، وخاصة أن معظمهم من المكلفين الخاضعين لنظام فهي تتعامل أساسا مع فئة من المكلفين البسطاء (IFU) الضريبة الجزافية الوحيدة يحتاجون إلى معاملة

(1) - المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر عدد 59 الصادرة في 24 سبتمبر 2006. الخدمات التي توفرها هذه المصلحة تتمثل في : - تنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم. - نشر المعلومات في اتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية.

(2) - المادة 23 من المرسوم التنفيذي 06 - 327 ، مرجع سابق، فهذه المصلحة تسهر على:- تقديم المعلومات اللازمة عن كيفية تقديم شكاوى ومواعيدها أمام مصلحة المنازعات الضريبية، وكذلك طرق الطعن الممنوحة لهم. -تنظيم لقاءات أو جلسات بين المكلفين ورئيس مركز الضرائب وأرؤساء المصالح المختلفة التابعة له، وتوجيههم نحو القباضات أو المفتشيات التابعة لمكان ممارسة نشاطهم. -تقديم كل المعلومات عن التساؤلات الجبائية المطروحة من طرف المكلفين، خاصة المتعلقة بالإجراءات والأحكام الجديدة، التي تأتي بها قوانين المالية، وكذلك الأنظمة الجبائية المختلفة... الخ. -الاستقبال الهاتفي وذلك بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة، حيث يمكنه الاتصال في أي وقت للحصول على التفسيرات والشروحات التي يريدها، وهذا من أجل تجنب المكلف من التنقل إلى المصالح الضريبية وريح الوقت، وأيضا تجنب الإدارة من الاكتظاظ داخل مكاتبها الذي يعيق عملها.

خاصة، وبالتالي خلية الإعلام والاستقبال هي فضاء لا يمكن التخلي عنه من أجل التسيير الحسن لهذا النوع من المراكز⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الاستقبال الهاتفي: يوجد على مستوى كل مصلحة الاستقبال الهاتفي حيث يقوم بالتكفل بالاتصالات الهاتفية خلال الأيام وساعات العمل القانونية، مع احترام للمعايير التالية: ضمان الكشف عن الهوية، الرد على كل اتصال هاتفي وعند الاقتضاء اقتراح استقبال عن طريق تحديد موعد، تطوير إصغاء فعال، تقديم إجابات الانتظار عندما تكون الخبرة مطلوبة، إنهاء المكالمات بعبارة مميزة وبلباقة⁽²⁾.

الفرع الثالث: التكفل بالاستقبال الشخصي وبتقديم الاقتراحات للزوار:

أولاً: التكفل باقتراحات الزوار: تهتم الإدارة باقتراحات الزوار واحترامها حيث يجدون في فضاء الاستقبال صندوق اقتراحات أو صندوق للآراء وكذا بطاقات للاقتراحات تسمح بإبداء ملاحظات واقتراحات متعلقة باحترام التزامات الإدارة الجبائية⁽³⁾.

ثانياً: التكفل بالاستقبال الشخصي: حيث يتم ضمان خدمة الاستقبال المهيكلة بالاستقبال الأولي والخاص، من طرف أعوان مؤهلين ومتعددي الاختصاص الذين يتعين عليهم التقيد بالقواعد التالية: ضمان الكشف عن الهوية - تسهيل الإجراءات الإدارية، التسيير بفعالية

(1) - المادة 23 من المرسوم التنفيذي 06 - 327 ، المرجع نفسه، حيث تتضمن تقديم الخدمات التالي: - الاستقبال، التوجيه، التكفل بالمكلفين التابعين لدائرة اختصاصها عن طريق موظفين مؤهلين ومختصين. - التكفل بالمكلفين الجدد للقيام بكل الإجراءات المرتبطة بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.

- نشر المراجع والوثائق اللازمة للمكلفين والموظفين معا من أجل مساعدتهم. - الاستعلامات والإجراءات الشكلية اللازمة من أجل فتح ملف جبائي على مستوى هذه المراكز. - إعلام المكلفين كذلك بالإجراءات اللازمة من أجل تغيير أو توقيف النشاط. (2) - مركز الضرائب ، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، نشرة 2017. موقع مديرية الضرائب.

(3) - موقع مديرية الضرائب ، مرجع نفسه. تاريخ الإطلاع : 2017/12/22 الساعة : 22:40.

للاستقبال بالموعد، الاستقبال بعناية للأشخاص ذوي الحركة المحدودة، تخصيص استقبال ملائم للأشخاص الذين يعانون من صعوبات، احترام سرية الاستقبال وتقليص مدة الانتظار⁽¹⁾.

الفرع الرابع : إصدار قناة للاتصال وموائق جبائية:

أولا : وضعت قناة اتصال عبر الشبكات الاجتماعية (فايسبوك، تويتر وغوغل) من جهة بغية ترقية مساهمات المكلفين في مختلف المواضيع ذات الصلة بالجباية ومن جهة أخرى جمع المعلومات من أجل تحسين صورتها والإفادة بالأحداث وإصدار بلاغات وخلق ديناميكية لموقعها الإلكتروني وتعزيز العلاقات مع شركائها.

ثانيا: إصدار موائق جبائية : وأهم إجراء قامت به الإدارة هي إصدار ميثاقين هما: ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة و ميثاق المكلف بالضريبة:
- ميثاق المكلف بالضريبة⁽²⁾: يحدد جميع الحقوق والالتزامات التي يجب معرفتها و صدر في سنة 2010 . تضمن هذا الميثاق بصفة موجزة وميسرة مجموع القواعد والممارسات الحسنة المنظمة لعلاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية. فهو يبرز القيم التي يجب أن توجه هذه العلاقة من خلال توضيح حقوق وواجبات كل واحد من هما.

(1) - موقع مديرية الضرائب ، مرجع نفسه. تاريخ الإطلاع : 2017/12/22 الساعة : 23:01.

(2) - المديرية العامة للضرائب مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، ميثاق المكلف بالضريبة ، موقع مديرية الضرائب. يسجل هذا الميثاق الجهود المبذولة من طرف الإدارة الجبائية فيما يتعلق بالتزامها بضمان خدمة ذات جودة والحصول على المعلومات واحترام الحياة الخاصة وكذا نزاهتها في تطبيق النصوص الجبائية. موازاة مع ذلك، يبرز هذا الميثاق أيضا واجبات المكلف بالضريبة في " موقع <https://ar.wikipedia.org> ، تاريخ الإطلاع 2017/12/24، الساعة 18:33. ترمي هذه الوثيقة إلى تحقيق علاقة متوازنة بين الإدارة الجبائية و مستعمليها، وهو ما يعني : إدارة مسؤولة في خدمة مستعمليها، في إطار علاقة مبنية على قيم أساسية تتمثل في المساواة والنزاهة والاحترافية، مستعملين مسؤولين يحترمون التزاماتهم كمواطنين <https://www.mfdgi.gov.dz> . تاريخ الإطلاع : 2017/12/28 الساعة : 22:40.

- **ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة:** لأجل خلق جو تفاهم بين المواطنين وأعوان إدارة الضرائب، كان من الضروري وضع بين أيادي المكلف بالضريبة هذا الميثاق الذي يبين لهم بإيجاز القواعد العامة المطبقة أثناء التحقيقات المحاسبية والمعمقة في مجمل الوضعية الجبائية التي تجري في عين المكان كما يبين حقوقهم (طبقا للمواد 4/20 و 3/ 21 من ق.إ.ج).

خلاصة الفصل الأول

رأينا في هذا الفصل أنّ الوسائل الوقائية لمعالجة الجريمة الضريبية تكون على ثلاث مستويات، على مستوى التشريع، والإدارة الضريبية وعلى مستوى المكلف بالضريبة، فنظرا للانعكاسات السلبية التي تترتب عن الجريمة الضريبية، يكون من اللازم التفكير في التدابير الناجعة، التي من شأنها الحد من هذه الظاهرة، خاصة وأن الجزائر في أمس الحاجة للرفع من قدراتها المالية، حتى يتمكن من مواجهة متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لذلك قامت بإصلاحات متعلقة بالتشريع الضريبي وذلك عن طريق إزالة الغموض في النصوص الضريبية ومحاولة جعلها مستقرة حتى يتسنى لأطراف العلاقة من مواكبة هذه التغيرات ومحاولة جعلها توفر العدالة الجبائية، التي هي مقصد كل المشرعين الجبائين، ومحاولة عصرنه الإدارة الضريبية والاهتمام بالموارد البشرية للإدارة الجبائية عن طريق توظيف الكفاءات، وتكوين وتحفيز الموظفين، وتقوية وسائل عمل الإدارة الضريبية، وتحديث وتطوير نظام المعلومات بالإدارة الجبائية، ودعم قنوات التواصل الجبائي بينها وبين المكلف عبر تكريس الوعي الجبائي والمواطنة الجبائية.

إنّ الإجراءات الوقائية التي رأيناها سابقا لا تكفي لمواجهة الجريمة الضريبية، حيث تبقى النزعة الإنسانية المتمثلة في حب تملك كل شيء مسيطرة على المكلف، فيسعى المكلف لاستعمال شتى الطرق للتهرب من أداء الضريبة، ومن جانب الإدارة ما زالت تتعثر في الإصلاحات التي تسعى لتحقيق إما لضعف الإمكانيات أو لضعف الإرادة الصادقة لرفع التحدي من أجل إيجاد حلول قطعية لفساد الإدارة، لذا كان على المشرع إيجاد آلية تكشف لنا مرتكبي الجرائم الضريبية ، تتمثل في آلية الرقابة الجبائية التي سنتطرق إليها في الفصل الثاني من هذا البحث.

الفصل الثاني:

آليات الرقابة الجبائية لمكافحة

الجريمة الضريبية

الفصل الثاني : آليات الرقابة الجبائية لمكافحة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

تُعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها للمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الجريمة الضريبية، وبالتالي صون حقوق الخزينة العمومية. حيث تهدف الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها في تعبئة الوعاء المالي للدولة عن طريق عملية فحص الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين ومقارنتها مع ما هو مسطر من طرف المصلحة، للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في التصريحات ، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكياتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

كما حصر المشرع الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح، وإجراءات محكمة، من أجل ضمان حقوق الإدارة، لكن المشرع منح للمكلف حقوق مقابل الإدارة في مراحل عملية الرقابة، سواء أثناء سريانها، أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها، بالتفصيل. ونظرا للأهمية البالغة لهذه الآلية في القضاء على الجرائم الضريبية ، وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث في ما يلي: تكلمنا عن ماهية الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الجريمة الضريبية (المبحث الأول) ثم تطرقنا إلى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية (المبحث الثاني)، وفي آخر الفصل نتكلم عن: التنسيق والتعاون وتدابير أخرى كآليات لمواجهة الجريمة التي تساعد الرقابة الضريبية في أداء مهامها(المبحث الثالث).

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

بالرجوع للنظام الضريبي الجزائري الذي يُعد نظاماً تصريحياً، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم التصريحات الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، فتقوم الإدارة الضريبية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظراً للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها.

لذا يسعى المشرع الجبائي بإيجاد كيان رادع ووقائي آخر لهذه الجرائم الضريبية التي تضعف الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، ومن بين تلك الوسائل التي تساهم في مكافحة هذا الداء نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها التنظيمية وأسسها القانونية. فتسعى الإدارة من خلال الرقابة الجبائية تحقيق أهداف أبرزها القضاء على الجريمة الضريبية بكل صورها .

وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب:
نتعرض لتحديد مفهوم الرقابة الجبائية (المطلب الأول) ثم نتكلم عن أهداف الرقابة الجبائية (المطلب الثاني)، وفي آخر المبحث نتكلم عن أسباب إجراء الرقابة الجبائية (المطلب الثالث).

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الضريبية

تعد الرقابة الجبائية جزءاً لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصدر تمويل الخزينة العمومية، وبانتشار الجرائم الضريبية كان من المنطقي ومن الضروريات التي يستدعيها الواقع البحث عن سياسة رقابية فعالة. تكفل الحماية اللازمة لحقوق الخزينة العمومية، والتصدي للجريمة الضريبية بأشكالها أو على الأقل التقليل من

حدثها لتفادي تفاقم آثارها الوخيمة، لذلك تتدخل الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية للتأكد من صحة ونزاهة هذه التصريحات ومن ثم تصحيح وتقويم كل الأخطاء والتجاوزات التي يكتشفونها بغية القضاء على الجريمة الضريبية وتحقيق الزيادة في التحصيل الضريبي، وضمانا لحماية مصالح الخزينة العمومية والتوزيع العادل للعبئ الضريبي.

ولتحديد مفهوم الرقابة الجبائية لابد من تحديد معنى الرقابة الإدارية والرقابة المالية لأن الرقابة الجبائية هي نوع من أنواع الرقابة الإدارية والمالية.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الإدارية: يُعرف البعض الرقابة الإدارية بأنها ذلك النشاط الإداري الذي يسعى إلى التحقق من كفاءة واستغلال موارد المنظمة وتحقيق أهدافها⁽¹⁾، والبعض الآخر يُعرف الرقابة على أنها وظيفة من وظائف الإدارة، وهي عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف⁽²⁾. فالرقابة هي عملية التأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الانحرافات وتصحيحها إن وجدت للوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.

الفرع الثاني: تعريف الرقابة المالية: هي عبارة عن حق دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطط فهي تخوله حق دستوري أو قد يخوله قانون معين كما قد تحمل الرقابة معني الوصاية من جانب الدولة لغرض حدود وقيود معينة تؤدي إلى أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة⁽³⁾، وفي هذا المعنى تتراوح الرقابة بين المراجعة اللاحقة وبين فرض سلطة إدارية تلزم المشروع بأوضاع معينة أو بضرورة الحصول على تصريح ببعض الأعمال وإقرارها .

وعُرفت الرقابة المالية في المؤتمر العربي الأول للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية بأنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، وتهدف إلى المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية في النتائج المتحققة⁽⁴⁾ . والرقابة بوجه عام هي التحقق من أن كل

(1) - عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم، الطبعة الأولى ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1905، ص 245.

(2) - علي الشريف الإدارة المعاصرة ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر، 2002 - 2003، ص 365.

(3) - عوف محمد الكفراوي ، الرقابة المالية بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى ،مكتبة دار المعرفة، 1989، ص 21.

(4) - المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة- ARABOSAI - <https://www.fbsa.gov.iq> ، تاريخ

شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعميمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعيا فهي تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"⁽¹⁾.

الفرع الثالث: تعريف الرقابة الجبائية: الرقابة الجبائية هي عبارة عن تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية، بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"⁽²⁾، وعرفت كذلك: " أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها"⁽³⁾، وعرفتها المديرية العامة للضرائب ب: "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات"⁽⁴⁾.
ومنه يمكن القول أن الرقابة الجبائية هي مجموعة الإجراءات القانونية التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، في إطار قوانين محددة بغية التأكد من التصريحات الجبائية للمكلف ومطابقتها لما هو موجود في الواقع بهدف الكشف عن مواقع التهرب الضريبي للقضاء على الجريمة الضريبية بكافة صورها المهددة لاستقرار وتنمية الاقتصاد الوطني .

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الضريبية: يمكن تلخيص أهداف الرقابة الجبائية (التي تصب كلها في هدف رئيسي يتمثل في محاربة الجريمة الضريبية) في النقاط التالية:
الفرع الأول: الهدف الإداري والقانوني: الرقابة الجبائية هي أداة قانونية تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من محتوى الكتابات المحاسبية بما يسمح به القانون الجبائي والتحقق من هذا

(1) - الجيلاني بلواضح ، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة و إستراتيجية مكافحة، رسالة دكتوراه ، جامعة المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2015 ، ص 192.

(2) - بوعلام ولهي، " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة" ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس سطيف ، أيام 20-21 أكتوبر 2009 ، ص 15.

(3) - سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد لنشر و التوزيع، عين مليلة ، الجزائر ، 2011 ، ص 48.

(4) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، المديرية العام للضرائب ، 2006 ، ص 5.

المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة⁽¹⁾، ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القانونيين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية إنحرافات أو مخالفات يمارسوها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية⁽²⁾. فتساهم في كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها⁽³⁾.

أما الهدف الإداري فالمرقابة الجبائية تساهم بشكل كبير في زيادة فعالية الأداء الإداري حيث تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبة من خلال المعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل ملفت وكبير في زيادة المردودية ، وذلك بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات، وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية⁽⁴⁾. فتساعد الرقابة بإبراز نقاط القوة ونقاط الضعف للمساهمة في وضع القرار⁽⁵⁾، ولها دور أيضا في ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي⁽⁶⁾.

الفرع الثاني: الهدف الاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي، وحمايتها لضمان أكبر حصيلة ضريبية التي تزيد في الإنفاق العام وتنعش الاقتصاد الوطني ، وهذا نظرا للتناغم المتواصل والكبير بين المجال الاقتصادي وتنميته بنظرية المجال الضريبي⁽⁷⁾ .

(1) - HAMINI Allal, *l'audit comptable et financier*, édition berti ,Alger 2001 ,p172.

(2) - مصطفى العثمان ، نظام المعلومات دوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير ، جامعة المدية، كلية التسيير ، 2008، ص 98.

(3) - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر -بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2011/2012 ، ص 82 .

(4) - لياس قلاب دبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي) ،مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2011/2010 ، ص 20.

(5) - بوعلام ولهي ، مرجع سابق ، ص 4-5.

(6) - محمد حمو، منور أوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، الطبعة الأولى ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر ، 2009 ، ص 202.

(7) - محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1999-1995، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2002/2001، ص 54.

الفرع الثالث: الهدف الاجتماعي: الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية تمثل في منع ومكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل؛ التلاعب والإهمال والتقصير في الأداء وتحمل واجباته، لتمكين العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة⁽¹⁾ وذلك سعياً منها لتكريس مبدأ المساواة أمام المكلفين.

المطلب الثالث: أسباب قيام الرقابة الجبائية

هناك ثلاث أسباب لقيام الرقابة الجبائية في الجزائر فهي تعد كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية وكذا وسيلة في تشخيص المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة وأهم سبب وضعت له الرقابة الجبائية يتمثل في الكشف ومحاربة الجريمة الضريبية. ويمكن تلخيص هذه الأسباب فيما يلي:

الفرع الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الجريمة الضريبية: نظراً لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلّيسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية التي تعد الأداة الضرورية لمكافحة الجريمة الضريبية لأنها تشكل ضماناً لتحقيق مصالح الخزينة العمومية⁽²⁾، وتساعد الرقابة بإعداد الإحصائيات لعدد الجرائم الضريبية المرتكبة.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن 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 أيضاً بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

(1) - نجاة نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 1999-

2003. ص 37.

(2) - مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة صخري،

الوادي، الجزائر، 2010، ص 11.

الفرع الثالث: الرقابة الجبائية كوسيلة في تشخيص المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة: يعرف الخطر الجبائي على أنه تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبية، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات عموماً، حيث ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي⁽¹⁾.

فالرقابة الجبائية تسمح بالكشف عن مناطق الخطر الجبائي، أين تكون المؤسسة قد ارتكبت أخطاء ومخالفات ذات طابع جبائي أو محاسبي، كما تسمح بالقيام بتشخيص جبائي للمؤسسة، من خلال معرفة وضعيتها الجبائية وتأثيرها على الوضعية المالية لها⁽²⁾. إن تقييم الخطر الجبائي خطوة مهمة لتحسين سير المؤسسة جبائياً فبواسطته نتمكن من الحكم على مدى حسن تعامل المؤسسة مع العامل الجبائي⁽³⁾.

(1) - Jaques Duhem, Michel Jammes, **audit et gestion fiscale de l'entreprise**, edition EFE, Paris, 1996 P :75.

(2) - صالح حميدان، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية)، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، قسم علوم تجارية، 2012، ص 182.

(3) - تقييم الخطر الجبائي يمر بمراحل هي: معرفة الالتزام الجبائي الذي تخضع له المؤسسة، معرفة المخاطر المرتبطة بالضرائب والرسوم، تحليل السوابق الجبائية للمؤسسة، التحليل المالي لتصريح المؤسسة.

المبحث الثاني: الإطار القانوني والهيكل للرقابة الجبائية في الجزائر

أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة للرقابة الجبائية كآلية وقائية فعالة لمواجهة الجريمة الضريبية ولتنظيمها حدد لها إطاراً تشريعياً وتنظيماً لهذه الرقابة، فأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بقيام مهمتها في شروط قانونية محددة، وكما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وفي المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة.

وزيادة على الجانب القانوني سخر لها هياكل تنظيمية تسهل على أعوان المراقبة القيام بالتحقيقات بشتى أنواعها فهذه الهياكل مختصة تسند لها مهمة المراقبة وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي. لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار القانوني للرقابة الجبائية (المطلب الأول) ثم نتكلم عن الإطار الهيكلي لها (المطلب الثاني) ، وفي ختام المبحث سنذكر أشكال الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري .

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لذا سعى المشرع الجزائري للتنظيم عملية الرقابة حيث رسم إطاراً قانونياً، لا يمكن من خلاله للمحققين أو أعوان الجباية الحياد عنه في ممارسة أي شكل من أشكال التعسف بحجة تطبيق القانون فأوجب

عليهم بذلك إتباع إجراءات معينة لإتمام أو تنفيذ عملية الرقابة، وفي نفس الوقت منح للإدارة سلطات اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية (أولا) لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة مع وجود التزامات على عاتقه (ثانيا).

الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية: حدد القانون الجبائي إطاراً تشريعياً وتنظيمياً للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، لضمان تحصيل الضرائب، فهي بذلك تضمن التطبيق الجيد والفعال للمهام الرقابية وبالتالي مكافحة الجريمة الضريبية بكل أشكالها، بهدف حماية المال العام من كل التحايلات الصادرة من المكلفين بالضريبة، ومن بين الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية: حق الرقابة، حق الإطلاع، سلطة المعاينة، سلطة استدراك الأخطاء.

أولاً: حق الرقابة: يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية، حيث تراقب هذه الإدارة التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، والتي تدفع أجور أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها⁽¹⁾.

فحق الرقابة هو عبارة عن مجموع العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية⁽²⁾، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءً على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها .

تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها. كما يمكن أن يراقب المفتش التصريحات ويطلب التبريرات والتوضيحات كتابيا ويمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، بحيث تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ البيانات. إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة

(1) - أنظر المادة 18 من قانون .إ. الجبائية.

(2) - Colin Philippe ,La vérification Fiscale, edition economica, paris, 1979, p 17

مجملة المعلومات والمعطيات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين لنتائج المحاسبية أو الجبائية⁽¹⁾.

ثانيا: حق الإطلاع: هي إمكانية قانونية تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل الوثائق المستعملة من طرف جميع الخاضعين لتصريحاتهم المكتوبة والموجهة للإدارة الجبائية، في هذا الصدد يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾. ومجال حق الاطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذين نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم، وهذا القانون يسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها اثر جبائي وتحصل من قبل أربع أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم :

- الإدارات العمومية (المادة 46 / 1 من قانون .إ. الجبائية)⁽³⁾.
 - مصالح الضمان الاجتماعي (المادة 46 / 3 ، 4 من قانون .إ. الجبائية).
 - السلطة القضائية (المادة 1/47، 2، 3 من قانون .إ. الجبائية) .
 - المؤسسات المالية(المادة 51 من قانون .إ. الجبائية) والمادة 312 من قانون ض.م.ر.م.⁽⁴⁾.
 - المؤسسات الخاصة (المادتين 53 و 62 و 64 من قانون .إ. الجبائية).
 - حق الاطلاع على المكلفين الآخرين⁽⁵⁾.
- وفي حالة تم عرقلة أعوان إدارة الضرائب فقد نصت المادة 62 من قانون .إ. الجبائية جزاءات وعقوبات جبائية⁽⁶⁾ .

(1) - المادة 18 من قانون .إ. الجبائية .

(2) - المادة 45 من قانون .إ. الجبائية.

(3) - تنص المادة 46 من قانون .إ. الجبائية "لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة 3 الجبائية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي بحوزتها"

(4) - المادة 312 من قانون .م. ر.م. على: " أن البنوك والهيئات المالية ملزمة باطلاع الأعوان المحققين أثناء أدائهم

لمهامهم على كل الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإدارة والنفقات."

(5) - المادة 59 من نفس القانون.

(6) - المادة 63 من نفس القانون .

ثالثا: سلطة المعاينة والحجز: في إطار مباشرة البحث عن المعلومات الجبائية والشك في وجود عمليات تدليسية، وبغية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها يرخص المشرع الجبائي للإدارة الجبائية من خلال أعوانها المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم المادية وإجراء حجز للأشياء والوثائق لما توجد قرائن بأن المكلف بالضريبة تملص من الضريبة بمباشرة أفعال الشراء أو البيع دون فواتير، استعمال أو تحرير فواتير أو وثائق لا تتعلق بعمليات حقيقية حذف أو إهمال كتابات صورية أو غير دقيقة⁽¹⁾.

وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله⁽²⁾، حيث يتم إصدار أمر بإجراء المعاينة في عين المكان وتتم المعاينة في وقت محدد بعد تبليغ الشخص المعني بالمعاينة أو ممثله أو إلى شاغل الأماكن وفي حالة الغياب يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام⁽³⁾. وفي أكثر الأحيان بعد المعاينة يتم الحجز وهدف الحجز هو تجميد الوثائق اليقينية وتجنب تلف الأدلة، أما عمليات الحجز فإنها تثبت في محاضر بناء على طلب من مدير العام للضرائب خلال ثلاثة أيام ويتوجب الإشارة في هذه المحاضر إلى بيانات وإجراءات محددة⁽⁴⁾.

ثالثا: حق استدراك الأخطاء: هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة، يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في اقتطاع الضريبة سواء بتعديل أو الاقتطاع الجديد⁽⁵⁾، ونصت المادة 327 من قانون ض.م.ر.م على أنه يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون ض.م.ر.م " يحدد الأجل

(1) - نجاة نوي ، مرجع سابق ، ص 50-51 .

(2) - المادة 34 من قانون .إ. الجبائية.

(3) - المادة 37 فقرة 1 و فقرة 2 من قانون .إ. الجبائية.

(4) - المادة 505 من قانون ض.م.ر.م .

(5) - أنظر المادة 105 من قانون .إ. الجبائية.

الممنوح للإدارة بأربع 04 سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة⁽¹⁾.

الفرع الثاني: حقوق والتزامات المكلف الضريبية: إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق و ضمانات أعطاهها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهاته الرقابة كما ألزمهم بواجبات .

أولاً: ضمانات وحقوق المكلف بالضريبة: نتيجة الالتزام بالواجبات السابقة الذكر منح المشرع الجبائي مجموعة من الحقوق للمكلفين بالضريبة منها ما هو متعلق بإجراءات التحقيق ومنها ما هو متعلق بإجراءات التقويم:

أ/ الضمانات المتعلقة بالتحقيق: يتمتع المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق يتوجب على المراقبين احترامها، كما أن الإخلال بها يؤدي إلى بطلان التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه ومن أهمها ما يلي:

1- الإعلام المسبق وأجل التحضير: إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة⁽²⁾، من أجل إعلامه وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة المحاسبة ، وأجل 15 يوما في حال التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة كحد أدنى⁽³⁾، وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل بناء على طلب، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للاستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف⁽⁴⁾.

2- الاستعانة بمستشار أو وكيل: لقد منح المشرع الجبائي المكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره سواء كان محاسبا أو مستشارا جبائيا، وهذا قصد متابعة سير عمليات الرقابة ومناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية، هذا ما نصت عليه المادة 62 من ق.إ.جبائية" لكل مكلف بالضريبة أن يستعين أثناء التحقيق في محاسبته بمستشار من

(1) - أنظر للمادتين 326 و327 من قانون ض.م.ر.م.

(2) - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، منشورات 2008 ، ص14.

(3) - المادة 21 /4من ق.إ.جبائية .

(4) - المادة 21 /4 من ق.إ.ج .

اختياره⁽¹⁾. تجدر الإشارة إلى أن المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005 تجبر الشركات والمؤسسات على الاستعانة بمحافظي الحسابات المعتمدين بهدف مسك محاسبة قانونية ومضبوطة، كما يمكن للمكلف حضور المناقشة إلى جانبه للرد على الاستفسارات وإعطاء التوضيحات.

3/ استحالة إعادة الرقابة: في حالة القبول الصريح بين العون المحقق والمكلف، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه⁽²⁾، سواء كان نمط الرقابة تحقيقا محاسبيا، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، ولا يجوز لإدارة الضريبة بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية⁽³⁾.

4- تحديد مدة التحقيق: تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمطية الرقابة الجبائية المعمول بها:

- **المعاينة اليومية:** لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار والمكلفين بالضريبة إلا خلال النهار وفي الساعات محددة قانونا⁽⁴⁾.
- **التحقيق المصوب:** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، أو في الدفاتر والوثائق، أكثر من (شهرين)⁽⁵⁾.
- **التحقيق المحاسبي:** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة (04) أشهر⁽⁶⁾.
- **التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار

(1) - وزارة المالية، المديرية العامة لمضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، لسنة 2016، ص 14 و المادة 20 من قانون .إ. الجبائية.

(2) - المادة 12 الفقرة 7 من قانون .إ. الجبائية.

(3) - المادة 12 الفقرة 3 من نفس القانون.

(4) - المادة 22 من نفس القانون.

(5) - المادة 20 من نفس القانون.

(6) - المادة 21 / 6 من نفس القانون.

بالتحقيق، وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة بناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج⁽¹⁾، لكن إدارة الضرائب يمكن ألا تتقيد بمهلة السنة في حالة المناورات التدايسية من جانب المكلف بالضريبة أو التلاعب في إعطاء المعلومات غير الصحيحة أو الناقصة أو رده على طلبات التوضيح خارج الآجال المحددة للرد⁽²⁾.

5- النقاش الشفوي والوجاهي: يعتبر النقاش الشفوي والوجاهي من بين الضمانات التي منحها المشرع الضريبي للمكلف بالضريبة الخاضع للمراجعة المعمقة في مجمل وضعيته الضريبية الشاملة، حيث يشكل النقاش الوجاهي بين المكلف بالضريبة والمدقق أساس إجراء الرقابة الضريبية حتى تكون منتظمة، وحسب ما جاء في نصوص القانون الضريبي، يجب أن يكون للمكلف بالضريبة إمكانية النقاش الشفوي والوجاهي مع المدقق، ويعني أن يكون بإمكان كل طرف تقديم آراءه وتوضيحاته للآخر، والرد على ما يثيره من دفاع و مسائل قانونية، في سبيل التوصل إلى تقدير الضريبة⁽³⁾.

وحسب المادة 21 -5 الفقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، فهما كانت طبيعة هذا النقاش، شفويا كان أو كتابيا، فالهدف منه محصور في تفسير وشرح عدم الانسجام المكتشف من طرف العون الجبائي خلال المراجعة وبالتالي يتحدد وعاء الضريبة بدقة⁽⁴⁾.

ب/ الضمانات المتعلقة بإعادة التقييم:

1- حق الطعن: وذلك لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية والمكلف حول نتائج التحقيق لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن في تلك النتائج من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل وذلك بتقديم شكاوى لدى الجهات المعنية المتمثل في - الطعن

(1) - المادة 20 من نفس القانون.

(2) - عادل بن عبد الله و عادل مستاري، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول إجراءات الرقابة الجبائية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 21 و 22 أفريل 2008، ص 45.

(3) - أحمد فنيديس، "ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، عدد 35، سبتمبر 2013، ص 195.

(4) - أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول الإجراءات الجبائية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 21 و 22 أفريل 2008، ص 191.

الولائي⁽¹⁾ - لجان الطعون - الطعن أمام الغرف الولائية للمحكمة - الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا⁽²⁾. ويمكن أن يتم الطعن على ثلاثة مستويات وهي:

• **الطعن الإداري:** يمكن للمكلف بالضريبة اللجوء إلى مدير البحث والمراجعات أو كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس البحث والمراجعات للنظر في الصعوبات أثناء التحقيق أو النتائج المترتبة عنه، ويقرر كل منهم دراسة الشكوى في أجل أربعة أشهر من تاريخ تقديم الشكوى.

• **الطعن النزاعي:** يعتبر هذا النوع من الطعن ضمنا لكيان حقوق المكلفين بالضريبة، حيث يتمتع المكلف بأجل ينتهي في آخر ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل ويمكن للمكلف أن يلتمس وقت تحصيل الضريبة المتنازع فيها أو الوقت المؤجل⁽³⁾.

• **الطعن الولائي:** تنص المادة 38 من قانون المالية 2008 على أتحداث لجان للطعن الولائي للبحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديريات المؤسسات الكبرى، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعن أمام المدير الولائي للضرائب المختصة بالضريبة إقليميا مع إرفاقه بنسخة من الجدول الذي يحدد الضرائب والرسوم المتنازع حولها وكذا جميع الوثائق التبريرية كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

2- التبليغ بإعادة التقييم: يجب على الإدارة الجبائية عند الانتهاء من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق وذلك حتى في حالة غياب التقييمات، ويجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا بما فيه الكفاية بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة فهم إعادة تشكيل أساس فرض الضريبة المطبقة عليه لتمكينه من الرد من خلال قبوله أو تقديم ملاحظاته⁽⁴⁾.

(1) - تنص المادة 38 من القانون 07-12 المؤرخ في 3 ديسمبر 2007، المتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر عدد 82 الصادرة في 31 ديسمبر 2017.

(2) - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، مرجع سابق، ص 16.

(3) - المادة 72 من قانون **إ. الجبائية التي عدلت** بموجب المواد 43 من قانون المالية 2007 والمادة 39 من القانون 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر عدد 74 الصادرة في 31 ديسمبر 2008.

(4) - أنظر المادة 20 من قانون **إ. الجبائية** . المادة 20 معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية 2009، مرجع سابق، و المادة 31 من القانون 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011، و المادة 10 من القانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة

3- حق الرد: يحق للمكلف الرد على إعادة التقييم من خلال تقديم رأيه وملاحظاته حول إعادة التقييم، كما يمكنه طلب توضيحات شفوية حول مضمون التبليغ أو الإشعار في أجل أقصاه يوم، وفي حالة عدم الرد في الآجال المحددة يعتبر القبول ضمنيا ويتم تأسيس الضريبة على هذا الأساس الذي تم تبليغه وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة⁽¹⁾.

ثانيا: التزامات المكلف بالضريبة: لتفادي العقوبات يجب على المكلفين بالضريبة الالتزام بواجباتهم الجبائية سواء ذات الطابع المحاسبي أو الجبائي.

أ/ الالتزامات المحاسبية: هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري حيث يلزم المكلف الخاضع للنظام الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة، ومقنعة وذلك حسب الطرق التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني⁽²⁾. وبالمقابل أوجب المشرع الجزائري على كل من يزاول نشاطا تجاريا إمساك الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري وهي :

- **دفتر اليومية:** إنّ مسك دفتر اليومية محدد في القانون التجاري أن كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم العمليات⁽³⁾.

2013، ج.ر عدد 72 الصادرة في 30 ديسمبر 2012، و المادة 23 من القانون رقم 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72 الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

(1) - المادة 70 من قانون الجبائية التي عدلت المعدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية 2009، مرجع سابق.

(2) - وهو دليل وطني للمحاسبة يهدف أساسا لتوحيد المصطلحات وتقديم قوائم الحسابات وآلية سيرها وطرق التقييم ثم إعطاء نماذج للوثائق الشاملة مثل قائمة الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركة الذمة وذلك من أجل تسهيل وبدأ تطبيقه إجباريا في المؤسسات الإقتصادية التجارية والصناعية ابتداء من الأول جانفي 1976 وفقا للمادتين 1، 2 من الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975، يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، ج.ر عدد 37 الصادرة في 9 ماي 1975. صدر المخطط الوطني للمحاسبة في إطاره القانوني، والقرار متعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة المؤرخ في 23 جوان 1975 وهذه النصوص لها الطابع التخطيطي يطبق المخطط الوطني على جميع المؤسسات وفقا للمادتين 1 و 2 من الأمر 75-35.

(3) - حسين ميروك، المرجع السابق، ص 10.

-**دفتر الجرد**: إلزامية مسك دفتر الجرد محددة في القانون التجاري والذي ينص على إجراء الجرد على جميع عناصر الأصول والخصوم سنويا وبصفة مدققة⁽¹⁾. ونصت المادة 10 من القانون التجاري على دفتر الجرد⁽²⁾.

-- حفظ الدفاتر وسندات المراسلات: يلزم المشرع الجزائري المكلف الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها إضافة إلى المستندات المشار إليها في القانون التجاري، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يحتفظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها⁽³⁾.

ب/ الالتزامات الجبائية: تضم الالتزامات الجبائية عددا من التصريحات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي، والتي يجب على المكلف اكتتابها في آجالها القانونية المحددة وهي على النحو التالي:

-**التصريح بالوجود** : يجب على المكلفين بالضريبة الجدد اكتتاب تصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط، د صنف (G8) وذلك لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة⁽⁴⁾.

-**التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال** : يجب على المكلفين الممارسين لنشاط ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي صنف (G50) لدى المصالح المختصة إقليميا حسب طبيعة المؤسسة ونوع النشاط، حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قبضة الضرائب التي يتبع لها إقليميا مقر المكلف ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة قبل العشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني وفقا للنموذج الذي تحدده إدارة الضرائب⁽⁵⁾.

(1) - سهام كردودي، مرجع سابق، ص 62 .

(2) - نصت المادة 10 من القانون التجاري على: "يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي يحم لصفة التاجر أن يجري سنويا جرد عناصر الأصول والخصوم المقاولتية ويقفل كافة الحسابات بقصد عداد الميزانية وحساب الأرباح والخسائر بدفاتر الجرد".

(3) - المادة 12 من القانون التجاري .

(4) - المادة 183 من قانون ض.م.ر.م محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2013 . يحدد في هذا التصريح : اسم ولقب وعنوان المكلف، إضافة إلى المعلومات الضرورية لطبيعة نشاطه والمقر الرئيسي للمحل.

(5) - المادة 35 من قانون 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر عدد 85 الصادرة في 27 ديسمبر 2006، المعدلة للمادة 78 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- **التصريح السنوي بالأرباح والنتائج** : يجب على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي أن يكتبوا قبل أول افريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة والمتعلقة بالدورة السابقة لسلسلة (G1) لدى مفتشية الضرائب التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، أو المؤسسة الأم، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية، فلاحية أو مهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باكتتاب تصريح سنوي خاص في إطار مداخيلهم الصنفية⁽¹⁾.

- **التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو حالة الوفاة**: في حالة التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط، وفي حالة التنازل يتم اكتتاب تصريح يتضمن تاريخ التنازل وبيانات المتنازلين، أما في حالة الوفاة على ذوي الفقيد التصريح بالمداخيل الخاضعة للضريبة في أجل 06 أشهر اعتبارا من تاريخ الوفاة⁽²⁾.

- **وضع رقم التعريف الإحصائي** :تضمن قانون المالية 2002 إجراءات لمواجهة الجريمة الضريبية منها إلزام المكلفين بوضع رقم تعريف إحصائي يبرز فيه الوثائق المتعلقة بنشاط والموجهة إلى الأشخاص أو الإدارات والمصالح العمومية المتعامل معها⁽³⁾. ولقد تكلمنا عليه سابقا بشئ من التفصيل عند تعرضنا للآليات الوقائية على مستوى التشريع الجبائي في الفصل الأول من الباب الثاني⁽⁴⁾.

أنظر: المديرية العامة للضرائب ، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال ، **الدليل التطبيقي للمكلف**، منشورات الساحل ، الجزائر ، 2009. كما يتعين على المكلفين الخاضعين للنظام المبسط تقديم تصريحتهم فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة خلال العشرين الأولى للشهر الموالي للثلاثي الذي يتم فيه تحقيق رقم الأعمال إلى قابض الضرائب بمقر المكلف بالضريبة ليتم من خلاله دفع الضريبة.

(1) - أنظر المادة 17 من القانون رقم 02- 11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر. عدد 86 الصادرة في 25 ديسمبر 2002، المعدلة للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة، و المادة 3 من قانون المالية لسنة 2008 استحدثت ضمنها المواد من 20 مكرر إلى 20 مكرر 2 من قانون.ض.م.ر.م.

(2) - المادة 133 / 2 و المادة 195 من قانون.ض.م.ر.م.

(3) - المادة 35 من القانون 01- 21 المتعلق قانون المالية 2002، مرجع سابق.

(4) - ويهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية، وعدم الالتزام بوضع هذا الرقم أو التصريح بمعلومات خاطئة يؤدي بالمكلفين إلى فقدان حقوقهم في تسلم شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، تسلم مستخرجات من جدول الضرائب، منح تأجيلات قانونية عن دفع الحقوق والرسوم.

المطلب الثاني: الإطار الهيكلي للرقابة الجبائية :

من أجل ضمان تحقيق الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية وأهمها مكافحة الجريمة الضريبية، استوجب الأمر استحداث جهاز رقابي متكامل وفعال تسند إليه كل المهام والاختصاصات المتعلقة بالرقابة، لذلك فلقد خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية العديد من الأجهزة التي تسهر على حسن أداء مهمة الرقابة بطريقة تجعلها ملمة بكل الطرق والحيل التي يمكن للمكلف استعمالها في ارتكابه الجريمة الضريبية. فكان لزاما إعداد مخطط هيكلي منظم ومحكم، يسمح بتناسق وتكامل مختلف هياكل الرقابة الجبائية، ويمكن تقسيم الهياكل المعنية بالرقابة الجبائية إلى مصالح مختصة بالرقابة الجبائية، وهياكل مستحدثة جاءت بها القوانين للمساهمة أكثر في مواجهة الجريمة الضريبية وكان ذلك في إطار عصنة الإدارة الضريبية، وفي ما يأتي سنحاول التطرق إلى هاته المصالح للرقابة الجبائية المنتشرة عبر تراب الوطن .

الفرع الأول: الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية: منح القانون للإدارة للقيام بأداء مهام الرقابة على أكمل وجه ولكي تمارسها بطريقة منظمة وفعالة، أنشأ عدة أجهزة مختصة للقيام بهذه الرقابة تتمثل فيما يلي: -مديريات الأبحاث والمرجعيات - المديرية الولائية للضرائب - مفتشية الضرائب.

أولاً: مديرية البحث والمرجعيات (D.R.V): أنشئت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 الصادر في 13/07/1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية⁽¹⁾، وتعتبر أعلى الهيئات الجبائية للرقابة الجبائية على المستوى الوطني، حيث تسهر على ضمان استمرارية وتوحيد تنفيذ إجراءات الرقابة الجبائية عبر التراب الوطني.

مديرية الأبحاث والمرجعيات مكلفة بالأعمال المخولة لمصالح الجبائية والمتمثلة بمحاربة الجريمة الضريبية بكل أشكالها، فهذا الجهاز سيسعى جاهدا لسد منافذ التهرب الضريبي واسترجاع حقوق الخزينة العمومية وذلك بوضع إستراتيجية عمل، لذلك ولكي تقوم بذلك تسند

(1) - المرسوم التنفيذي 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995 والمتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998، ج.ر. عدد 51 الصادرة في 15 جويلية 1998.

المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها⁽¹⁾: ثلاث مصالح جهوية وهي: مصلحة البحث والمراجعات بالجزائر-مصلحة البحث والمراجعات بقسنطينة-مصلحة البحث والمراجعات بوهران.

والمؤسسات التي تسند مهمة رقابتها إلى مديرية الأبحاث والمراجعات يجب أن يتوفر فيها شرط يتمثل فيما إذا كان: رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة التي هي محل التحقيق يفوق أو يساوي 4.000.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات والنشاطات الحرة، وبـ 10.000.000 دج بالنسبة للمؤسسات الأخرى.

وفي إطار البحث والتحقيق واعتمادا على صلاحيات مديرية البحث والمراجعة فهي مكلفة

ب:

- الكشف عن التيارات الكبيرة للغش و التهرب الجبائي.

- جعل الرقابة أكثر شفافية بالأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.

- إجراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء

المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين مردودية الجباية العامة.

إن الهدف الرئيسي لمديرية الأبحاث والمراجعات هو الحد من الجرائم الضريبية، ونظرا

للحيل التي يستعملها بعض المكلفين للتلاعب بحقوق الخزينة العامة فقد استوجب على مديرية

البحث والمراجعات، وضع إستراتيجية للمراقبة والمتمثلة في :

- الأولوية في برمجة الملفات ذات الأهمية والمداخل الكبيرة.

(1) -المادة 01 من المرسوم التنفيذي المرسوم التنفيذي رقم 98-228، المديرية الفرعية المنبثقة عن مديرية البحث والمراجعات هي: نيابة مديرية البرمجة- نيابة مديرية الرقابة الجبائية - نيابة مديرية الإجراءات الجبائية - نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية. و تهتم هذه المديرية ب: - التعريف بالعمليات الدائمة الواجب تحقيقها من أجل تجميع و مراقبة استعمال المعلومات الجبائية. - توجيه و تقييم نشاطات مصالح التحقيقات المحاسبية والجبائية المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

- رفع نوعية التحقيق والارتقاء به إلى مستوى أحسن.

- تحسين مردودية الرقابة الجبائية.

وهذا كله من أجل حماية الخزينة من جهة وكذا حقوق و ضمانات الممولين ذوي النية الحسنة من جهة أخرى.

ثانيا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (SDCF): إن القضاء على الجريمة الضريبية يقتضي

مشاركات كل مصالح المراقبة العاملة على تحقيق الأهداف المنوطة بها، لذا نجد أنّ المديرية

الولائية للضرائب هي كذلك تتدخل في هذا الإطار للقيام بعملية الرقابة الجبائية⁽¹⁾، حيث تسند

ذلك إلى خمسة (5) مديريات فرعية⁽²⁾، بحيث تتكفل بهذه المهمة هيئة متخصصة في هذا

المجال والمتمثلة أساساً في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية⁽³⁾، وتوكل مهمة ذلك إلى مجموعة

من الأعاون المحققين (-نائب المدير- رئيس فرقة التحقيق - المحققين)⁽⁴⁾. وتتم هذه المراقبات

في حدود الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب

(1) - ياقوت أو هيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2002-2003، ص 81.

(2) - المادة 39 من قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 جويلية 1998، يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها، ج.ر. عدد 79 الصادرة في 25 أكتوبر 1998.

(3) - سهام كردودي، مرجع سابق، 2011، ص 55.

(4) - أ- نائب المدير: هو المسؤول عن الإعداد لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة كما يحرص على ضمان إجراء

التحقيق وفقاً للقانون، و مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق، كما يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء و فرق التحقيق لدراسة الأعمال المنجزة، إضافة إلى أنه ينقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في ثلاثين (30) يوم بعد إرسال كل إبلاغ نهائي. ب- رئيس فرقة البحث و التحقيق: يفرض القانون أن تكون لرئيس الفرقة رتبة مفتش و خبرة لا تقل عن سنة (06) سنوات كمحقق، هو المسؤول على النظام العام داخل فرقته. ج- المحققين: تسند إليهم مهمة التحقيق و مراقبة النتائج وحسابها وإفعال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات.

وتتشكل فرقة التحقيق من محققين اثنين الأول مكلف بقسم الرسم على القيمة المضافة أي الرقابة و إعادة تأسيس رقم الأعمال من جديد و الآخر مكلف بقسم الضرائب المباشرة أساساً على أعباء الاستغلال.

بالإضافة إلى ذلك فلقد وكلت المديرية الولائية للضرائب بمهمة تطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من قبل مديريات الأبحاث والمراجعات.

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تندرج فيها ثلاث مصالح تمثل التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة أساسا في تسطير وتنفيذ برامج التحقيق الجبائي وهذه المصالح تتمثل في⁽¹⁾ : مكتب البحث عن المعلومات الجبائية⁽²⁾، مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات⁽³⁾، مكتب المراقبة الجبائية⁽⁴⁾.

ومهام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.تتمثل بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية الأبحاث والمراجعات وفي هذا الإطار فهي مكلفة ب:

- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة.

(1) -أنظر المواد 52 إلى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاصات الإقليمية للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وصلاحياتها.

(2) - مكتب البحث عن المعلومات الجبائية مكلف بما يلي: -إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية، الإدارات، المؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي تقيدهم في تأسيس وعاء الضريبة وتصنيفها- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصاحبة مقارنة المعلومات- برمجة التدخلات على مستوى المحلي عن طريق الفرق المختلفة قصد البحث عن المادة الجبائية- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

(3) -يكلف مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات ب:تسيير البطاقات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها-استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلاله- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى، بكيفية تؤدي إلى تعجيل توزيع المعلومات المتضمنة في السندات والجداول-تقديم اقتراحات وآراء رامية إلى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها.

(4)- يقوم هذا المكتب ب:تكوين وتسيير ملفات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية-متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والتأكد من أنها تقوم بتدخلاتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة-تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية المراجعة.

- التقييم للمادة الجبائية ووضع إجراءات مبنية على القياس والصواب لتحصيل الضريبة.

- البحث و تحليل أسباب الجريمة الضريبية وإيجاد حلول واقتراحات ناجعة لهذا الإشكال.

- إجراء دراسات خاصة على مختلف مميزات شعب الأنشطة الاقتصادية.

- الحرص على حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها من خلال إيجاد اقتراحات

وأراءات ناجعة.

- تقييم نتائج التحقيقات⁽¹⁾.

ثالثا: مفتشيات الضرائب: تم إنشاؤها لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين وكشف ومكافحة الجريمة الضريبية، ذلك لتمتعها بسلطات واسعة تجعلها قادرة على مواجهة هذه الظاهرة، باعتبارها الأقرب من المكلف بالضريبة، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل⁽²⁾. ففي هذا الإطار نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي 60-91 على أنه "تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية، واستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل"⁽³⁾.

تعتبر مفتشيات الضرائب المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة وتعتبر العنصر الأكثر أهمية في النظام الجبائي الجزائري، لذلك فهي تنقسم إلى أربع مصالح حيث تشكل مفتشيات الضرائب حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية وتنقسم إلى:

(1) - للمزيد من التفاصيل حول مهام مديرية الفرعية الرقابة الجبائية راجع نص المواد 53 إلى 55 من قرار وزير المالية ، المؤرخ في 12 جويلية 1998 ، يتضمن الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها على المستوى الوطني، المرجع نفسه.

(2) - المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 23 فيفري 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج.ر عدد 9 الصادرة في 27 فيفري 1991.

(3) - المرسوم التنفيذي نفسه.

-مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة - . مصلحة جباية مداخل الأشخاص الطبيعيين
-مصلحة الجباية العقارية - . مصلحة التدخلات

واعتمادا على هذه المصالح، فنجد أن مفتشية الضرائب مكلفة للقيام بالمهام التالية:

✓ مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية.

✓ المتابعة و المراقبة المستمرة للملفات الجبائية فيما يخص الثغرات التي تطرأ على

طبيعة النشاط من جهة وعلى الطبيعة القانونية للمكلفين بالضريبة من جهة أخرى.

✓ تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد، وإعادة تحديد الوعاء للذين ثبت عليهم نشاط

أكبر من الذين صرحوا به.

✓ تسجيل المنازعات و الطعون ،وتقديم الحلول المناسبة.

الفرع الثاني:الأجهزة الحديثة المختصة بالرقابة الجبائية المكلفة بمواجهة الجريمة

الضريبية: حاول المشرع الجزائري في إطار مكافحته الجريمة الضريبية إلى إعادة تطوير

القطاع المتعلق بالضرائب، باستحداثه لهياكل جديدة ومنح لها سلطات واسعة تمكنها من

الكشف عن الجرائم الضريبية ومواجهتها على المستوى المحلي أو الجوارى، باعتبارها الأقدر

على مواجهة هذه الظاهرة نظرا لقربها من المكلف بالضريبة هذا من جهة، ومن جهة ثانية،

منحها سلطات وصلاحيات واسعة في مجال الكشف عن هذه الظاهرة ومكافحتها.

وتتمثل هذه الهياكل في:مديرية كبريات المؤسسات(DGE)، على المستوى المركزي

ومراكز الضرائب(CDI)، على مستوى الولايات والمراكز الجوارية للضرائب(CPI) كهياكل

قاعدية لتعزيز هياكل الرقابة الجبائية، من أجل تحسين فعاليتها .

أولا: مديرية كبريات المؤسسات(DGE) (1):تم إنشاء هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي

رقم 303-02 المؤرخ في 2002/09/28 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 05-494

المؤرخ في 2005/12/26 ، فهي تعتبر من بين الهياكل المستحدثة وذلك تدعيما للجهاز

السابق لمكافحة الجريمة الضريبية، حيث تتمتع بصلاحيات على المستوى الوطني، وتتكلف

بتسيير مهام الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات، ويندرج مسار هذه المديرية في إطار

(1) - الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب الموقع الالكتروني www.mf.dgi.gov.dz تاريخ الإطلاع : 01 فيفري 2018

البرنامج الشامل لتحديث الإدارة الجبائية من الناحية التنظيمية والعملية، فهي بذلك تتكون من خمسة (05) مديريات فرعية (1)، مكلفة بالقيام بالعديد من المهام نذكر منها:

- متابعة الملفات الجبائية المتواجدة تحت سلطتها.

- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقديم نتائجها(2).

أما أهداف إنشاء مديريات كبريات المؤسسات فإن تركيز القدرة الجبائية الجزائرية في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى حيث تعد مراقبة احترامها للالتزامات الضريبية أمرا جوهريا بالنسبة للخزينة العمومية (تحوز ما يقارب 70% من أجل الإيرادات الجبائية) (3)، ويسمح تجميع هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات من أن تتحكم المديرية العامة للضرائب بسرعة في الحصة الأضخم من الإيرادات الجبائية وذلك عن طريق تحسين نجاعتها وفعاليتها في مجال تسيير أهم الملفات الجبائية ومتابعتها من أجل التقليل من ارتكاب الجرائم الضريبية(4).

ثانيا: مراكز الضرائب (C.D.I): يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم بحيث يختص بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة حسب النظام الحقيقي الذين لا يقل رقم أعمالهم عن عشرة ملايين دينار جزائري (100.000.000 دج)(5). إن إنشاء مراكز الضرائب يستوجب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الأهمية المتوسطة والذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال الترقيم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة وأعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين .

إضافة إلى ذلك يختص مركز الضرائب بمتابعة شركات والأشخاص الطبيعيين المتعلقين بالنظام الحقيقي، والحقيقي المبسط، وأصحاب المهن الحرة. وتم إنشائها بموجب

(1) - أنظر المادتين 03 و 04 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، المرجع السابق.

(2) - لياس قلاب دبيح، مرجع سابق، ص 9.

(3) - تم إنشاء مديرية الكبريات المؤسسات من أجل تسيير ملفات المؤسسات الكبرى والمؤسسات البترولية والشركات الأجنبية، التي تملك ما يقارب من الإيرادات الجبائية.

.Notice d'information- Direction Générale des. impôts -Ministère des fi-nances- 2002.

(4) - عبد الغني بوشري ، مرجع سابق، ص 111.

(5) - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، المرجع السابق، ص 10 .

المرسوم التنفيذي 06-327، غير أنه يقتصر وجودها على بعض المناطق فقط ولم يتم بعد إطلاقها على كامل التراب الوطني، تتكفل بمهامها بصفة انتقالية كل من المفتشيات والقابضات⁽¹⁾.

بالإضافة إلى ذلك فهي تعتبر من بين المصالح التنفيذية على المستوى المحلي، وترتبط بصفة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب بحيث أن لها علاقة بالمراكز الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية. والأعمال التنازعية التي تتجاوز سلطة رئيسها، لذلك تتكفل بمراقبة الأشخاص التابعين لمجال اختصاصها والخاضعة للنظام الحقيقي⁽²⁾.

ونظرا لقرب هذه المراكز من المكلفين بالضريبة فيمكن حصر مهامها في مجال الرقابة الجبائية في:

- مسك وتسيير ملفات الشركات وغيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات وكذا الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي بالإخضاع الضريبي بعنوان الأرباح المهنية.

- البحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبتها.

- دراسة الشكاوي وتسوية النزاعات الجبائية، كما تنظم كذلك هذه المراكز في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين .

ثالثا: المراكز الجوارية للضرائب: يعد المركز الجوارى للضرائب من برنامج عصنة هياكل الإدارة الجبائية وإجراءات تسييرها، الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 وتعتبر نموذج مصغر لمراكز الضرائب، فهي تتابع ملفات المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية بالإضافة إلى تخصصها في متابعة الجباية العقارية والمعادن النفيسة، والكحول، والتبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية⁽³⁾.

(1) - مديرية الضرائب العامة، الهياكل الجديدة للمديرية العامة للضرائب. www.mfdgi.gov.dz. شكل افتتاح مركز الضرائب النموذجي لرويبة في 2009، أول مرحلة رئيسية يتم تخطيطها في إطار هذا المشروع الطموح . الهدف الرئيسي من افتتاح هذا المركز هو السماح للإدارة الجبائية بتقييم فعالية التنظيم والأساليب وكذا الأدوات المحددة لعمل المركز . تاريخ الإطلاع : 2018/01/24 الساعة: 10:30.

(2) - المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 ، مرجع سابق .

(3) - يونس زين ، مصطفى عوا يدي ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، الطبعة الثانية ، مطبعة سخري ، الجزائر ، 2011 ، ص44.

ينظم هذا المركز في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين⁽¹⁾، نذكر من بين المصالح الرئيسية: المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، حيث تتكفل بتشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية، كما يتم أيضا متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية. من بين المصالح التي لها علاقة بالرقابة نجد المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتتكفل بضمان:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

- وتحتوي هذه المصلحة على مصلحة المراقبة، التي تكلف بـ:
- تنفيذ البرامج المقررة بعنوان المراقبة على أساس المستندات للتصريحات.
 - اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة في برنامج مراقبة المداخل.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية :

إن التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ونظرا لطبيعتها جعلت الإدارة الجبائية تلجأ إلى توزيع تدخلها في مجال مراقبة هذه التصريحات، فالرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكالاً وصوراً يستوجب استعمالها فثي الوقت المناسب، حسب أهميتها في حدود ما هو مقرر في التشريعات والتقنيات المنظمة لها، والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متكاملة ومتتابعة: الرقابة الفهرسية أو يطلق عليها الرقابة المستندية أو الرقابة الخارجية وتوجد فيها الرقابة الشكلية

(1) - المادة 102 من القرار الوزاري المشترك ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية لإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سابق.

ورقابة الوثائق، أما الشكل الثاني من الرقابة هو الرقابة بعين المكان أو يطلق عليها الرقابة المعمقة أو الرقابة الخارجية .

الفرع الأول: الرقابة الفهرسية (العامة أو الشاملة): تكمن أهمية هذه الرقابة في قدرتها على سرعة اكتشاف الأخطاء التي تكون متضمنة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين. وتتم هذه الرقابة في مكاتب المفتشيات و وفق الملفات المسوكة من قبلها فهي تهدف أولاً إلى تصحيح الأخطاء المادية ثم إلى مراقبة مجمل التصريحات ومقارنتها مع ملفات المكلفين، حيث يقوم رئيس المفتشية بمراقبة وفحص تصريحات المكلفين بالضريبة، ويتم القيام بهذين النوعين من الرقابة الجبائية بدون التنقل إلى مقر نشاط المكلف، ولا يتم القيام بأبحاث عامة وخاصة حوله . وتأخذ هذه الرقابة شكلين هما:

أولاً: الرقابة الشكلية: هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين، حيث يتم هذا النوع من الرقابة الجبائية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويتم القيام بها كل سنة، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى لباقي أنواع الرقابة الجبائية الأخرى⁽¹⁾، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وتصحيح كل الأخطاء المادية والنقائص المكتشفة عند الإطلاع عليها⁽²⁾، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمنه من معلومات، وتلك التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية، حيث يتوجب على المحقق التأكد من وجود محاسبة كاملة ومنتظمة⁽³⁾. ويتم ذلك من خلال: التأكد من هوية المكلف بالضريبة وعنوانه، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي، وفق مايلي : - **المكلف:** يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلاً عن كل مراسلات المكلف.

(1) - بوعلام ولهي ، مرجع سابق ، ص 7.

(2) - يونس زين ، مصطفى عوادي ، مرجع سابق ، ص 12.

(3) - بوعلام ولهي ، مرجع سابق ، ص 10.

- **النشاط:** يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة. وتصحيح الأخطاء المادية المحتملة من خلال التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها، دون تصحيح ما صرح به المكلف. وكشف المعلومات أو العناصر المهملة وتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح الأخطاء والهفوات التي تحتويها التصريحات .

إذن هذه النوع من الرقابة لا تهدف لتأكد من صحة معلومات، وإنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات .

ثانيا: الرقابة على الوثائق: هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة على مستوى مكاتبها، فبعد إجراء الرقابة الشكلية يقوم الأعوان بفحص لمعلومات التي تحوزها عن المكلف فحصا دقيقا والقيام بمقارنتها بالمعلومات التي بحوزتها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي⁽¹⁾، ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها⁽²⁾. وهذا النوع من الرقابة بهدف إلى :

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح.
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.
- مراقبة مصداقية التصريحات بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب.
- إعداد قاعة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة.

وفي إطار ممارسة هذا النوع من الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه (3) ثلاثة أنواع من الطلبات إلى المكلفين والتي يجب التفرقة بينهما وتعلق الأمر بالطلبات التالية- طلب

(1) - يونس زين و مصطفى عوادي ، مرجع سابق، ص 12.

(2) - انظر المواد 45 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

المعلومات- طلب الأدلة- طلب التوضيحات والتبريرات- ويجدر التنويه إلى أن الرقابة على الوثائق تجرى على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة: إن هذا النوع هو بمثابة تكملة واستمرارا منطقي للرقابة على الوثائق، ويطلق عليها أيضا الرقابة بعين المكان، بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة وهذا لأربع (04) سنوات لم يَمَسَّها التقادم لمحاولة الكشف عن الجرائم الضريبية⁽²⁾، وتكون المراقبة المعمقة (المراقبة في عين المكان) على ثلاثة أشكال، إما عن طريق التحقيق في المحاسبة أو الرقابة المحاسبية (VC)، إذا كنا بصدد شخص معنوي، أو بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE) إذا كنا بصدد شخص طبيعي⁽³⁾، واستحدث بموجب المادة 22 قانون المالية لسنة 2008 نوع آخر من التحقيقات وهو التحقيق المصوب في المحاسبة (VCP).

أولاً: التحقيق في المحاسبة: هو مجمل العمليات الرامية إلى مراقبة والتأكد من صحة التصريحات المكتسبة من طرف المكلفين بالضريبة، وفحص محاسبتهم بغض النظر عن طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مطابقتها مع بعض المعطيات الجبائية لمعرفة مدى مصداقيتها⁽⁴⁾. وعرفت أيضا ب: مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، والتأكد من

(1) Rapport sur le contrôle fiscale " institut d'économie douanière et Fiscale " 2003 ,page 2 – (1) et 3.

(2) Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale, **Finances publiques** –(2) 10ème édition, Librairie générale de droit et de jurisprudence(L.G.D.J), 2017, p 47

(3) – رضا بوعزيزي ، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1999، ص 87.

(4) – منصور بن عمارة ، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 23.

مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وفقا للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول⁽¹⁾.

ولتحقيق الهدف الأساسي المقرر من وراء هذا التحقيق والمتمثل أساسا في مكافحة الجريمة الضريبية، وضع المشرع الجزائري جملة من الشروط تحدد السير القانوني لهذه العملية التي يقتضي عليه مراعاتها واحترامها عند إجراء هذا النوع من التحقيق.

شروط التحقيق: ويتم إعداد برنامج التحقيق المحاسبي خلال انتقاء عدد المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة وذلك بناءً على جملة من المعايير وكذا وفق شروط نلخصها فيما يلي⁽²⁾:

- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر المحاسبية والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالات خاصة .

- لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات.

- يجب إعلام المكلف قبل الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار⁽³⁾.

- في حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المذكور سابقا.

(1) - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2006، ص 13 .

(2) - المادة 20 منه قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق .

(3) - يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ و ساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.

- لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر⁽¹⁾.

- إن الإدارة غير مقيدة بمدة الرقابة في عين المكان عند قيامها بالتحقيق في الملاحظات والعرائض المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بعد انتهاء عمليات التحقيق في عين المكان.

وبناء على كل العمليات الممارسة من طرف العون المحقق وانطلاقا من النتيجة المتوصل إليها، تأتي المرحلة النهائية لتحقيقه، حيث يلتزم العون المحقق بتبليغ المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة المحاسبية ل يتم في الأخير إقفال التحقيق وإعداد تقرير نهائي يسجل فيه كل المعلومات التي شملتها عملية المراقبة الممارسة من طرفه⁽²⁾، وعليه فيمر هذا الإبلاغ بمرحلتين:

- **التبليغ الأولي:** عن طريق إشعار بإعادة التقييم الذي يرسل في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام⁽³⁾، أما في حالة غياب الرد فيعتبر قبول ضمني لتلك الأسس.

- **التبليغ النهائي:** بعد تلقي أجوبة المكلفين بالضريبة ومعرفة ملاحظاتهم المقدمة سواء في الأجال المحددة قانونا أو بعدها، يقوم المحقق بدراستها، ليقرر قبولها أو رفضها، ففي حالة القبول يلتزم العون المحقق بالقيام بالتعديلات الضرورية بغرض إجراء تقييم ثاني ونهائي والذي يتم تبليغه للمكلف بالضريبة عن طريق الإبلاغ النهائي، وبعدها يقوم المحقق بإعداد التقرير

(1) - لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1 000. 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛ - كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000 . 000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛ - يمدد هذا الأجل إلى ستة (6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق، على التوالي 5.000 . 000 دج و 10 000 . 000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛ . يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان، في جميع الحالات الأخرى، سنة واحدة.

(2) - أنظر المادة 43 من ق.إ.ج، معدلة بموجب المادتين 28 و 29 من القانون رقم 13 - 08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 ج.ر. عدد 68 الصادرة في 31 ديسمبر 2013.

(3) - يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا ومعل و مصاغا بطريقة جيدة، كما يجب أن يتضمن التبليغ إمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره بالإضافة إلى ذلك فلقد منح المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة مهلة أربعين يوما كأجال قانونية ليرسل ملاحظاته أو قبوله، لذلك فيتم التمييز بين ثلاث (03) حالات:- إذا كان الرد خلال الأجال، ففي هذه الحالة يلتزم المحقق بدراستها وفحصها جبريا مهما كانت التبريرات. - إذا كان الرد خارج الأجال، فيتم رفض كل الملاحظات التي تصل بعد مضي الأجال المحددة قانونا، ما عاد الأدلة التي يمكن الاستعانة بها عند تحديد أسس الضريبة. راجع المادة 6 / 20 من ق.إ.ج.

النهائي (بطاقة تليخيصية)⁽¹⁾ لعملية التحقيق والذي يعبر فيه عن الموقف النهائي للإدارة الجبائية والذي بموجبه يتم إقفال عملية التحقيق، بحيث يشمل هذا التقرير على الإشعار بالتحقيق يرسل إلى المكلف بالضريبة عن طريق البريد أو يسلم له مباشرة حيث يحتوي على طبيعة المخالفة ونوع العقوبة المقررة... إلخ)، كما أنه يجب وضع هذا التقرير في مديرية الأبحاث والمراجعات المديرية الجهوية للضرائب والمفتشية المختصة إقليمياً .

ثانياً: التحقيق المصوب للمحاسبة: التحقيق المصوب أستحدث بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2008 والمعدل بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 وهو إجراء رقابي على ضريبة معينة أو بعض الضرائب لجزء من فترة أو فترة كاملة لم يمسهما التقادم. ولقد نصت المادة 20 مكرر¹ من ق.إ.ج، على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ويتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية⁽²⁾.

بالاستناد إلى نص المادتين 20 مكرر و 20 مكرر² من ق.إ.ج.بائية يمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الجزائري، والتي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا النوع من التحقيق، والتي تميزه نوعاً ما عن التحقيق المحاسبي، فيما يلي:

(1) - بطاقة التليخيصية: هي استمارة خاصة بالإدارة الجبائية، تتضمن على معلومات وأرقام ومبالغ متعلقة بعملية التحقيق مع إعداد جدول يمثل الحصيلة النهائية للضرائب والرسوم المستحقة، والتي على أساسها يتم إصدار الأوردة أو الجداول والتي من خلالها يقوم العون بحساب الحقوق والغرامات المطبقة على عاتق المكلف بالضريبة.

(2) - رسالة المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية عمل ثابت للإدارة الجبائية، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، عدد 58-2012، الجزائر، ص 02 .

هذا الإجراء الرقابي هو:

- ✓ -رقابة تسوية للتخفيضات المحرارت بخصوص الرسم TVA أصل باقي الحسم (. Origine de précompte)
- ✓ -رقابة على مختلف الأعباء المصرح بها.
- ✓ -رقابة على العجز المكرر المصرح به.
- ✓ -رقابة على استرجاع أرصدة الرسم على القيمة المضافة.

- تقتصر عملية التحقيق المصوب على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، لفترة كاملة أو لجزء منها لمدة تقل عن سنة جبائية عكس التحقيق المحاسبي الذي يتم فيه التحقيق على كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف قيد التحقيق، وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، لأربع سنوات ماضية.

- عند إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة، يمكن للإدارة الجبائية مطالبة المكلفين بالضريبة بتقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليمات المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوات المتعلقة بالتحقيق، أما في التحقيق المحاسبي فيتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية.

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (02)، على عكس التحقيق المحاسبي الذي تختلف فيه مدة التحقيق باختلاف رقم الأعمال، فقد تستغرق ثلاثة (03) أشهر، أو ستة (06) أشهر، أو تسعة (09) أشهر.

- يمنح للمكلف بالضريبة أجالا قدرها ثلاثين (30) يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب، أما في التحقيق المحاسبي يتمتع المكلف بالضريبة بأجال قدرها أربعين (40) يوما.

- عند ممارسة التحقيق المصوب، تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق والأخذ بكل الحقوق المطالب بها، نتيجة لإعادة التقويم المتم عند التحقيق المصوب، أما في التحقيق المحاسبي فيمنع عن الإدارة الجبائية القيام بمراقبة جديدة عند الانتهاء من هذا التحقيق، باستثناء الحالة التي يرتكب فيها المكلف بالضريبة أخطاء أو تجاوزات أو عند استعماله لطرق وأعمال احتيالية خلال التحقيق و التي من شأنها أن تؤدي إلى إعادة التحقيق (1).

ثالثا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يعتبر هذا النوع من التحقيق من بين الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة بحيث تم استحداثه كامتداد وتكملة لأحد التحقيقين السالفين الذكر (التحقيق في المحاسبة-

(1) - أنظر المواد 20 و 20 مكرر و 20 مكرر 2 من قانون .إ. الجبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة)⁽¹⁾، بالإضافة إلى ذلك يتصف هذا التحقيق بحدثة تأسيسه بحيث تم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992.

أ/تعريف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: هي مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي. أو بمعنى آخر هي القيام بمراقبة مدى تجانس والانسجام بين المداخيل المصرح بها و الوضعية المالية الحقيقية للمكلف. وهذه الرقابة أنشئت بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 ليشمل الأشخاص الطبيعيين لنسبة الضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا⁽²⁾، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، ونظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به فقط حدد قانون الإجراءات الجبائية أن القيام به لا يكون إلا من عون أداري برتبة مفتش على الأقل⁽³⁾.

ب/معايير اختيار الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: يتم اختيار الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وفق مجموعة من المعايير نذكر منها:

✓ الأشخاص للذين لاحظت مفتشية الضرائب عدم تجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد المكلف.

✓ -الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة، وكون مراقبة المحاسبة لم تؤدي إلى تعديلات كبيرة.

✓ عندما تكتشف مفتشية الضرائب أثناء مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه.

✓ الأشخاص الذين يملكون مداخيل.

(1) - بتاتة طوش ، مرجع سابق ، ص 23.

(2) - المادة 1/21 من ق.إ.ج المعدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2009 ، والمادة 34 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2013 .

(3) - أنظر المادة 2/21 من ق.إ. جبائية.

وفي نهاية التحقيق يستدعي المفتش المحقق المكلف بالضريبة من أجل الحضور إلى أشغال اختتام التحقيق، ويصرح بالفرق بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي ، فيعاد تقييم الضريبة حسب الإجراءات العادية لذلك شأنه شأن التحقيق الأخرى .

وللمكلف الحق في أن تعلمه الإدارة عند إعادة التقويم بالنتائج المتحصل عليها وله أجل 40 يوم للرد عليها، وفي غضون ذلك له أن يطلب الشروحات أو التفسيرات من الإدارة أو العون، لكي تساعد في الرد، فإذا رفض طلبه فعلى العون أن يعلم المكلف كتابيا بعدم قبوله، وبعد الانتهاء من إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، فإنه يمنع على المحقق بعد ذلك إجراء تحقيق جديد أو مراقبة وثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا في حالة ظهور لمناورات تدليسية، أو في حالة إدلاء المكلف بالضريبة المعلومات ناقصة أو خاطئة خلال التحقيق⁽¹⁾.

(1) - أنظر المادة 21 / 6 من قانون .إ. الجبائية .

المبحث الثالث:التنسيق والتعاون وتدابير أخرى كآليات لمواجهة الجريمة الضريبية

إنّ إتمام عملية الرقابة الجبائية كما رأينا سابقا قد يتطلب الاتصال بمختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة، وهذا من أجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الإطار، ويكون التعاون بين مختلف المتدخلين على الصعيد الوطني باعتباره عنصرا ضروريا لتحقيق الفعالية والانسجام، وكذا التعاون الدولي باعتبار أن ظاهرة الجريمة الضريبية قد خرجت عن نطاق الممارسات الداخلية لتأخذ طابع الظاهرة الدولية العابرة للحدود كنتيجة طبيعية لموجة الانفتاح الاقتصادي وتحرير المبادلات التجارية.

إنّ عملية التنسيق والتعاون الضريبي تتطلب توفير مناخ اقتصادي ملائم وتشريع مستقر ومتشابه إلى حد ما خاصة في المجال الضريبي، وهذا لن يتحقق إلا بوضع الآليات وأسس التطبيقية لعملية التنسيق الضريبي بشكل يعمل على تماثل وتلاقي المصالح الضريبية وليس تعارضها.لذا سنتطرق في(المطلب أول) للجانب المتعلق بتعزيز التعاون بين مختلف المتدخلين على المستوى الداخلي، وفي(المطلب الثاني) نعالج التنسيق والتعاون الدولي. وهناك كذلك جانب من التعاون يتمثل في إجراءات وتدابير أخرى مختلفة استحدثت لمواجهة الجريمة الضريبية، كمحاولة تجسيد الشفافية الضريبية أو تطبيق النظام المالي الجديد وكذا إنشاء الملف الوطني للغش (المطلب الثالث).

المطلب الأول : التنسيق والتعاون الداخلي في مواجهة الجريمة الضريبية :

إذا كان التنسيق والتعاون يحقق التكامل والانسجام، فإنه يصبح من أولويات الإدارة الجبائية التنسيق مع جميع الإدارات التي لها رابطة من بعيد أو من قريب بالفعل الجبائي وذلك بما فيها:وزارة التجارة ؛ المصارف والبنوك؛ وإدارة الجمارك على مستوى الواردات والصادرات؛ مصالح وزارة النقل المكلفة بمنح تراخيص نقل البضائع؛ الموثقين؛ الموائئ والإدارات والمؤسسات العمومية على مستوى صفقاتها العمومية وغيرها من الإدارات.

ويجب أن يكرس هذا التنسيق والتعاون كإجراء قانوني ليصبح التزاما قانونيا يفرض القيام به، وهكذا يمكن لعملية التنسيق بين الإدارات المتدخلة أن تمكن إدارة الضرائب من ضبط وتدقيق الأوعية الضريبية، فالإدارة الضريبية مطالبة بأن تضع تخطيطا استراتيجيا لمكافحة الجريمة الضريبية والمساهمة بالتالي في مسار التنمية.

الفرع الأول: لجان التنسيق والفرق المختلطة: لقد نصّ المشرع الجزائري في المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 على : يؤسس هذا المرسوم وينظم لجنة تنسيق وزارية مشتركة، ولجان تنسيق ولأئية، مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية والمصالح المكلفة بالتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة.

أولا : لجان التنسيق:توجد لجان تنسيق داخلية على المستوى المركزي(لجنة التنسيق الوزارية المشتركة) وعلى المستوى المحلي (لجان التنسيق الولائية):

أ/على المستوى المركزي(لجنة التنسيق الوزارية المشتركة):نصت المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 97-290 أنه: " تؤسس لجنة تنسيق وزارية مشتركة (الضرائب والجمارك والتجارة) تتشكل من أعضاء دائمين وأعضاء، إضافيين، وتدعي في صلب النص اللجنة الوزارية المشتركة"⁽¹⁾.

(1) - المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997 ، يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة و تنظيمها ، ج.ر عدد 50 الصادرة في 30 جويلية 1997 .

1- تشكيل اللجنة : وتتشكل اللجنة الوزارية المشتركة من الأعضاء الدائمين الآتي ذكرهم⁽¹⁾ : مدير العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك ، المفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش. ويتولى رئاسة هذه اللجنة ممثل كل مصلحة من مصالح الإدارة المركزية التي تتشكل منها تبعا للترتيب الآتي: الضرائب، الجمارك، التجارة. أما كتابة اللجنة الوزارية المشتركة فتتولاها بصفة دائمة مصالح مديرية العمليات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب⁽²⁾.

2- مهام اللجنة الوزارية المشتركة :

- ✓ تنظيم وتطوير تداول المعلومات بين المصالح التابعة للهيكل المركزية التي تتشكل منها.
- ✓ تتصور وتقرح كل التدابير والإجراءات التي من شأنها أن تطور الأعمال ذات الاهتمام المشترك بالنسبة لمصالح الإدارة (ضرائب -تجارة -جمارك).
- ✓ تنجز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة.
- ✓ تنسق عمل لجان التنسيق الولائية(مدير الضرائب ،رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، مدير المنافسة والأسعار بالولاية) وتدرس الحوائل السداسية الأشغال هذه اللجان.
- ✓ تعد حصيلة سداسية عن أشغالها.

3- اجتماع اللجنة: وتجتمع اللجنة الوزارية المشتركة مرة واحدة على الأقل كل شهرين⁽²⁾ باستدعاء من رئيسها،ويمكن لها أن تستدعي الأشخاص أو الهيئات الذين لهم مؤهلات أو تجارب في ميادين النشاط المعني قصد معالجة أية مسألة خاصة. وتتعقد الجلسة بحضور

(1) - أنظر المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 ، حيث جاء فيها: " كما سيتم أيضا تعيين أعضاء إضافيين من طرف الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة، كل فيما يخصه، من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية أو رتبة تعادلها.

(2) - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290.

كامل أعضائها الدائمين أو الإضافيين، ويمكن لهذه اللجنة أن تتعقد في جلسة غير عادية بناء على طلب صريح من أحد أعضائها الدائمين⁽¹⁾.

ويختم انعقاد اللجنة الوزارية المشتركة بتحرير محضر من طرف كتابة اللجنة ثم ترسله إلى الوزراء المعنيين و إلى أعضاء لجنة التنسيق الوزارية المشتركة⁽²⁾.
ب/ **على المستوى المحلي (لجان التنسيق الولائية):** هي لجنة تنسيق ولائية بين مصالح الضرائب، الجمارك والتجارة).

1-تشكيل اللجنة: وتتشكل هذه اللجنة من أعضاء دائمين (مدير الضرائب بالولاية، رئيس قطاع مكافحة الغش أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، مدير التجارة بالولاية) وأعضاء إضافيين الذي يتم اختيارهم من بين الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة نائب مدير ولائي أو رتبة تعادلها⁽³⁾.

2- مهام لجان التنسيق الولائية:

- ✓ تضمن إرسال المعلومات وتبادلاتها الفعالة بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية.
- ✓ تضبط برنامج الأعمال المشتركة في مجال الرقاب.
- ✓ تسهر على إنجاز برامج التدخل.
- ✓ تطبيق الإجراءات المقررة بصفة مشتركة.
- ✓ تعد حصيلة سداسية عن أشغالها.

3-اجتماع اللجنة: تجتمع هذه اللجنة مرة واحدة على الأقل كل شهرين ويمكن أن تجتمع في جلسة غير عادية بناء على طلب صريح من أحد أعضائها الدائمين أو الإضافيين. ولا تتعقد الجلسة إلا بحضور الأعضاء الدائمين أو الإضافيين، ويتولى رئاسة اللجنة الولائية وكتابتها

(1) - أنظر المادتين 5 و6 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(2) - المادة 6 فقرة 4 ، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(3) - أنظر المادتين 7 و 8 ، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

بنفس الشروط المنصوص عليها في انعقاد اللجنة الوزارية المشتركة. ثم عند انتهاء الاجتماع يتم تحرير محضر من طرف كتابة اللجنة الذي يتم إرسال نسخة منه إلى رئيس لجنة التنسيق الوزارية المشتركة ونسخة إلى أعضاء لجنة التنسيق الولائية⁽¹⁾.

ثانيا: الفرق المختلطة للرقابة (الضرائب والجمارك والتجارة): هي عبارة عن تكاتف جهود كل من وزارة المالية ووزارة التجارة للقيام بمجموعة من المهام في شكل بحث عن المعلومات الجبائية والجمركية والتجارية لتنتهي بتقرير ونتائج حسب كل إدارة. ويعتبر إنشاء الفرق المختلطة من أهم الإجراءات التي اتخذتها الحكومة من أجل حماية الاقتصاد الوطني من خطورة الجرائم الضريبية.

تأسست هذه الفرقة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-290⁽²⁾، وتشكيل حاجزا هاما للتصدي للجريمة الضريبية، وتشكل من ممثلي إدارات الضرائب والجمارك والتجارة، وتدعى فرقة مختلطة للرقابة بين الضرائب والجمارك و التجارة.

وتحدث بمعدل فرقة أو عدة فرق على مستوى كل ولاية بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة وفي الولايات التي لا توجد بها مديرية للجمارك ويعين ممثل مصلحة الجمارك لدى هذه الفرق المختلطة للرقابة من بين أعوان الجمارك العاملين من أقرب ولاية أو من بين أعوان الهيكل الجهوي للجمارك التي تنتمي إليه الولاية المعنية⁽³⁾، وتكلف الفرق المختلطة للرقابة على الخصوص، بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين التي تقوم بعمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو بالتجزئة للتأكد من مشروعيتها وتطابقها مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية المعمول بها⁽⁴⁾.

1- تشكيل الفرق المختلطة: تتشكل الفرق المختلطة للرقابة من موظفين يتم اختيارهم من بين تعداد الإدارات الثلاث المعنية، الذين لهم رتبة مفتش رئيسي وثلاث سنوات من الأقدمية في المصلحة، وعندما لا تتوفر الهياكل الولائية على موظفين لهم رتبة مفتش رئيسي يمكن

(1) - المادة 9 ، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(2) - أنظر المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(3) - المادة 12 ، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(4) - المادة 18 ، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

استخلافهم استثناء بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة في الجمارك حسب الحالة، على أن يثبتوا أقدمية لا تقل عن خمس (5) سنوات من الخدمة⁽¹⁾.

توضع الفرقة المختلطة للمراقبة بقوة القانون تحت مسؤولية أقدم عون ذي أعلى رتبة، ويكون تعيين الموظفين لدى الفرقة المختلطة للمراقبة من اختصاص المسؤول الولائي لكل إدارة معنية، وخلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرق المختلطة للمراقبة، يلزم الموظفون الذين تتشكل منهم هذه الفرقة بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها تباعا⁽²⁾.

2- مهام الفرقة المشتركة:

✓ تكلف هذه الفرق المختلطة بتنفيذ مقررات وبرامج المراقبة التي أعدتها لجان التنسيق⁽³⁾.

✓ تقوم الفرق المختلطة للمراقبة كل ثلاثة أشهر بتقديم عرض عن مدى انجاز برامج التدخلات الموكلة إليها إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية⁽⁴⁾.

✓ يكلف كل عضو في الفرقة المختلطة للمراقبة بإتمام إجراءات الرقابة والتسوية.

✓ تكلف الفرق المختلطة للمراقبة على الخصوص بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين ينجزون عمليات استيراد وتسويق بالجملة أو التجزئة، وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية، قصد التأكد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية الجاري العمل بها⁽⁵⁾.

تتم تدخلات الفرق المختلطة للمراقبة، ويتم ضبط نتائج التحريات تبعا للإجراءات التشريعية والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات المعنية⁽⁶⁾. ويجب على المصالح الخارجية للإدارة توفير الوسائل المادية ووسائل النقل اللازمة لحسن تنفيذ المهام والأعمال المسندة للفرق المختلطة للمراقبة⁽⁷⁾.

(1) - المادة 13، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(2) - المادة 14، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(3) - المادة 11، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(4) - المادة 16، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(5) - المادة 18، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(6) - المادة 17، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(7) - المادة 20، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

3- سير عمل اللجنة المختلطة: تقوم الفرق بالتدخل بناءً على برنامج عمل تضبطه لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة (3) أشهر. ويمكن أن يستكمل هذا البرنامج في أي وقت حسب الإجراء نفسه ويبلغ البرنامج الأولي والبرنامج الإضافي إلى مسؤول الفرقة من طرف رئيس لجنة التنسيق الولائية⁽¹⁾.

تقوم الفرق المختلطة للرقابة بتقديم عرض عن مدى إنجاز برامج التدخلات الموكلة إليها، إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة أشهر⁽²⁾، كما يكلف كل عضو في الفرقة المختلطة للرقابة بإتمام إجراءات الرقابة والتسوية. ويتم ضبط نتائج التحريات، تبعا للإجراءات التشريعية والتنظيمية الخاصة بكل إدارة من الإدارات المعنية⁽³⁾.

الفرع الثاني: التعاون الثنائي الداخلي: دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين، إذ اعتبر التعاون القطاعي (تجارة، جمارك، ضرائب، قضاء...) ⁽⁴⁾، إذن من الضروري وضع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية، هذا ما أكده وزير المالية عبد الرحمان راوية حيث قال: "أنه من الضروري تعميق التنسيق بين المصالح الجبائية والجمارك والمركز الوطني للسجل التجاري والمصالح المكلفة بتبويض الاموال" ⁽⁵⁾، ويعد التعاون الثنائي من أبرز الحلول الناجعة للحد من الجريمة الضريبية، يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

أولاً: التنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة الجمارك: من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لديها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج، وذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة، من أجل معرفة قيمة السلع (المصدرة أو المستوردة) ومقارنتها بتلك المصرح بها لتبيين الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية استقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، باعتبارها حلقة وصل

(1) - المادة 15، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(2) - المادة 16، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(3) - المادة 17، المرسوم التنفيذي رقم 97-290 .

(4) - مديرية العامة للضرائب، قسم الإعلام و الصحافة، مقالة بيومية الخبر بعنوان : مصالح الجبائية أحصت 100 ألف غشاش، بتاريخ 2018/04/22، مرجع سابق.

(5) - مديرية العامة للضرائب، قسم الإعلام و الصحافة، المرجع السابق .

بين الداخل والخارج، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيراد الخاصة بالمكلف .

ثانيا: التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة البنوك: بموجب التعلية الصادرة بتاريخ 12 أبريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبه إدارة الضرائب والمتعلقة والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة، وما تحويه الكشوفات البنكية⁽¹⁾.

لذلك فالبنوك باعتبارها مؤسسات مالية فهي ملزمة بصفة خاصة بنص المادة 51 من ق.إ. ج بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع أو السندات أو القيم أو الأموال أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر⁽²⁾.

ثالثا:التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح التجارة:ويتجلى ذلك من خلال تحديد ثمن البيع والشراء للمواد التي تستعملها المؤسسة أو الشركة قيد التحقيق، كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضر الضبط المرسله من قبل المصلحة إلى المكلف وذلك بخصوص المخالفات المتعلقة بالبيع والشراء دون فاتورة وكذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون⁽³⁾.

رابعا: التنسيق بين الإدارة الجبائية والجهات القضائية:فعلى الجهات القضائية إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، وعليها أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ المتملص منها من أجل ردع المتهرب وعدم عودته للفعل مرة أخرى. لذلك تحول السلطات القضائية كل المعلومات التي تحوزها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب⁽⁴⁾.

خامسا:التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح المديرية العامة للأمن:مساهمة كل من مصالح المديرية العامة للأمن الوطني والمديرية العامة للدرك الوطني وذلك بمساعدة أعوان إدارة الضرائب عندما يمارسون تدخلاتهم قصد حمايتهم من الاعتداءات والحصول على أجوبة في أجال معقولة لطلبات مديريات الضرائب الولائية والتي تسمح لهم بتحديد مقرات الغشاشين

(1) - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 73.

(2) - أنظر المادة 51 من قانون .إ. الجبائية .

(3) - عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق، ص 74.

(4) - المادة 47 من قانون .إ. الجبائية .

كذلك العمل على مراقبة وجود فواتير البيع والشراء لدى المكلفين بنقل السلع وذلك في الطرقات العمومية⁽¹⁾.

وفي المحصلة يمكن القول أن التنسيق بين الإدارات يضيف أكثر فعالية على طرق الوقاية من الجرائم الضريبية ومكافحته ويسمح بتجسيد هيبة الدولة وممارسة سلطتها لفرض شفافية أكثر للنشاط الاقتصادي وجعله مبنياً على قواعد منافسة حرة ونظيفة بين المتعاملين، في إطار احترام القانون والحريات الفردية والجماعية.

المطلب الثاني: التنسيق والتعاون الدولي في مواجهة الجريمة الضريبية

بعدما اتخذت الجريمة الضريبية بعداً عالمياً مع ما وفرتة تكنولوجيا المعلومات وتحرير حركة رؤوس الأموال والمعاملات الدولية، ومنه زيادة إمكانية التهرب الخارجي أو الدولي بكل سهولة، ولاسيما مع سرعة الاتصالات وإزالة العقبات أمام انتقال الأفراد والأموال والتوسع في العلاقات الدولية، مع الاختلافات المتزايدة في النظم الضريبية الوطنية، ومع التعقيدات المتزايدة التي يلجأ إليها المحامون من أساليب لمساعدة الشركات والموكلين للاستفادة من الثغرات القانونية في قوانين الضرائب، وقد أدى هذا إلى تزايد عدد الأشخاص والشركات التي تلجأ إلى التملص الضريبي أو التخفيف من العبء الضريبي، فكان لابد من بذل المزيد من الجهود لمكافحة الجريمة الضريبية⁽²⁾.

لكن معظم الدول إن لم نقل كلها لا تبدي الاهتمام المنتظر منها للتعاون من أجل مكافحة الجريمة الضريبية، عكس الاهتمام الكبير الذي تقوم به من أجل معالجة الازدواج الضريبي فمثلاً المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ هذا التعاون، لما قد ينطوي عليه من

(1) - يوسف بويده ، جريمة الغش الضريبي، مذكرة نهاية التبرص، المعهد الوطني للقضاء ، دفعة 2001-1999، ص 81.

(2) - محمد خالد المهاني ، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة و التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق ، سوريا ،

إجراءات تؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية، وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يمتلكها رجال الأعمال في بنوك الدول المختلفة⁽¹⁾.

الفرع الأول: أهمية الاتفاقيات الجبائية في مواجهة الجريمة الضريبية: تسعى الاتفاقيات الجبائية الثنائية إلى إيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي و التي يمكن حصرها في هدفين رئيسيين هما:

1- تجنب الازدواج الضريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة فيؤدي التعاون الضريبي إلى تشجيع حركة الاستثمار وتداول رؤوس الأموال بين البلدين أو 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 تثقل كاهل الاقتصاديات وذلك بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين و تبادل المساعدة في مجال تحصيل الضريبة.

الفرع الثاني: الإجراءات المتخذة لمواجهة الجريمة الضريبية الدولية: لقد تبين للمجتمع الدولي ضرورة محاربة الجريمة الضريبية الدولية نتيجة الآثار السيئة التي يخلفها على اقتصاد الدول، وهكذا أصبح الاهتمام بإيجاد وسائل لمجابهته ضرورة ملحة حيث أصدرت جمعية الشؤون الضريبية في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية توصية سنة 1977، تدعو فيها الدول الأعضاء إلى مضاعفة الجهود من أجل مواجهة هذه الظاهرة الدولية كما اتضح للدول أن تباين الإجراءات الجبائية بينهما كان سببا من أسباب انتشار الجريمة الضريبية الدولية وتفاقمه بشكل كبير⁽²⁾، ومن أجل ذلك اتخذت مجموعة من التدابير من بينها معاملة المستثمر الأجنبي بمثل ما يعامل به المستثمر الوطني (المساواة في المعاملة) والتنسيق الضريبي والشفافية الجبائية والمصرفية. ثم تفعيل تبادل المعلومات والمساعدة على التحصيل بين الدول.

أولا: المساواة في المعاملة: تنص أغلب الاتفاقيات الجبائية الثنائية على ضمان المساواة في المعاملة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين لكلا الدولتين في مجال الخضوع للضريبة، فلا يمكن تحميل المتعامل الأجنبي عبئا ضريبيا أكثر مما يتحمله حاملون لجنسية الدولة الذين يوجدون في نفس الوضعية¹⁵.

(1) - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق ، ص 321 .

(2) - Abdelkader Tialati , **la fraude et l'évasion fiscales internationale**, revue almayadineN4

من شأن احترام مبدأ المساواة في المعاملة تشجيع المستثمرين الأجانب على الاستثمار في الدول المضيفة التي تمكنهم قوانينها من تجنب الازدواج الضريبي الذي ينشأ أساساً نتيجة اختلاف ضوابط الخضوع للضريبة في الدولتين، فبعض الدول تعتمد ضابط الجنسية بينما تعتمد دول أخرى ضابط الإقامة، أو ضابط مصدر الدخل، ومن شأن هذا الاختلاف أن يترتب على المستثمر دفع ضريبتين على نفس الثروة أو نفس الدخل، ومن جهة أخرى تتمكن الدولتين من تجنب عدم خضوع المستثمر للضريبة في أي منهما نتيجة اختلاف الضابط أو المعيار الذي تفرض الضريبة على أساسه.

ثانياً: التنسيق الضريبي: يمثل التنسيق الضريبي بين مجموعة من الدول أحد أهم الوسائل القانونية المبتكرة للحد من الجريمة الضريبية الدولية، و يتمثل في تنسيق النظم و التشريعات الضريبية بحيث تصبح متناغمة و متقاربة (1) ، الأمر الذي يساوي بين مناخ الاستثمار في تلك الدول.

ثالثاً: الشفافية الضريبية والمصرفية: إن للشفافية دوراً مهماً في محاربة أي فساد في أي قطاع كان، وتعد أداة وقائية تمنع من الوقوع في الجرائم، حيث تعتبر الشفافية من المفاهيم الإدارية الحديثة والمتطورة التي يتوجب على الإدارات الواعية ضرورة الأخذ بها. ومنها الشفافية الضريبية والشفافية المصرفية اللذان سنذكرهما بإيجاز.

أ/الشفافية الضريبية: تعني الشفافية الضريبية تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم. وسوف نشرح أكثر الشفافية الضريبية ودورها في مكافحة الجريمة الضريبية في المطلب الثالث في هذا المبحث.

وتكمن أهمية الشفافية الضريبية في أنها وسيلة ناجعة للحد من الفساد الإداري، حيث إن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة، كما أنها تخفض تكلفة فرض الضريبة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة، التي تؤدي في الكثير من الأحيان لارتكاب الجريمة وتعزز عنصر المساءلة وزيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع على جلب الاستثمارات الأجنبية.

(1) - علي عزوز ، "آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية،

ب/الشفافية المصرفية:نتيجة تزايد الأعمال الجرمية العابرة للحدود واتساع نطاق المعاملات الإلكترونية المرتبطة بتبييض العائدات الإجرامية أضى مطلب الشفافية المصرفية ملحا لأجل حماية التعاملات الاقتصادية وتمكين الأجهزة الضريبية من تحصيل الضرائب المترتبة على الثروة والمداخيل.

لهذا الغرض عمدت أغلب الدول إلى سن قوانين الشفافية المصرفية⁽¹⁾ ، وكان من أهم ما سمعت إليه الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي هو ضرورة ضمان الاتفاقيات الثنائية ووضع بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية، بل وإتاحة تداول البيانات المصرفية المتعلقة بالسحب والإيداع والأرباح والمداخيل والفوائد والمبيعات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي رغم المعارضة التي يلقاها هذا الخيار من عدة دول كسويسرا. الأمر الذي لا يلقى قبولا من جانب كافة الدول فتعمد هذه الأخيرة إلى إعطاء معلومات وبيانات خاطئة⁽²⁾. حيث يتم عادة إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية للعميل، بحيث تترتب مسؤوليته المدنية في حالة عدم الوفاء بهذا الالتزام⁽³⁾.

رابعا:تفعيل تبادل المعلومات والمساعدة على التحصيل: إن عملية تبادل المعلومات والمساعدة على التحصيل تعتبران من بين أهم المبادئ التي اعتمدها اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي، والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لهذا سنحاول أولا تناول إجراء تبادل المعلومات بين الدول على ضوء هذه الاتفاقيات بشيء من التفصيل .

إن إجراء تبادل المعلومات بين الدول نصت عليه المادة 26 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية على أنه: " تتبادل السلطات المختصة في الدولتين المتعاقدين المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام هذه الاتفاقية وأحكام القوانين المحلية للدولتين المتعاقدين بشأن الضرائب المشمولة بالاتفاقية ما دامت الضرائب

(1) - المادتين 58 و 60 من القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 متعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14 الصادرة في 8 مارس 2006.

(2) - Cosson (J), *Les industriels de la fraude fiscale*, Collection economie et société, édition le seuil, 1971, P169

(3) - عدلي ناشد سوزي، ظاهرة التهرب الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، مرجع سابق، ص 135 .

المنصوص عليها فيها لا تتعارض مع الاتفاقية، وللقيام على وجه الخصوص بمنع الغش أو التهرب الضريبي من هذه الضرائب.

- لا تقيد المادة الأولى تبادل المعلومات، وتعتبر أي معلومات تتلقاها دولة متعاقدة معلومات سرية على غرار المعلومات التي يتم الحصول عليها بموجب القوانين المحلية لتلك الدولة، غير أنه إذا اعتبرت المعلومات سرية أصلا في الدولة المقدمة لها فإنها لا تكشف إلا للأشخاص أو السلطات (بما فيها المحاكم والهيئات الإدارية) المعنية بتقدير الضرائب الخاضعة للاتفاقية أو تحصيلها، أو المقاضاة بشأنها، أو البت في الطعون المتعلقة بها، ولا يستخدم هؤلاء الأشخاص أو تلك السلطات المعلومات إلا لهذه الأغراض، لكن يجوز لهم كشف المعلومات في الجلسات العلنية للمحاكم أو في الأحكام القضائية.

وتضع السلطات المختصة عن طريق التشاور، الشروط والطرق والأساليب الملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي يجري بشأنها تبادل المعلومات، بما في ذلك عند الاقتضاء تبادل المعلومات بشأن التهرب من الضرائب. ولا تفسر بأي حال من الأحوال أحكام الفقرة الأولى على أنها تفرض على دولة متعاقدة التزامها بما يلي:

- اتخاذ تدابير تتنافى مع القوانين والممارسات الإدارية لتلك الدولة أو للدولة المتعاقدة الأخرى.

- تقديم معلومات يتعذر الحصول عليها بموجب القوانين أو في إطار الممارسة الإدارية العادية لتلك الدولة أو للدولة المتعاقدة الأخرى.

- تقديم معلومات من شأنها أن تكشف عن سر تجاري أو صناعي أو مهني أو عن عملية تجارية، أو أي معلومات يكون الكشف عنها مخالفا للنظام العام⁽¹⁾.

ونظرا لأهمية هذه المادة التي تحدد كيفية تبادل المعلومات فقد حددت مجموعة من الإجراءات لمواجهة مرتكبي الجرائم الضريبية، وتتمثل هذه الطرق في:

أ/ تبادل المعلومات بشكل مباشر: تشمل هذه المعلومات مراقبة حركات تنقل رؤوس الأموال بين الدول المتعاقدة، هذه الأموال التي تنتج عنها أرباح وفوائد ومكافآت وغيرها من الدخول والتي تعتبر مهمة في نظر الدولتين المتعاقدين، فكل دولة يمكنها أن تتوفر على معلومات

(1) - المادة 26 من اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية، إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية ، الأمم المتحدة ، نيويورك، 2001 ، رقم الوثيقة: ST/ESA/PAD/SER.E/21 .

تخص المواد الخاضعة للضريبة الممكن إخفائها من طرف الشخص المقيم في إحدى الدولتين، وهذا الإجراء يساعد على ضبط الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة سواء في الدولة المرسله لرأس المال أو الدولة المستقبله له، كما من شأنه أيضا أن يكافح الجريمة الضريبية ومن بين المعلومات التي يمكن تبادلها، المصادر المنتظمة للدخول، والعمليات التي يساهم فيها الخاضع للضريبة بصورة نشيطة والعلاقات الاقتصادية بين الدولتين المتعاقبتين كحجم التبادل التجاري، وأنواع المؤسسات التجارية، ثم المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة بالمسائل التشريعية والضريبية.

ومن أجل تفعيل هذه الطريقة يجب على الإدارة الجبائية لكلا الدولتين حتى يتم مراقبة المتهربين من الضرائب أن تقوم بشكل دقيق وعلى وجه صحيح بإرسال المعلومات إلى الإدارة الجبائية للدول الأخرى التي عليها بدورها أن تستغل هذه المعلومات المتعلقة بالعملية التجارية أو الأشغال التي قامت بها الشركة الأجنبية. كما أن إرادة وعزيمة الإدارة الجبائية لكلا الدولتين في العمل الفعال والجدى يبقى الصورة الأولى لنجاح عملية تبادل المعلومات بشكل تلقائي⁽¹⁾.

ب/ إعطاء المعلومات تحت الطلب العاجل: تتمثل هذه الطريقة في قيام الدولة المتعاقدة بإرسال طلب مستعجل للدولة المتعاقدة معها تطلب فيه إيفادها وتزويدها بالمعلومات الضرورية، هذه المعلومات التي يمكن أن تنصب حول المعلومات الخاصة بالأوضاع الجبائية للمكلفين بالضريبة المتواجدين في إحدى الدولتين وتتعلق بتحديد الوعاء الضريبي أو التأكد من الدخل المصرح به، وكذا إعطاء معلومات حول نوع معين من الأنشطة والمعاملات التي تنصب حول الأثمان ووسائل إنشاء تلك المعاملات، وانعكاسها على حالة الملزم بالضريبة.

ج/ تقديم المعلومات بشكل اختياري: يتميز هذا النوع من تبادل المعلومات بكونه يكون بطريقة تلقائية واختيارية، وهكذا تقوم دولة الإرسال بإخبار دولة الاستقبال بمعلومات ترى أنها تهم البلد المرسل إليه الذي يتواجد به الملزم بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا فحينما تصادف الإدارة الجبائية لإحدى الدولتين، وهي تباشر عمليات الفحص والاطلاع والمراقبة حالة تهرب، إلا وتزودها إلى الدولة الأخرى.

(1) - فتحة العماري، التهرب الضريبي الدولي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، الدار البيضاء، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة 1995، ص 132.

ويلاحظ أن تفعيل هذه الوسائل يبقى واقفا أساسا على مدى العلاقة الاقتصادية والسياسية التي توجد بين الدولتين، فأغلب الحالات لا يتم فيها تعجيل هذه العمليات نتيجة اضطراب العلاقات فيما بين الدول⁽¹⁾.

خامسا: المساعدة على التحصيل: تشكل المساعدة على التحصيل آلية مهمة لمواجهة الجريمة الضريبية الدولية لا تقوم إلا إذا كانت هناك اتفاقية تربط بين دولتين مختلفتين، وهذه الاتفاقية تبين مقتضيات المتعلقة بمسألة تحصيل الضرائب، وما جعل الإدارات الجبائية تقوم بالمساعدة على التحصيل هو انتشار تنقل رؤوس الأموال والأشخاص عبر الدول خاصة فيما بين الدول التي تربطها علاقات اقتصادية مع دول أخرى.

وعلى هذا الأساس فقد نصت المادة 27 من الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على المساعدة من أجل تحصيل الضرائب، وتتمثل هذه المساعدة في النقاط التالية:

- تعاون الدول المتعاقدة في مسألة تحصيل ديونها الضريبية.
- استعمال لفظ دين ضريبي على كل المبالغ المستحقة للضريبة.
- الدين الضريبي المطلوب من طرف السلطات المختصة للدولة المتعاقدة يقبل تحصيله من طرف جميع السلطات المختصة للدولة المتعاقدة الأخرى.

أما بخصوص شروط المساعدة على التحصيل فيجب أن يكون الدين الذي سوف يتم تحصيله فعليا، ثم أن يكون هناك استنفاد لجميع الطرق الداخلية من أجل التحصيل. وفي هذا الإطار فإن الاتفاقيات المتعلقة بالمساعدة على التحصيل الجبائي لا تنفذ بالطريقة الفعالة المتوخاة منه، كما أن الدول النامية لم تستند من هذه الاتفاقيات التي تنص على المساعدة على التحصيل، وهذا التفاوت يمكن تفسيره بعدم احترام مبدأ التماثل نتيجة انعدام تكافؤ القدرات البشرية والاقتصادية⁽²⁾.

الفرع الثالث: أهم عراقيل تنفيذ الاتفاقيات الدولية لمواجهة الجريمة الضريبية: معظم الدول تتخوف في إبرام الاتفاقيات الدولية لما لها أثر على مستوى سيادتها أو تؤثر على مستوى

(1) - فتيحة العماري، مرجع سابق، ص 133.

(2) - فتيحة العماري، مرجع سابق، ص 135.

الحياة الاقتصادية والاجتماعية لمواطنيها، لكن لا يمنع ذلك الدول من إبرام الاتفاقيات التي يكون الهدف منها تحسين النمو لاقصادي والاجتماعي لمواطنيها .

يمكن إبراز أهم العقوبات التي تحول دون إبرام التعاون في مجال مكافحة الجريمة الضريبية الدولية فيما يلي :

أ/ عدم رضا الحكومات الدستورية عن مبدأ التعاون الإداري لما يتضمنه من أسس لا تتلاءم ومظاهر الحياة الدستورية، فلن تسمح دولة دستورية لدولة أخرى تتدخل في سيادتها مهما كانت الأسس والقواعد التي تعتمد عليها تلك الدولة، وذلك لاعتقاد هذه الدول أن تشريعها الضريبي موضوع بطريقة تحد بل تمنع فرص ارتكاب الجرائم الضريبية، وبالتالي ليست هناك حاجة لطلب المعونة من الدول الأخرى بوصفها تعديا على السيادة الإقليمية.

ب/ يؤدي الاختلاف والتباين بين الأهداف المرجوة من السياسات الضريبية في الدول المختلفة إلى الحد من فرص التعاون الإداري بينهما، حيث يصعب إيجاد تعاون ضريبي سليم بين دول يختلف فيها المستوى الضريبي والاقتصادي والاجتماعي.

ج/ الخوف من إفشاء بعض الأسرار الاقتصادية بسبب ما تسمح به بعض الاتفاقيات الخاصة بالتعاون الإداري لكل من دولتين المتعاقدين بتبادل معلومات وبيانات عن بعض أوجه النشاط الاقتصادي في الدولة المتعاقدة الأخرى، مثل البيانات الخاصة بالأرصدة النقدية والأوراق المالية والحسابات الجارية المودعة بالبنوك، لذلك كان هناك نص في الاتفاقيات يقضي بامتناع تداول مثل هذه المعلومات لما تشتمل عليه من أسرار.

د/ عدم تكافؤ المزايا المختلفة التي يمكن أن تحققها الدول المتعاقدة نتيجة قبول مبدأ التعاون الإداري، إذ ان الدول التي تتمتع بنظم ضريبية سليمة عادلة، لا تشعر بحاجة ماسة لمكافحة التهرب الضريبي التي يتيحها التعاون الإداري، فضلا عن أن الدول التي لا يستثمر رعاياها جانبا كبيرا من أموالهم في الخارج، وبالتالي لا تجد مجالا كبيرا لامتداد اختصاصها الضريبي خارج حدودها الإقليمية، ولا يتم بإبرام هذه الاتفاقيات.

ه/ تحد هذه الاتفاقيات من حرية انتقال رؤوس الأموال والاستثمار الأجنبي، إذ تعتبر هذه الاتفاقيات سلاحا في وجه الدول التي أبرمتها، خاصة تلك التي تحتاج إلى رؤوس الأموال

الوطنية في القيام بتنفيذ مشروعات التنمية الاقتصادية، فضلا عن ازدياد حركة ريب الأموال من قبل رعايا الدول المتعاقدة، إلى دول أخرى لم تلتزم بمثل هذه الاتفاقيات⁽¹⁾.
الفرع الرابع: أهم الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر في مواجهة الجريمة الضريبية: أما بخصوص الجزائر ونظرا للإصلاحات الضريبية التي تبنتها منذ 1992 والتي تتواصل وتتجدد مع كل سنة مالية، فإن الجزائر تسعى جاهدة لتطوير التعاون الدولي وذلك من أجل تبادل المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام المعاهدة أو تلك المتعلقة بالتشريع الداخلي للدول المتعاقدة، من خلال إبرام اتفاقيات دخلت حيز التنفيذ مع عدة دول نذكر منها :

أولا: الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الأوروبية:

- مرسوم رئاسي رقم 06 - 127 مؤرخ في 3 أبريل 2006، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة فدرالية روسيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 10 مارس 2006. (دخلت حيز التنفيذ في 18-12-2008)⁽²⁾.

- مرسوم رئاسي رقم 08 - 425 مؤرخ في 28 ديسمبر 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والمجلس الفيدرالي السويسري، من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 3 جوان 2006 ، دخلت حيز التنفيذ في 06-02-2009)⁽³⁾.

- مرسوم رئاسي رقم 08 - 174 مؤرخ في 14 جوان سنة 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر سنة 2007. (دخلت حيز التنفيذ في 23-12-2008)⁽⁴⁾.

(1) - البطريق يونس، وآخرون، **النظم الضريبية** ، مرجع سابق ، ص 247.

(2) - أنظر ج.ر العدد 21 الصادرة في 5 أبريل 2006.

(3) - أنظر ج.ر العدد 04 الصادرة في 18 جانفي 2009.

(4) - أنظر ج.ر العدد 33 الصادرة في 22 جوان 2008.

- مرسوم رئاسي رقم 10-11 مؤرخ في 11 جانفي 2010، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومجلس وزراء البوسنة والهرسك من أجل تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 8 فيفري 2009. (دخلت حيز التنفيذ في 20-12-2010) (1).

- مرسوم رئاسي رقم 16-156 مؤرخ في 26 ماي 2016، يتضمن التصديق على اتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية لتجنب الازدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبيين في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، الموقعة بالجزائر في 18 فيفري 2015 ، (دخلت حيز التنفيذ في 01-01-2017) (2).

ثانيا: الاتفاقيات الجبائية مع بلدان المغرب العربي:

- مرسوم رئاسي رقم 15-336 مؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011، دخلت حيز التنفيذ في 04-11-2016 (3).

ثالثا: الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الإفريقية

- المرسوم رئاسي رقم 2000 - 95 مؤرخ في 4 ماي 2000، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية جنوب إفريقيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر يوم 28 أفريل 1998، دخلت حيز التنفيذ في 23-12-2008 (4).

رابعا: الاتفاقيات الجبائية مع البلدان العربية والإسلامية:

(1) - ج.ر العدد 8 الصادرة بتاريخ 31 جانفي 2010.

(2) - ج.ر العدد 33 الصادرة بتاريخ 05 جوان 2016.

(3) - ج.ر عدد 70 الصادرة في 29 ديسمبر 2015.

(4) - ج.ر عدد 26 الصادرة في 07 ماي 2000.

- مرسوم رئاسي رقم 15-337 مؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2015، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال الموقعة بمدينة الرياض بتاريخ 19 ديسمبر 2013. دخلت حيز التنفيذ في 10-03-2016⁽¹⁾.

- مرسوم رئاسي رقم 08 - 355 مؤرخ في 5 نوفمبر 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية بالحكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة دولة الكويت لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل الموقعة بالكويت في 31 ماي 2006، دخلت حيز التنفيذ في 18 جانفي 2016⁽²⁾.

- مرسوم رئاسي رقم 10 - 273 مؤرخ في 3 نوفمبر 2010 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الحكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة دولة قطر في شأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل الموقعة في الدوحة بتاريخ 3 جويلية 2008، دخلت حيز التنفيذ في 17-03-2011⁽³⁾.

- مرسوم رئاسي رقم 09 - 187 مؤرخ في 12 ماي 2009 ، يتضمن التصديق على الاتفاقية بالحكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية من أجل تجنب الازدواج الضريبي وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بطهران في 12 أوت 2008. دخلت حيز التنفيذ في 16-03-2010⁽⁴⁾.

خامسا: الاتفاقيات الجبائية مع البلدان الآسيوية:

- مرسوم رئاسي رقم 07 - 174 مؤرخ في 6 جوان 2007 ، يتضمن المصادقة على الاتفاقية بالحكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين

(1) - ج.ر عدد 01 الصادرة في 6 جانفي 2016.

(2) - ج.ر العدد 66 الصادرة في 26 نوفمبر 2008.

(3) - ج.ر العدد 70 الصادرة في 21 نوفمبر 2010.

(4) - ج.ر عدد 32 الصادرة في 27 ماي 2009.

الشَّعبية قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل وعلى الثروة، الموقعة في 6 نوفمبر 2006. دخلت حيز التنفيذ في 27-07-2007⁽¹⁾.
- مرسوم رئاسي رقم 06-228 مؤرخ في 24 جوان 2006، يتضمن التصديق على الاتفاقية بالحكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكورية لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بسيول في 24 نوفمبر 2001 ، دخلت حيز التنفيذ في 2006⁽²⁾ .
- مرسوم رئاسي رقم 97 - 342 مؤرخ في 13 سبتمبر 1997، يتضمن المصادقة على الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية اندونيسيا قصد تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقع عليها بجاكرتا في 28 أبريل 1995، دخلت حيز التنفيذ في 21 نوفمبر 2000⁽³⁾.

سادسا :الاتفاقيات الجبائية مع بلدان أمريكا:

- مرسوم رئاسي رقم 2000 - 364 مؤرخ في 16 نوفمبر 2000، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة كندا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر بتاريخ 28 فيفري 1999⁽⁴⁾.

والملاحظ أن عدد الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر في مجال مكافحة الجريمة الضريبية يختلف عددها من قارة إلى أخرى، حيث أن عدد الاتفاقيات التي أبرمتها مع دول أوروبا كان أكثر بالمقارنة مع دول المغرب العربي لحد تاريخ كتابة هذه الرسالة، أما عدده لا يتعدى اثنين، ومع الدول العربية 13 اتفاقية ومع الدول الإفريقية توجد اتفاقية واحدة ، أما مع دول

(1) - ج. ر عدد 40 الصادرة في 17 جوان 2007.

(2) - ج.ر العدد 44 الصادرة في 04 جويلية 2006

(3) - ج. ر عدد 61 الصادرة في 14 سبتمبر 1997.

(4) - ج.ر عدد 68 الصادرة في 19 نوفمبر 2000 .

آسيا ثلاث دول ومع الدول الأمريكية توجد واحدة فقط، بالإضافة إلى استقبال الجزائر للبعثات من مختلف الدول والمنظمات الدولية كفرنسا والبنك العلمي والاتحاد الأوروبي⁽¹⁾.

ومن أجل مواجهة الجريمة الضريبية دولياً، فإنه يجب أن تكون هناك سياسة جبائية دولية واقعية تعمل على توحيد الأنظمة الجبائية بين مختلف الدول رغم أن هذه المسألة تبقى في غاية الصعوبة، بسبب وجود فكرة سائدة بين الدول المتخلفة، والتي تتمثل في رغبتها بأن تتمتع بالمرونة في اختيار واستعمال الأداة الضريبية والاجتماعية لكل دولة⁽²⁾.

ومن جانب آخر يجب أن تكون هناك سياسة جبائية دولية واضحة حول محاربة الجناح الضريبية والبنكية، التي تعتبر من بين العوامل الكبرى لاستفحال الجرائم الضريبية الدولية لكونها توفر للمتهربين ملجأً آمناً، وللأموال القذرة ومن ثم مصدراً مشروعاً ومردودية كبيرة.

وفي هذا الإطار تعمل الجزائر على مواكبة السياسة الجبائية الدولية عبر إبرامها للعديد من الاتفاقيات الجبائية الدولية، فضلاً عن وضع إصلاح جبائي مهم سواء على مستوى التشريع الجبائي، كما أنها قامت بعصرنة الجهاز الإداري الضريبي، وعملت على ترسيخ إستراتيجية لتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والخاضعين للضريبة حيث اتبعت تدابير و إجراءات للقضاء على الجريمة الضريبية، والذي سنتطرق له في المطلب التالي.

المطلب الثالث: إجراءات و تدابير أخرى لمواجهة الجريمة الضريبية

فضلاً عن الإجراءات التشريعية والتنظيمية التي اعتمدها الإدارة الجبائية في سبيل التقليل من انتشار الجرائم الضريبية، وكذا التعاون والتنسيق بين الهيئات التي لها صلة بتحصيل الضرائب، بالإضافة إلى تكثيف الجهود الرقابية من خلال التعاون الدولي، فهي كذلك تعتمد على الإجراءات وتدابير أخرى من شأنها تيسير المراقبة الجبائية للقضاء على الجريمة الضريبية بحصر الممارسات التدليسية، في أي قطاع اقتصادي التي تنتشر.

(1) - مديرية العامة للضرائب ، موقع المديرية ، مرجع سابق .

(2) - فتحة العماري، مرجع سابق، ص146.

الفرع الأول تطبيق النظام المالي والمحاسبي الجديد IFRS: يساهم النظام المالي المحاسبي الجديد في تسهيل عمليات الرقابة والحد من الجرائم الضريبية من خلال مراجعة عمليات التحصيل المالي والحد من التصريحات الكاذبة وبالتالي حماية الاقتصاد الوطني الذي سيتمكن بفضل تطبيق هذا النظام من استرجاع أموال خزينة الدولة، حيث يعرض كشف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة والذون، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية وذلك وفق معايير عالمية متوافق عليها مما يساعد في اكتشاف مرتكبي الجرائم الضريبية⁽¹⁾.

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي: بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، وحسب المادة رقم 03 من القانون 11/07 فإن المحاسبة المالية "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية أية خزينة في السنة المالية."⁽²⁾.

ثانيا: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي: ألزم القانون 07-11 حسب المادة رقم 04 الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية⁽³⁾:

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات؛

(1) - لقد قامت الجزائر باعتماد النظام المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهو إجراء إلزامي منذ بداية جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية، ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية (OMC)، إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري.

(2) - المادة 3 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر عدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.

(3) - القرار وزير المالية المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، ج.ر عدد 19 الصادرة في 25 مارس 2009. أنظر: شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية"، جزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداوا، الجزائر 2008، ص 59.

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
وحسب المادة رقم 02 يستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد: المحاسبة العمومية، وحسب المادة رقم 03 يمكن للكيانات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين خلال سنتين ماليتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط⁽¹⁾.

ثالثا: أهداف النظام المحاسبي المالي: يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، وسيئاتهم تقديم المعلومة المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية بلا شك في تحسين جودتها وسيساعد في تحقيق أهداف عدة يمكن تلخيصها فيما يلي⁽²⁾:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية؛
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية و أكثر شفافية؛
- تقييم عناصر الميزانية وفق لمبدأ الصورة الوافية والعادلة.

(1) - أنظر علي عزوز وآخرون، "متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وفاق، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 07 .
النظام المحاسبي المالي جاء بمستجدات من حيث:

أ- من حيث الإطار المفاهيمي. ب- من حيث المبادئ المحاسبية من حيث المصطلحات والتعارف. ج- من حيث عدد ونوع القوائم المالية. هـ- من حيث عرض وتقديم القوائم المالية. و- من حيث الأطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية.

(2) - جمال العشيبي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، براق، الجزائر، 2011.

رابعاً: أهمية النظام المحاسبي المالية بوجه عام :من أجل الدخول في الاقتصاد الدولي والاندماج فيه وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر والتي يمكن إبراز أهميته فيما يلي(1):

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالية للمؤسسة.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية ؛
- يشجع الاستثمار الأجنبي نظراً لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب؛
- خلق انسجام بين النظام المحاسبي الجزائري والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تقديم صورة وافية عن الوضع المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في جدول سيولة الخزينة و جدول حركات رؤوس الأموال بالإضافة إلى جدول حساب النتائج حسب الوظيفة؛

خامساً: أهمية المحاسبة المالية في القضاء على الجريمة الضريبية:تمثل عملية تحديد الدخل الخاضع للضريبة الإجراء الذي يمكن الوصول من خلاله إلى تحقيق أهداف السياسة الضريبية وتطبيق الأحكام القانونية على أرض الواقع بالشكل الذي رسمه المشرع الضريبي، وعليه فإن عملية تحديد الدخل الخاضع للضريبة يجب أن تولي كثيراً من الاهتمام وأتباع الأساليب التي يمكن من خلالها تحديد الدخل بشكل دقيق لأن الإخفاق في ذلك يعني الفشل في تحقيق أهداف السياسة المالية بشكل عام .

إن تفعيل العلاقة بين المحاسبة بجانبها الفكري والتطبيقي من جهة والضريبة بجانبها التشريعي والتطبيقي من جهة أخرى يعد أسلوباً مهماً في تحديد الدخل الضريبي ضمن نظام أفضل للتحاسبات الضريبية ، بحيث تسعى المحاسبة إلى تقديم مخرجاتها بشكل قوائم مالية توظف بما يسهل عمل نظام التحاسب الضريبي، وبالتالي القضاء على الجرائم الضريبية الذي يؤدي لتحقيق أهداف السياسة الضريبية بالشكل الأمثل.

فما يعزز العلاقة بين المحاسبة المالية والقضاء على الجريمة الضريبية هو أن المحاسبة وسيلة لخدمة أطراف متعددة ومنها الإدارة الضريبية، وقد ارتبط تطور المحاسبة بتطور

(1) - مداني بن بلغيث ، "إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة ، العدد الأول، 2002،

وظيفتها في تلبية حاجات وأغراض مستخدمي المعلومات المحاسبية وأن الحاجة إلى المحاسبة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة تعد أحد الحاجات الملحة للمحاسبة وتطورها⁽¹⁾.

لذا يجب تكييف أساليب المحاسبة المالية لتجنب الجريمة الضريبية، حيث يرى بعض المختصين في المحاسبة "أن عملية التهرب الضريبي من خلال الحذف أو التلاعب أو التشويه للمعلومات المحاسبية بقصد تقليل العبء الضريبي هي ليست بالمشكلة المحاسبية وإنما هي تمثل مشكلة سلوكية تقع خارج إطار حقل المحاسبة طالما أن المحاسبة قد وفرت من جانبها مجموعة شاملة ومتكاملة من المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية التي تسمح بقياس وعرض النتائج المالية التي تحققها الشركات والمشاريع الفردية بصفة عادلة ومعبرة عن كل الحقائق المادية التي تحققت خلال السنة"⁽²⁾.

ولقد أوضح الخبير الاقتصادي "ياحو نور الدين" في تصريحات له، أن النظام المحاسبي الجديد، يفرض على المؤسسات انفتاحا أكثر وشفافية أكبر لحساباتها، ويغلق الباب نهائيا أمام الشركات والمؤسسات التي كانت تتلاعب في حساباتها السنوية لمصالح الضرائب، مشيرا إلى أن أكبر الشركات التي ستستفيد من النظام المالي والمحاسبي الجديد هي تلك الشركات التي كانت تعتمد مقاييس الشفافية في تقديم حساباتها السنوية.

وشدد (ياحي نور الدين)⁽³⁾ على أن الشركات الجزائرية أو الأجنبية الخاضعة للقانون الجزائري ستكون مجبرة على تقديم ميزانياتها بشكل دقيق وهو ما سيجعلها مكشوفة % 100 أمام مصالح الضرائب، وجميع هيئات التقييم المتخصصة في حالة إقامة شركات أو عمليات فتح رأس المال أو الدخول إلى السوق المالية، وحتى خلال إعلان المناقصات الوطنية والدولية بالنسبة للشركات التي تريد المشاركة في المناقصات، حيث سيتم إغلاق الباب نهائيا أمام التحايل الذي كان سائدا في السابق من خلال المخطط الوطني للمحاسبة القديم الصادر

(1) - الخرسان محمد حلو داود، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة دكتوراه، فلسفة في المحاسبة، جامعة البصرة، 2002، ص 104.

(2) - أمين عبدا لله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2000، ص 38.

(3) - ياحي نور الدين خبير اقتصادي بالمجلس الاقتصادي والاجتماعي بالجزائر.

منتصف السبعينات من القرن الماضي⁽¹⁾، وقررت وزارة المالية لسنة 2009 تأجيل تطبيق الانتقال إلى النظام المالي والمحاسبي الجديد بسبب الرفض الذي أظهره خبراء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بسبب عدم التحضير الجيد للخبراء للشروع في تطبيق هذه المعايير التي شرع في تطبيقها في الاتحاد الأوروبي منذ 2005 وقبلها في بلدان أمريكا الشمالية وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية.

الفرع الثاني: إنشاء البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش: أعد هذا الملف بواسطة الإعلام الآلي، ويسمح بتحديد الأشخاص الذين ارتكبوا مخالفات جبائية أو تجارية أو جمركية، من أجل حصر الممارسات التدليسية وتنظيم عمليات الرقابة، والهدف من إنشاء هذا الملف هو دفع المدلسين إلى تغيير سلوكياتهم وإتمام التزاماتهم الجبائية⁽²⁾.

أولاً: تعريف البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش: نصت المادة 13: "تؤسس لدى المديرية العامة للضرائب بطاقة وطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية"⁽³⁾. فالبطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش هي قاعدة معطيات مكرزة للمعلومات المتعلقة بمرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني الحسابات الشركة يتم تزويد هذه البطاقة من طرف المصالح المؤهلة للوزارة المكلفة بالمالية والوزارة المكلفة بالتجارة وبنك الجزائر⁽⁴⁾.

هذه البطاقة تحتوي على قائمة المكلفين الذين ارتكبوا مخالفات خطيرة للتشريع الجبائي أو الجمركي أو التجاري، ويسمح بضبط الممارسات التدليسية وتنظيم عمليات الرقابة، ووضع تحت تصرف المصالح المختصة التابعة للمديريات الثلاث⁽⁵⁾.

(1) - جريدة الشروق، "بنك الجزائر يأمر البنوك والمؤسسات المالية بالشروع في تجفيف منابع التهرب الضريبي" اليوم 28 ديسمبر 2009، العدد 2806، الجزائر، ص 4.

(2) - Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, Numéro spécial, MF, DGI, 2003, P12.

(3) - المادة 13 من الأمر 06-04 المؤرخ في 15 جويلية 2006، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، ج.ر عدد 47 الصادرة في 19 جويلية 2006.

(4) - المادة 2 من مرسوم تنفيذي رقم 13 - 84 مؤرخ في 6 فيفري 2013، يحدد كفاءات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، ج.ر عدد 9 الصادرة في 10 فيفري 2013.

(5) - المادة 3 من نفس المرسوم التنفيذي السابق.

ثانياً: شروط التسجيل في ملف المدلسين: باعتبار أهمية هذا الملف ومجال استعماله، فإن المكلفين الذين يسجلون في هذا الملف هم المخالفون الذين ارتكبوا مخالفات خطيرة حددتها المادة 04 من المرسوم السابق ومنهم (1): التملص من الوعاء ودفع الضرائب، المناورات التدلّيسية والتصريحات في المجال الجبائي والجمركي وكذا التجاري، تحويل الامتيازات الجبائية والجمركية والتجارية عن وجهتها، المساس بالاقتصاد الوطني.

تحدد هذه المخالفات بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة والوزير المكلف بالعدل. وترسل نسخة من ملف المدلسين دورياً إلى المديرية الثلاث، والأشخاص المخولون بمعاينة هذا الملف عليهم القيام بالإجراءات الضرورية في حالة امتلاكهم للمعلومات فيما يخص المدلسين، حيث نصت المادة 05 من نفس المرسوم "ترتب عنها معاينة المصالح المؤهلة قانوناً لمخالفة خطيرة، إجبارية إجراء التسجيل الفوري لمرتكبها في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش". وإجراء تحديثات دورية للمعلومات المدخلة في هذا الملف أو طلب إلغاء أشخاص مسجلين في هذا الملف عندما يزول الحدث الذي أدى إلى تسجيلهم في هذا الملف (تسديد الدين الجبائي، احترام الالتزامات الجبائية... الخ)، والأشخاص المذكورين يظلون في هذا الملف خلال فترة اختبار لمدة سنتين ابتداء من تاريخ تسوية وضعيتهم (2). ويجب تبليغ الشخص المعني بكل إجراء سواء بتسجيله في البطاقة أو شطبه منها خلال

(1) Instruction N° 127, MF/DG/DOF, du 26-07-1997.

(2) - نصت المادة 6 مرسوم تنفيذي رقم 13 - 84 الذي سبق ذكره على : يتعين على الإدارة أو المؤسسة مصدر تسجيل شخص طبيعي أو معنوي في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، المباشرة في إجراءات شطبه الفوري منها، تبعاً لتسوية وضعيته إزاء مجموع الأسباب التي بررت تسجيله. يترتب عن شطب أي شخص معنوي من البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، شطب ممثليه القانونيين المسجلين بهذه الصفة.

خمسة عشر (15) يوما من الإجراء⁽¹⁾. وألزم المرسوم في نص المادة الثامنة منه على سرية المعلومات الموجودة في هذه البطاقة بحيث لا يتم الإطلاع إليها إلا للأشخاص المؤهلين⁽²⁾.

ثالثا: تنظيم وطرق تسيير البطاقة: تتولى مصالح المديرية العامة للضرائب تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش. وتكلف بما يأتي⁽³⁾:

- إجراء تسجيل وشطب الأشخاص الطبيعيين والمعنويين مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا الذين لم يقوموا بالإيداع القانوني الحسابات الشركة.

- إنشاء قاعدة المعطيات الممركزة للبطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وتحيينها وإدارتها.

- حفظ المعطيات على دعائم مغناطيسية ومادية.

- وضع المعطيات المحينة للبطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، تحت تصرف الإدارات والهيئات والمؤسسات المؤهلة.

- إعلام كل شخص طبيعي أو معنوي بوضعيته تجاه البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

- اتخاذ التدابير التي تسمح بتفادي كل استخدام سيء أو تدليسي لوثائق ودعائم المعلومة المتعلقة بالبطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

- ضمان الأمن المادي لقاعدة معطيات البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

- ضمان أمن وإدارة الوصول إلى البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

- تحدد إجراءات التسجيل والشطب من البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وكذا الكيفيات التقنية التسييرها بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة والوزير المكلف بالعدل.

(1) - المادة 7 من مرسوم تنفيذي رقم 13 - 84 نصت على: تقوم الإدارة أو المؤسسة، مصدر التسجيل أو الشطب من البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش بتبليغ الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بهذا الإجراء، في أجل خمسة عشر (15) يوما، بعنوان مقر النشاط الذي صرح به. ويسري هذا الأجل اعتبارا من تاريخ إمضاء طلب التسجيل أو الشطب من البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

(2) - نصت المادة 8 على: البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش مؤمنة وسرية، ولا يمكن تبليغها إلا للأشخاص المؤهلين ويتعين على كل شخص يمكنه الاطلاع على البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، الحرص على الاستخدام القانوني للمعلومات التي تتضمنها وحمايتها.

(3) - المادة 9 ، مرسوم تنفيذي رقم 13 - 84 ، مرجع سابق .

رابعا: الآثار المترتبة عن التسجيل في الملف الوطني للمدلسين: تجري مصالح الرقابة المختصة بمديرية التجارة، والجمارك، والضرائب بشكل دوري سواء بشكل أحادي أو بمعية الفرق المختلطة كل ما يتعلق بعمليات الرقابة على الأشخاص المسجلين في ملف المدلسين⁽¹⁾، لهذا عندما يسجل مكلف في ملف المدلسين، يجب أن تعلم مسبقا اللجان الولائية والجهوية للمنازعات الودية في كل دراسة طلب تخفيض ودي للعقوبات التأخيرية للوعاء أو طلبات تعديل فرض الضريبة، أما مصالح الجمارك يجب أن ترفض كل التسهيلات المنصوص عليها سابقا في الميدان الجبائي للأشخاص الموجودين في هذا الملف والجدول التالي يوضح عدد الأشخاص المدانين بالغش والمسجلين في الملف الوطني للمدانين بالغش الضريبي، وهذا قبل إيداعه لدى مديرية التنظيم والإعلام الآلي .

الفرع الثالث: الشفافية الضريبية كآلية لمواجهة الجريمة الضريبية: تكسب الشفافية للسياسات المالية العامة وحسابات القطاع العام الأهمية القصوى⁽²⁾، إذ أن الخرق الذي يصيب ميزانية الدولة ما هو إلا نتيجة مباشرة للفساد وغياب للشفافية في مجالات عدة ومنها النظام الجبائي الذي يتم عن طريق العلاقات المشبوهة والضبابية بين إدارة الضرائب والمكلفين.

وتعد أهمية الشفافية الضريبية السلاح الأول لمحاربة الفساد والاختلاسات. فغياب الشفافية أثناء إجراء الرقابة هو الذي يفتح الباب على مصراعية لعقد صفقات الفساد أو انتشار الجرائم ومنها الجرائم الضريبية. فالشفافية ومضامينها تدعو إلى جوهر واحد يرتبط بعمليات أربعة هي: المصادقية، الإفصاح، الوضوح، المشاركة⁽³⁾.

أولا: مفهوم الشفافية الضريبية: يعرف صندوق النقد الدولي الشفافية على أنها: "اطلاع الجمهور على هيكل القطاع ووظائفه والنيات التي تستند إليها السياسات المالية العامة،

(1) Instruction N° 127, idem-

(2) - الشفافية هي إحدى المصطلحات الحديثة التي استخدمتها الجهات المعنية بمكافحة الفساد في العالم معبرة عن ضرورة اطلاع الجمهور على منهج السياسات العامة وكيفية إدارة الدولة من قبل القائمين عليها من رؤساء دول وحكومات ووزراء وكافة المعنيين في مؤسسات الدولة بغية الحد من السياسات الغير معلنة (سياسات ما خلف الكواليس)، التي تتسم بالغموض وعدم مشاركة الجمهور فيها بشكل واضح. ومن هذا المنطلق تعرف الشفافية على أنها آلية الكشف والإعلان من جانب الدولة عن أنشطتها كافة في التخطيط والتنفيذ.

(3) - أحمد فتحي أبو كريم، الشفافية والقيادة في الإدارة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، 2009، ص 54.

حسابات القطاع العام والتوقعات الخاصة بالمالية العامة⁽¹⁾. أما مفهوم الشفافية الضريبية فيقصد بها: " الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على مدخولهم"⁽²⁾.

ثانياً: أهداف الشفافية الضريبية: للشفافية الضريبية أهداف عديدة نذكر منها ب⁽³⁾:

أ/ وسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري: فعملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري حيث إن موظف السلطة المالية لا يستطيع أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات.

ب/ تخفيض كلفة فرض الضريبة: ويكون من خلال خفض الكلفة الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى.

ج/ تساعد على تطبيق مبدأ المساءلة: إن إتاحة المعلومات يقلل من المخالفة عن جهل القواعد القانونية، ويقلل المخالفة أيضاً حال معرفتها و إدراك العواقب الوخيمة المترتبة على المخالفة. بذلك نجد المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية اعدم مكانية إجراء أي تحقيق في محاسبة المكلف دون إعلامه بذلك مسبقاً عن طرق إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبة..."⁽⁴⁾ .

د/ زيادة وعي المكلف ضريبياً: بتوفير البيئة المناسبة التي تسمح له بالإطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات و إجراءات الرقابة وكل ما يتعلق بالضريبة وتحصيلها، فكلما كان المكلف واعياً بالتزاماته اتجاه الإدارة الجبائية كلما زادت ثقته بالضريبة قل ارتكابه للجريمة الضريبية .

(1) - نسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، 2001

(2) - جبار محمد علي الكعبي و ياسر عمار عبد الحميد، "شفافية الضريبة وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب"، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة ، بغداد، العراق، 2008، بحث متاح على الموقع الإلكتروني. تاريخ الإطلاع : 2018/03/01 الساعة: 10:30

(3) - أحمد كريدي مالك، رسالة مقدمة لنيل شهادة البكالوريوس في العلوم الاقتصادية، كلية للإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2017 ، ص 39.

(4) - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية .

هـ/ تطبيق مبدأ العدالة الضريبية: الشفافية الضريبية تعد تطبيق أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهو العدالة الضريبية.

كل الأهداف المذكورة سابقة تؤدي لمواجهة الجريمة الضريبية التي تؤدي في النهاية لزيادة الإيرادات الضريبية .

ثالثا: دور الشفافية الضريبية في مكافحة الجريمة الضريبية: تظهر آليات الشفافية في مكافحة الجريمة الضريبية من خلال تعزيز التطبيقات العملية للقواعد الضريبية، بالإضافة إلى ما تتطلبه من وسائل وإجراءات لذلك.

أ/ : تعزيز التطبيقات العملية للقواعد الضريبية: تساعد الشفافية الضريبية على تعزيز وتكريس التطبيقات العملية للقواعد الضريبية، هذه الأخيرة التي تعتبر بمثابة المبادئ المساهمة في إعطاء أبعاد مثالية للضريبة، مثل العدالة، الموضوعية.

ب/ متطلبات تطبيق الشفافية الضريبية للمساهمة في مكافحة الجريمة الضريبية: إن من المبادئ التي تساعد في إرساء مفهوم الشفافية في الهيئة هي:

1. مشاركة المواطنين في صياغة القرارات الضريبية، حيث يحتاج المواطنون إلى آليات يمكن من خلالها أن يؤثرُوا في إحداث التغيير ويضعوا الحكام والمسؤولين الحكوميين في موضع المساءلة بصورة منتظمة، وأهمية هذا الإجراء تبرز من خلال أخذ رأي المواطنين وتشجيعهم على المشاركة الفعلية في صنع القرارات الضريبية لإعطاء الشرعية لها وتشجيع الشفافية لمنع الجريمة الضريبية. وكذلك يجب أن تكون للمكلفين حقوق مبينة بوضوح.⁽¹⁾

1- سليمان عتير، نور الدين بعيليش، عمر الفاروق، دور الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، مقال منشور على موقع جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تاريخ الاطلاع: 2017/08/27 الساعة 07:55 موقع الجامعة: <https://manifest.univ-ouargla.dz> ص 578. حقوق المكلف تشمل العناصر التالية: الحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب، المعاملة الضريبية العادلة والسريعة، المحافظة على سرية المعاملات، وجود هيكل معقول للجزاءات الضريبية، يجب أن تتاح للمكلف إمكانية استخدام نظام فعال للمراجعة الإدارية للقرارات، حق التظلم أمام سلطة قضائية مستقلة.

2. وينبغي أن تكون أية تعديلات في الإقرارات المقدمة من قبل المكلفين مصحوبة بشروح واضحة وكاملة موجهة إلى المكلفين بشأن أسباب تلك التقديرات.
3. الممارسات السليمة في الإفصاح الضريبي⁽¹⁾.

ملخص الفصل الثاني

بظهور الجريمة الضريبية كان من المنطقي ومن الضروريات التي يستدعيها الواقع البحث عن سياسة رقابية فعالة. تكفل الحماية اللازمة لحقوق الخزينة العمومية والتصدي لهذه الجريمة أو على الأقل التقليل من حدته لتفادي تفاقم آثاره الوخيمة، لذلك تتدخل الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية و ردعية للتأكد من صحة و نزاهة هذه التصريحات، ومن ثم تصحيح وتقويم كل الأخطاء والتجاوزات التي يكتشفونها بغية التخفيف من حدة هذه الظاهرة والزيادة في التحصيل الضريبي، وضمانا لحماية مصالح الخزينة العمومية وتوزيع العادل للعبئ الضريبي.

غير أن نجاح هذه العملية مرتبط بإتباعها لمختلف الإجراءات التي يعتمد عليها المحققون عند قيامهم بالتحقيقات الجبائية، والتي تختلف باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق، بغية التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة، وبيان كل مواطن التهرب الضريبي. واتجهت الدول كذلك في سبل الوقاية والتقليل من هذه الظاهرة إلى التعاون فيما بينها عن طريق تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف، ويكون هذا التعاون في شكل اتفاقيات ومعاهدات ثنائية أو جماعية مع المنظمات الدولية الناشطة في هذا المجال .

فضلا عن الإجراءات التشريعية والتنظيمية التي اعتمدها الإدارة الجبائية في سبيل التقليل من انتشار الجرائم الضريبية، نجد أنها طبقت النظام المالي والمحاسبي الجديد (IFRS)

(1) - رمضان إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق،

وإنشاء البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وكذا الشفافية الضريبية كآليات لمواجهة الجريمة الضريبية. وكلها تصب في تعزيز عمل الرقابة الجبائية التي لها أكبر دور في كشف مرتكبي الجريمة الضريبية.

الفصل الثالث:

الوسائل الإجرائية (القمعية)

لمواجهة الجريمة الضريبية

في التشريع الجزائري

الفصل الثالث: الوسائل الإجرائية (القمعية) لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

إنّ الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة، وكذا من حيث الجزاءات المقررة و قبلها سنعالج إجراءات المتابعة وكيفية كشف وإثبات التهرب الضريبي، والأشخاص المؤهلة لذلك، حتى يمكننا متابعة المتهربين قضائياً، والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية، كما يجب أيضاً التطرق إلى تقرير المسؤولية الجزائية.

فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول الإجراءات الردعية التي اتبعتها المشرع الجزائري من أجل مواجهة الجريمة الضريبية، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي قررها في هذا المجال، بالإضافة إلى العقوبات التهديدية والمهنية. بالتالي سنتحدث في المبحث الأول عن إجراءات المتابعة والمسؤولية الجزائية، بعدها العقوبات الجزائية والجبائية في المبحث الثاني، وأخيراً العقوبات التهديدية والمهنية في المبحث الثالث من هذا الفصل.

المبحث الأول: إجراءات متابعة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

قرر المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات القانونية الجزائية لمتابعة الجريمة الضريبية، والتي تعكس الطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجريمة، سواء من حيث الأشخاص المخولة لإثبات واقعة الغش الضريبي أو طرق و وسائل الإثبات، حيث يمكن إثباتها بالطرق والوسائل التي نص عليها التشريع الضريبي، والتي تتمثل أساسا في المعاينة والحجز، والتحقيق الجبائي، وطرق الإثبات العادية التي نظمها المشرع في القواعد العامة.

لذا سنتطرق في الفصل الأخير من هذه الرسالة لإجراءات متابعة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري حيث سنتكلم عن إثبات ومعاينة الجريمة الضريبية (المطلب الأول)، ثم سنتطرق لتقدير وسائل الإثبات فيها (المطلب الثاني) ، وفي آخر الفصل سنرصد العقوبات التي سنها المشرع الجزائري على مرتكبي الجريمة الضريبية (المطلب الثالث).

المطلب الأول : إثبات ومعاينة الجريمة الضريبية

تعد الجريمة الضريبية جريمة اقتصادية حيث تختلف عن باقي الجرائم الأخرى التي يؤول اختصاص البحث والتحري عنها لأعوان الضبطية القضائية المشار إليهم في ق.إ.جزائية بالوسائل المتاحة والمتعارف عليها. غير أن الجريمة الضريبية بوصفها جريمة اقتصادية خصها المشرع عن غيرها بإجراءات متميزة، فالتحقيق والمعاينة فيها ليس بالتفتيش أو المراقبة أو الاستجواب... إلخ. بل بالرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، كما أن الأشخاص الذين لهم سلطة تحريك الدعوى العمومية في القانون العام ليسوا هم من يملكون صفة الضبطية القضائية في هذا النوع من الإجرام.

وعليه، سوف نحاول الإشارة إلى أهم ما يميز الجريمة الضريبية من حيث الوسائل المتاحة للبحث والتحقيق والأشخاص المؤهلين بذلك.

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لمعاينة الجريمة الضريبية: تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني، مما دفع بالمشرع إلى تنظيمها بأحكام تجريبية وإجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم وقمع جرائم القانون العام فهي تتطلب بعض المهارات الحسابية والتقنية، الأمر الذي دفع بالمشرع الضريبي إلى تحديد بعض الفئات الخاصة للبحث عنها وإثباتها، بالرغم من أن إثبات الجرائم والتحقيق فيها يخضع بصفة عامة إلى أعوان الضبطية القضائية. إلا أن المشرع حاول مسايرة جل التشريعات المقارنة بأن منح اختصاص البحث والتحقيق لفئة خاصة.

مهمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة، تكون في الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونا في هذا المجال. فالمبدأ العام أن عملية الإثبات في الجرائم، في إطار قانون الإجراءات الجزائية مخصص للضبطية القضائية، أي كل من الشرطة والدرك الوطني، الذي يعود لهما الاختصاص في التحريات الأولية للجرائم المحددة في القانون العام،

أما الاستثناء في النزاعات الضريبية فقد اختلفت القوانين الضريبية في تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، والوصول إلى دلائل تفيد بوقوع الفعل⁽¹⁾.

ولقد اتسمت القوانين الجبائية بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية، حيث تختلف من نص إلى آخر، وهذا ما سنبينه فيما يلي :

أ/ **قانون الضرائب الغير مباشرة**: وسع هذا القانون صلاحية إثبات الجريمة الضريبية في أعوان الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا دون سواهم وذلك بنص المادة 504 من قانون الضرائب الغير مباشرة⁽²⁾، من خلال هذه المادة نلاحظ هناك أشخاص عدة مؤهلين لإثبات الجريمة الضريبية، حيث شملت إلى جانب أعوان الإدارة الضريبية، أعوان الجمارك، جميع مستخدمي إدارة المالية، الدرك الوطني، رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم، محافظو الشرطة، المندوبون الغائبون، أعوان الشرطة... إلخ⁽³⁾.

ب/ **قانون الرسم على رقم الأعمال**: حسب المادة 112⁽⁴⁾ من قانون ر.ر.أ نصت على قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذا القانون بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية وأعوان إدارة الضرائب المختلفة وأعوان الضرائب المباشرة والتسجيل وأعوان الجمارك وأعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية. يستفاد من خلال هذه المادة تنوع الأشخاص المؤهلين

(1) - معاشو عمار، مقال منشور بمناسبة اليومين الدراسي حول الغش الضريبي و التهرب الجمركي، المنظمين على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007 ، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009، ص 139.

(2) - أنظر المادة 504 من قانون ض غ. م.

(3) - من بين الأعوان المؤهلين لتحرير المحاضر حسب ما نصت عليه المادة 504 من قانون ض.م.ر.م هي: أعوان الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدموا الدرك الوطني وجميع أعوان مصالح الجسور، والطرق المأذون لهم بموجب القانون بتحرير المحاضر فيما يخص صناعة الكحول خلسة مخالفة القوانين، والأنظمة بالنسبة لنقل الكحول والأنابيق والمشروبات-الإدارة البلدية وأعوانها أي:(رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظو الشرطة فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة.- المندوبون الغائبون وأعوان الشرطة البلدية فيما يخص المخالفات في مادة التبغ- أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم.

(4) - نصت المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال: يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعين بواسطة محاضر بعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية. تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم .

لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث شملت إلى جانب أعوان الإدارة الضريبية، ومصالح الجمارك، وجمع الغش، والمخالفات الاقتصادية ضباط الشرطة القضائية على خلاف قانون الضرائب المباشرة الذي لم يرد فيه أي نص قانوني يشير لصلاحيه ضباط الشرطة القضائية لإثباتها .

ج/- قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة وقانون التسجيل وقانون الطابع: لم تعين هذه النصوص الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين.

ويثار التساؤل بالنسبة لهذه القوانين حول ما إذا كان من حق ضباط الشرطة القضائية إثبات الجريمة الضريبية على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانون الضرائب الغير مباشرة ومن ثمة لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات⁽¹⁾ .

والملاحظ أنه اكتفى بالإشارة بصفة عرضية إلى الأشخاص الذين لهم سلطة معاينة المخالفات المتعلقة بنظام الأسعار وانعدام إظهار وانعدام تقديم فاتورات الشراء . حيث نصت المادة 118 من ق.ض.م على أن يؤهل أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مراقب للقيام، وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، بمعاينة المخالفات في مجال الأسعار وانعدام إظهار وانعدام تقديم فاتورات الشراء، وذلك بواسطة محاضر".

بما أن الجرائم التي تستهدف الضرائب المباشرة تمس الوعاء الضريبي، لذلك فإن إدارة الضرائب هي الأكثر كفاءة لإثباتها، ذلك أنها هي التي تتولى تحصيل الضريبة، وتحديد الوعاء الضريبي، وتحوز على جميع الوثائق والمعلومات التي تتعلق بالمكلف بالضريبة، غير أنه في حالة عدم وجود نص قانوني صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثباتها، فإنه يمكن إثبات الجريمة الضريبية من طرف ضباط الشرطة القضائية ثم تحال محاضر الإثبات لإدارة الضرائب المختصة لتحريك الدعوى العمومية⁽²⁾.

وفي حالة عدم وجود نص خاص يتم الرجوع للقواعد العامة فيكون الجواب بجواز الإثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم بحيث أن من صلاحياتها البحث وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم يستبعد بنص صريح، ويكون

(1) - نقلا عن أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 23.

(2) - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 475 .

الجواب بعدم الجواز إذا نظرنا إلى خصوصيات هذا النوع من الجرائم التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها، فيكون ذلك من طبيعة إدارة الضرائب أن تختص دون غيرها بإثبات الجرائم المتعلقة بها طالما أنها الجهة المؤهلة لاكتشافها⁽¹⁾. و مع ذلك يمكن لأعوان الشرطة القضائية إخطار إدارة الضرائب بالمخالفات التي تم التوصل إليها على أن يحزر محضر من قبل أعوان إدارة الضرائب يثبت ذلك.

د/قانون الإجراءات الجبائية: نص قانون الإجراءات الجبائية الأشخاص المؤهلون لمعاينة الجريمة الضريبية بالنسبة لتحقيق في المحاسبة وكذا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في نص المادتين 20 و 21 يكون للأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل :

1- التحقيق في المحاسبة: نصت المادة 20⁽²⁾ من قانون الإجراءات الجبائية على " ... يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل... "

2- التحقيق المصوب في المحاسبة: المادة 20 مكرر 3 من ق.إ الجبائية⁽³⁾: "بغض النظر عن كل الأحكام المتعلقة بالمراقبة وبالتحقيق الجبائي، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل والمحلين قانونا، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي."

3- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة : نصت المادة 21⁽⁴⁾ " ... يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل... " .

الفرع الثاني: وسائل إثبات الجريمة الضريبية: يتولى الأشخاص المؤهلون لإثبات الجريمة الضريبية، قيامهم بالمعاينات عندما تكون لديهم قرائن تدل على عدم تطبيق القوانين الضريبية

(1) - أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص 476.

(2) - أنظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

(3) - أنظر المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(4) - أنظر المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق.

وذلك بحصولهم على ترخيص للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث وحجز المستندات، والوثائق، والدعائم، أو العناصر المادية، التي لها علاقة بالجريمة الضريبية. فالمحاضر الضريبية تعد الوسيلة المثلى للإثبات لما تتصف به من قوة إثباتية وكذلك ما تتضمنه من معينات تسهل عملية الإثبات والتي تختلف عن الطرق الأخرى للإثبات وفقا للقانون العام، وعليه يتم إثبات الجرائم الضريبية وفق وسيلتين هما: المحاضر الضريبية وهذا ما سنتطرق إليه في الفرع الأول، والمحاضر الضريبية المحررة من طرف ضباط الشرطة القضائية وهذا ما سنتناوله في الفرع الثاني.

أ/ **المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية**⁽¹⁾: تقوم إدارة الضرائب بعد تقديم التصريحات من طرف المكلف بعمليات التحقيق من صحة التصريحات المقدمة، وعند انتهاء عملية التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق أو إجراء المعاينة أو عند إجراء حجز ومعينات مادية وميدانية بأنواعها يتعين على المفتش المحقق أن يحرر محضرا يسمى محضر معاينة وأن يحرر النتائج المتوصل إليها في هذه المحاضر وتكون وفق لأحكام المواد 505، 506، 507 ، 508 من قانون ض.غ.م، المادة 112 من قانون. ر.ر.أ. وقد خص قانون الإجراءات الجبائية محضر الحجز والمعاينة بقوة إثباتية وأوقف هذه القوة على توافر شروط شكلية تختلف من محضر لآخر تحت طائلة البطلان⁽²⁾.

1- **محضر المعاينة**: استنادا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية وفي نص المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية أنه بعد إجراء المعاينة يجب تحرير محضر تسرد فيه مجريات المعاينة وتعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ إليه الإدارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على اختراق للقانون الضريبي بهدف التملص من الضريبة، ويترتب على هذا الإجراء تحرير محضر المعاينة ويكون وفق جملة من الإجراءات نذكرها كما يلي:

- **الإجراءات السابقة على المعاينة**: لا بد على الإدارة الجبائية من إتباع إجراءات سابقة على المعاينة وكذلك الالتزام بالإجراءات الشكلية والموضوعية في المحضر المحرر من طرف

(1) - حيث يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة .

نقلا عن فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هوامة، 2008، ص 148.

(2) - المرجع السابق، ص 149.

أعوان الإدارة الجبائية ذلك بالرجوع لنص المادة 35⁽¹⁾ من قانون الإجراءات الجبائية، وتمثل هذه الإجراءات كما يلي:

✓ لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير.

✓ يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر المعاينة وتتضمن على وجه الخصوص ما يأتي⁽²⁾ :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسة تدليسية والتي سيتم البحث عن أدلتها.
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

✓ ث- يبلغ للمعني أو ممثله القانوني أو أي شاغل للأماكن بإجراء المعاينة في عين المكان وتسلم له نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر.

✓ ج- في حالة غياب أي شخص بالأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو لسلطة الإدارة الجبائية وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي⁽³⁾.

- الشكليات الواجب توفرها في محضر المعاينة: يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة، ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص:

- ✓ اسم و صفة العون أو الأعوان الذين أجروا المعاينة .
- ✓ تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، والشهود المختارون ... الخ).

(1) - أنظر المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية

(2) - فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 149.

(3) - أنظر نص المادة 37 من ق.إ. الجبائية .

✓ تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه ومكان تحرير المحضر و ساعة اختتامه(1).

✓ ويجب أن تكون المعاينة بعد السادسة صباحا إلى غاية الثامنة مساء(2).

✓ نوع المخالفة المرتكبة من طرف المكلف .

✓ جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة(3).

-الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر: يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة، وفقا للشكليات الآتية:

✓ بعد تحرير المحضر تسلّم نسخة منه إلى المعني بالأمر أو ممثله القانوني أو شاغل الأماكن.

✓ وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني فإن المحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد والمواصلات ويرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف(4) .

✓ يتم إرسال النسخ الأصلية للمحاضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

يلزم ضباط الشرطة القضائية وأعاون الإدارة الجبائية الذين أجروا وحضروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية المادة 301 من ق.ع (5) .

2- محضر الحجز الخاص بالجريمة الضريبية : منحت القوانين الضريبية لأعاون الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية فأجاز لهم حجز(6) وجرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة فيحرر العون محضرا للحجز يذكر فيه بإضافة إلى البيانات السابق ذكرها في المحاضر - بصفة عامة - التصريح بالحجز الذي قدم في هذا الشأن إلى المخالف كما يجب ذكر نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة أو تقديراتها التقريبية وحضور المخالف أثناء إعداد البيان الوصفي أو الإخطار الرسمي الموجه إليه للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس المعين.

(1) - المادة 63 من ق.إ. جبائية .

(2) - المادة 37 من ق.إ. جبائية.

(3) - المادة 38 من نفس القانون.

(4) - ويجب أن تحمل الرسالة: بيان مكان وتاريخ المحضر. وإذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير المحضر فإنه يذكر فيه بأن المحضر قد قرئ عليه وأعطيت له نسخة منه.

(5) - أنظر المادة 301 من ق.ع.

(6) - أنظر المادة 511 إلى 517 والمادة 525 ق.ض. غ.م.

وعندما لا يكون للمحجوز عليه محل إقامة معروف في التراب الوطني فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصي عليه مع طلب إشعار بالاستلام ويرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان و تاريخ تحرير المحضر .
أما في حالة ما إذا كان سبب الحجز مستندا على التزوير أو إتلاف الدفاتر والنسخ وغيرها من الوثائق فإن المحضر يبين فيه التزوير أو الإتلاف أو التحوير الحاصل وتبقى الوثائق المذكورة والمؤشر عليها مرفقة بالمحضر بحسب المادة 507⁽¹⁾.

ب/المحاضر الضريبية الأخرى: تعرض المحاضر التي تحررها الإدارة الضريبية أمام الجهات القضائية المختصة التي تتضمن دلائل تفيد في ارتكاب المكلف للجريمة الضريبية، غير أن هذه الأخيرة لا تكتفي بها، وإنما خولها القانون للجوء لوسائل الإثبات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، فالقوانين الضريبية لم تحصر إثبات الجريمة الضريبية في الوسائل المنصوص عليها في القانون الجنائي، وإنما أجازت إجراء المعاينات والحجوز الضريبية بكل الطرق، ويترتب على ذلك إمكانية معاينة ضابط الشرطة القضائية للجرائم الضريبية طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجزائية، وذلك لعدم وجود أي نص يحظر إثبات الجريمة الضريبية بالوسائل المنصوص عليها في القانون العام.

وهذا ما أكده المشرع الجزائري في نص المادة 212⁽²⁾ من قانون الإجراءات الجزائية والتي نصت على: " يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق الإثبات ماعدا الحالات التي ينص فيها القانون على غير ذلك...". وأكدت المادة 214⁽³⁾ من قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر، والتقارير لا تكون منتجة في الإثبات إلا إذا كانت صحيحة من حيث الشكل بحيث يحررها واضعها أثناء مباشرة أعمال وظيفته، وأضافت المادة من 215⁽⁴⁾ من

(1) - أنظر المادة 507 من ق. ض. غ. م. وتتم عملية الحجز تحت سلطة القاضي ورقابته بما فيها:

-حجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية.

-إرسال النسخ الأصلية لمحضر الجرد إلى القاضي الذي يرخص بالمعاينة.

كما يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية لمراقبة أعوان الإدارة الجبائية ويعطي للأعوان المشاركين في هذه العملية كل التعليمات اللازمة.

(2) - أنظر المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية.

(3) - أنظر المادة 214 من نفس القانون .

(4) - أنظر المادة 215 من نفس القانون.

قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر والتقارير التي تثبت الجنايات أو الجنح تعتبر مجرد أدلة استدلال تخضع للسلطة التقديرية للقاضي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

1- يتم إثبات الجرائم الضريبية وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها بالمواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية وهي المحاضر والتقارير والإجراءات والشهادات بالكتابة والشهود فضلا على إجراء الخبرات الفنية.(1)

2. محاضر ضابط الشرطة القضائية الناتجة عن إجراء تحقيق ابتدائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية التي تكشف جرائم ضريبية. وهو إجراء مادي للبحث والتحري وجمع الأدلة عنها والبحث عن مرتكبيها، فيقوم رجال الضبطية القضائية بتحرير كل ما يتعلق بالجرائم الضريبية بالنسبة لباقي القوانين الجبائية أثناء التحقيق في قضايا أخرى، إلا أنه أثناء ذلك يتم اكتشاف أفعال تدليسية أو مناورات تتعلق بالغش الضريبي .

ففي هذه الحالة تصبح المحاضر لها أهمية من حيث الصحة والضمانات من المواد 63 إلى 65 من قانون الإجراءات الجزائية(2) ومنه تقوم الضبطية القضائية بمجرد علمهم بوقوع الجريمة إما بناء على تعليمات وكيل الجمهورية طبقا للمادة 75 قانون الإجراءات الجبائية أو من تلقاء أنفسهم ولهم صلاحية تفتيش المساكن ومعاينتها والاطلاع على الوثائق وحجزها وحجز الأشياء كسند إثبات، وذلك طبقا لأحكام المادة 75 قانون الإجراءات الجبائية والمواد 44 إلى 47 من قانون الإجراءات الجزائية التي هي مطابقة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، وبعد نهاية التحقيق تقوم الضبطية القضائية بإرسال المحاضر إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا والذي بدوره يعلم الإدارة الجبائية بذلك والتي لها صلاحية تقديم شكوى كونها الإجراء الوحيد لتحريك الدعوى الجزائية والجبائية معا.

3. يجوز لأعوان الإدارة المالية بصفة عامة معاينة جرائم ضريبية إثر محاضر ناتجة عن تحقيقات اقتصادية في إطار قانون المنافسة والأسعار وقمع الغش وفقا للأمر 06-95(3).

4. بحث عن طريق المعلومات والسندات المحصل عليها من دعاوى قضائية:يجوز في كل دعوى مقامة أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق

(1) - أنظر المواد 212 إلى 238 من نفس القانون.

(2) - ينظر: المواد 63 إلى 65 قانون الإجراءات الجبائية.

(3) - فارس السبيتي، مرجع السابق، ص 164.

الإطلاع، ويجب على السلطة القضائية أن تُطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي وأي مناورة كانت نتائجها وغايتها التملص من أداء الضريبة سواء كانت القضية أمام الجهات المدنية أو الجزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتقاء وجه الدعوى⁽¹⁾. يجب في هذا الإطار أن تبقى الوثائق لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوما الموالية بالنطق بأي حكم أو أمر أو قرار من طرف الجهات القضائية في كافة القضايا ولكن هذا الأجل ينخفض إلى 10 أيام فيما يخص الأحكام الصادرة عن محكمة الجنايات⁽²⁾.

المطلب الثاني: تقدير وسائل الإثبات في الجريمة الضريبية

بالرجوع للقوانين الجبائية فقد أعطت للقاضي كامل السلطة التقديرية في إصدار حكمه وذلك حسب اقتناعه الخاص بناء على الأدلة المقدمة إليه في الجلسة، مما يفهم بأنه نفس الحكم ينطبق على المحاضر الضريبية. فللقاضي كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية وله السلطة التقديرية في إصدار حكمه حسب اقتناعه الخاص⁽³⁾.

الفرع الأول: حجية المحاضر الضريبية: لقد خص قانون الإجراءات الجبائية وكذلك قانون الضرائب الغير مباشرة محاضر المعاينة والحجز بقوة إثباتية مطلقة وحجية كاملة لحين الطعن فيها بالتزوير، كما قد تكون هذه المحاضر حجية نسبية بحيث تكون صحيحة إلى أن يثبت العكس.

1- الحالة التي تكون فيها للمحاضر الضريبية حجية مطلقة: تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب الغير مباشرة المتعلقة بالحجز للمنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة إلى أن يطعن فيها بالتزوير عند

(1) - المادة 87 قانون .إ. الجزائرية.

(2) - فارس السبيتي، مرجع السابق ، ص 189.

(3) - المرجع نفسه ، ص 177.

توفر كامل الشروط المنصوص عليها قانوناً⁽¹⁾. أي تكون محاضر أعوان إدارة الضرائب التي تثبت التجاوزات من جانب المكلف لها حجية مطلقة، خصوصاً إذا كانت محرر وفقاً لأحكام المنصوص عليها في المواد 35، 37، 38 من ق. إ.ج.بائية⁽²⁾ التي سطرت شروطاً خاصة بالتحقيق والتفتيش وكذلك تحرير المحاضر كما جئنا على ذكرها أعلاه. وبالتالي ليس أمام المكلف سوى الطعن فيها بالتزوير. وقد نص المشرع الضريبي أيضاً في الفقرة 02 من المادة 506 من ق.ض.غ.م، والذي جاء فيها... "، وعندما تكون محررة من قبل عونين، تكون حجة إلى أن يطعن فيها بالتزوير".

2- الحالة التي تكون فيها للمحاضر الضريبية حجية نسبية: القاضي الجزائري له دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمدّه القانون بسلطة واسعة في سبيل إثبات الجريمة أو العكس، وبالتالي فالقاضي الجزائري غير مطالب في حكمه إلا ببيان العناصر التي استمد منها رأيه شرط أن يكون ذلك عرض عليه في الجلسة.

فبالرجوع إلى أحكام المادتين 214 و 218 من قانون الإجراءات الجزائية فإنهما تشترطان لكي تكون المحاضر والتقارير قوة إثبات إلا إذا كان صحيحاً في الشكل ويكون محرره أثناء مباشرة أعمال وظيفته وداخلاً في نطاق اختصاصه وبالتالي هذه المحاضر تكون لها حجيتها إلى أن يطعن فيها بالتزوير⁽³⁾.

وبالرجوع إلى أحكام المادة 506 من قانون ض.غ.م فإنها تنص على: "أن المحاضر المحررة من قبل عون واحد، في هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس"⁽⁴⁾. ومنه اعتبرت المحاضر التي تحرر من طرف عون واحد لها حجية أمام القضاء ولكن هذه الحجية تعتبر حجية نسبية نظراً لأنها لم تراعى فيها الشكليات القانونية المطلوبة.

الفرع الثاني: حجية المحاضر الأخرى: نجد أن قوانين التشريع الجبائي لاسيما ق.ض.م تجيز إثبات الجرائم الضريبية بجميع الطرق الضريبية:

أ/ يحدث هذا عندما تتم معاينة الجرائم الضريبية حسب إجراءات التحقيق الابتدائي. ففي هذه الحالات تكون للقاضي كامل السلطة التقديرية بحيث يكون الإثبات في الجريمة الضريبية وفقاً

(1) - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 167.

(2) - أنظر المواد 35، 37، 38 من ق. إ.ج.بائية.

(3) - أنظر المادة 218 و المادة 214 من قانون إ.ج.بائية.

(4) - المادة 506 من ق.ض.غ.م.

لأحكام المواد 212 إلى 215 من ق.إ.جزائية⁽¹⁾، يكون عبء الإثبات على القواعد العامة ويكون على سلطة الاتهام والإدارة الجبائية والمالية، ويصدر القاضي حكمه تبعا لاقتناعه الخاص بناء على الأدلة المقدمة له في الجلسة، والتي حصلت فيها المناقشة حضوريا وفقا لأحكام المادة 212 من ق.إ.جزائية⁽²⁾.

ب/تطبق أحكام المادة 213 من قانون الإجراءات الجزائية فيما يتعلق بالاعتراف المدون في المحاضر من المتهم، وفي حالة عدم الأخذ باعتراف المتهم فإنه يتعين على القضاة أن يبينوا أسباب ذلك في أحكامهم أو قراراتهم وإلا كان الأمر مشوبا بالقصور والتعليل، وقرينة الإقرار أو الاعتراف تطبق في القضايا المدنية ويؤخذ به كاملا، أما في المواد الجزائية فللقاضي الحرية المطلقة في تقدير الاعتراف بإدانة المتهم أو براءته⁽³⁾.

ملاحظة: أجاز المشرع لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش اتجاه أشخاص خاضعين أو غير خاضعين للمراقبة بالتفتيش داخل المنازل، ويكون بناء على ترخيص من السلطة القضائية المختصة (المادة 499 ق.ض.غ.م). فالأماكن المسموح لفرقة البحث عن الجرائم الضريبية معاينتها، فلها زيارة المحلات المهنية، أو المستودعات التي يمكن أن تستخدم لتخزين البضائع، أو فحص وسائل النقل المستعملة من طرف المكلف، بالإضافة الى مسكن المكلف وجميع العقارات التي يمتلكها والتي يحتمل أن تستعمل لتخزين البضائع الغير مصرح بها. أما بالنسبة للشركات فإنه يتم معاينة مقرها الاجتماعي، ومستودعاتها ومعاملها.

(1) - أنظر المواد 212 إلى 215 من ق.إ.جزائية

(2) - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 187 .

(3) - المرجع نفسه ، ص 188.

المبحث الثاني: مباشرة الدعوى الضريبية والجزاءات المترتبة عليها

يترتب على معاينة ومتابعة الجريمة الضريبية إحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة طبقا للنصوص الجبائية المعمول بها، وبذلك تكون المتابعات القضائية هي المآل الأخير لأية جريمة ضريبية، وتبدأ بتحريك الدعوى العمومية ويقصد بتحريك الدعوى الجزائية، البدء في تسيرها أو مباشرتها أمام الجهات المختصة، والأصل أن النيابة العامة هي الجهة المختصة بذلك التحريك، لأن التبليغ عادة ما يتم عن طريق أعوان الضبط القضائي، لذلك يكون للنيابة العامة السلطة المطلقة في رفعها أو مباشرتها إذا كان هناك مقتضى لذلك.

غير أن القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية تضمنت أحكام خاصة بالدعوى والمنازعة الضريبية وهي خصوصية وجوب تحريكها من طرف إدارة الضرائب، ونظرا للطابع المميز للجرائم الضريبية كونها تشل يد النيابة العامة وتقيدها في سلطتها التقديرية المخول لها قانونا بموجب العمل القضائي، ذلك أن سلطة الملائمة المتابعة من عدمها تتوقف على تدخل إرادة المجني وإدارة الضرائب، ومتى كان الحال كذلك فإن النيابة مقيدة بإرادة إدارة الضرائب أي أنها مقيدة في استعمال حقها في تحريك الدعوى وأخضعها لقيود وشكليات من بينها شرط تقديم هذه الدعوى من طرف الإدارة المعنية، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية كمطلب أول، ثم إلى الجهة القضائية المختصة بالنظر في الجريمة الضريبية كمطلب ثاني. وخصصنا المطلب الثالث لانقضاء الدعوى الجبائية.

المطلب الأول: تحريك الدعوى الضريبية الجبائية

يترتب على معاينة ومتابعة الجريمة الضريبية إحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة طبقا للنصوص الجبائية المعمول بها، وبذلك تكون المتابعات القضائية هي مآل الأخير لأية جريمة ضريبية، وعليه يتم تحريك الدعوى العمومية التي تباشر من طرف النيابة العامة

باعتبارها ممثل الحق العام أمام الجهة القضائية المختصة وفق شروط (الفرع الأول) ثم نتكلم عن مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى (الفرع الثاني).

الفرع الأول: شروط تحريك الدعوى: إن حرية النيابة العامة في الواقع ليست على الدوام مطلقة، بل هي أحياناً مقيدة في جرائم محددة يتولى القانون بيانها، فلا يكون لها ممارسة حريتها في أمر تحريك الدعوى العمومية إلا بتقديم شكوى فمثلا القوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعوى الناتجة عن الجريمة الضريبية حيث إما أن تكون دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية أو قد تكون دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات. فلا تحرك الدعوى الضريبية إلا بناء على شكوى ووفقا لشروط معينة نصت عليها القوانين الجبائية .

أولا: ووجوب تقديم شكوى: يمنع على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية، أي لا يجوز لها اتخاذ أي إجراء أو مباشرة الدعوى أو فتح تحقيق قضائي قبل تقديم شكوى من الإدارة الجبائية، وأي إجراء تقوم به يكون باطلا بطلانا مطلقا، وفي حالة ما إذا قامت النيابة العامة بتحريك الدعوى وأحالت الملف إلى الجهات القضائية يجب على المحكمة أن تقضي بعدم قبول الدعوى⁽¹⁾ وببطلان كل الإجراءات والتدابير التي اتخذتها قبل تقديم الشكوى، أي انتفاء وجه الدعوى ببطلان إجراءات المتابعة.

إذ يترتب على عدم التقيد بهذا الشرط ببطلان إجراءات تسيير الدعوى أمام جهة التحقيق، وكذا بطلان الحكم، وهو بطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصح هذه الإجراءات طلب إصدار بعد اتخاذها، فيلزم إذن لصحة رفع الدعوى وإجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى أن رفعها كان بناء على طلب ممن يملك تقديمه وإلا كان الحكم معيبا⁽²⁾.

فبرجوع لنصوص الجبائية نجد أنها قد أشارت إلى وجوب تقديم طلب من الإدارة الضريبية إلى النيابة العامة، فمثلا في ق.ض.م. ر.م نصت في المادة 305⁽³⁾ تباشر

(1) - بغدادي مولاي ملياني، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، 19، ص 23.

(2) - محمود محمود مصطفى، شرح قانون الإجراءات الجنائية، طبعة 11، منشأة المعارف الاسكندرية، 1988، ص 186.

(3) - أنظر المادة 305 من قانون.ض.م. ر.م.

المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م. ر.م. وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون .إ. الجبائية والمادة 307 من قانون .ض.م.ر.م.(1) : " في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفاً مدنياً" . وفي الضرائب غير المباشرة نجد المادة 534(2) على وجوب تحريك الدعوى الجبائية بعد تقديم طلب، والمادة 534: "تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون .إ. الجبائية."

ونص قانون. ط في المادة 34 فقرة الثانية على "... تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية".

ونفس الأمر بالنسبة لقانون .ر.ر.أ. فقد نصت المادة 119(3) على "تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 117 وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية".

وأما قانون التسجيل نجد كذلك المادة 119 منه نصت على : "... تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية أمام الجهة القضائية المختصة، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"(4). وبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية نجدها قد وحدت النظام القانوني للشكوى بالنسبة لكافة الجرائم الجبائية التي أصبحت يحكمها نص واحد، وهو المادة 104(5) التي نصت على: "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب".

(1) - المادة 307 من قانون .ض.م.ر.م.

(2) - أنظر المادة 534 من قانون ض.غ.م. .

(3) - المادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

(4) - المادة 119 من قانون .ت. .

(5) - أنظر المادة 104 من قانون .إ. الجبائية.

لذا يترتب على تحريك الدعوى العمومية دون شكوى مسبقة من إدارة الضرائب بطلان إجراءات سير الدعوى إذا كانت أمام جهة التحقيق وبطلان الحكم القضائي إذا أصدره ، ولا يمكن تصحيح الإجراءات أمام جهة الاستئناف.

الهدف من وجود شرط تقديم الشكوى: يرى البعض أن الهدف من تقديم شكوى في الجرائم الضريبية هو الحفاظ على التفاهم بين كل من المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية حتى يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف و تحديد ما يجب اتخاذه بمناسبة كل جريمة مع مراعاة ملابسات كل جريمة على حدى و يرى البعض الأخرى أن اشتراط الشكوى راجع أن العلاقة بين الممولين بالضريبة والإدارة الجبائية من التفاهم وليس الإكراه ، بالإضافة إلى وجود واجب كتمان السر المهني من طرف أعوانها بالنسبة لتصريحات والإقرارات المقدمة من طرف المكلفين للإدارة الضريبية فنظرا للطابع التقني والفني لهذه الجرائم لذا فلاإدارة الضريبية لها دراية في تقدير مصلحتها ومراعاة للمكلف وبالتالي لها سلطة تقدير حسب ظروف وملابسات كل مخالفة،وللإدارة كذلك صلاحية إجراء المصالحة أو منح إعفاءات لبعض المكلفين⁽¹⁾، فلاإدارة أدرى بمصلحتها في تقديم الشكوى من عدمها فههدفها الأساسي هو جباية الأموال لصالح الخزينة العامة.

إن الميزة الخاصة بالقوانين الضريبية المتعلقة بشرط تقديم شكوى لتحريك الدعوى العمومية تسمح لإدارة الضرائب اختيار أنجع الأساليب للتحصيل الضريبي بطريقة أسرع كهدف أساسي،لذلك يمكنها اللجوء إلى الإجراءات القسرية مثل الإنذار،أو أمر الأداء،أو الإجراءات القسرية مثل حجز ممتلكات المكلف ، الحجز على الحساب ، غلق المحلات .

ومنه يمكن تلخيص الأهداف وجوب الشكوى فيما يلي :

- 1-الإبقاء على الحوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب مستمرا، لإيجاد حل ودي⁽²⁾.
- 2- حصر فحوى المشكلة والنزاع في المنبع⁽³⁾..
- 3-إعطاء فرصة للإدارة لمراجعة قراراتها بإعادة النظر فيها⁽⁴⁾.

(1) - محمود مصطفى ، مرجع سابق ، ص 186.

(2) - سليم قصاص، جريمة التهريب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية ، عدد 48 ديسمبر، 7102المجلد أ،جامعة قسنطينة، ص 12.

(3) - محمد الصغير بعلي، مرجع سابق ، ص 238 .

(4) - طاهري حسين ، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية،الجزائر، 2005، ص 9.

4- تقليل من القضايا أمام الجهات القضائية، وبالتالي توفير الوقت والنفقات الزائدة المرهقة والمكلفة.

ثانياً: شروط تقديم الشكوى: إنّ التكلم عن الشكوى يذهب بنا مباشرة إلى تحديد شروطها فلكي تكون الشكوى صحيحة و مقبولة يجب أن تتوفر على شروط عامة توجد في كل شكوى وأخرى خاصة نستنتجها من المواد الجبائية :

أ/ يجب أن يقدم الطلب باسم المدير الولائي للضرائب أي تقدم الشكوى من قبل من كلفة القانون بذلك وهو المدير الولائي للضرائب أو الجهوي أو المركزي أو من ينوب عنه قانوناً⁽¹⁾، فالطلبات المقدمة إلى القضاء تكون دائماً باسم المدير الولائي لمصلحة الضرائب، وبإمكان هذا الأخير إصدار تعليمات تحدد الأشخاص الذين يحق لهم طلب رفع الدعوى العمومية وغالباً هم الموظفون المختصون المنازعات.

ب/ يجب أن يكون الطلب مكتوباً وموقعاً من صاحب السلطة في إصدارها⁽²⁾ أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية. ومتضمناً ملخص موضوع الطلب.

ج/ يجب أن يتضمن الطلب البيانات المتعلقة بصاحب الطلب أي إدارة الضرائب وعنوانها، والبيانات المتعلقة بالمكلف كتعديده ما إذا كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً وبالنسبة لهذا الأخير ذكر ممثله القانوني وجميع الشركاء، وكذلك المعلومات المتعلقة بالجريمة محل المتابعة وكل ما يثبت وجود مخالفات أو تحايل.

د/ توضيح الوقائع التي من شأنها تبرير رفع الشكوى بصفة دقيقة من طرف العون حيث تحرر الشكوى باستعمال عبارات قانونية متداولة، تسهل مهمة القاضي وتمكنه من استيعاب المصطلحات التقنية الخاصة بالقانون الجبائي .

هـ/ يقوم مكتب المنازعات القضائية بتحرير الشكوى. ولا يشترط عند تقديم الشكوى إنذار المتهم وإبلاغه بالإجراءات المتخذة ضده مسبقاً بذلك و لطلب منه تسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي أو إكمال تصريحه⁽³⁾.

(1) - فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 194 .

(2) - المادة 311 من قانون الضرائب المباشرة .

(3) - حيث قضت المحكمة العليا في هذا الصدد أن إدارة الضرائب غير ملزمة ، في حالة الغش الضريبي ، بإنذار المتهم فيحق تغريمه وتحريك الدعوى العمومية تلقائياً بمجرد تقديم الشكوى هذا ما جاء في قرار المحكمة العليا، غرفة الجرح

و/ تقيد شكوى المدير الولائي للضرائب بالحصول مسبقا على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية⁽¹⁾. فهذه اللجنة هي لجنة جهوية مكلفة بإصدار رأي مطابق حول المتابعات الجزائية المقترحة من طرف مديري الضرائب للولايات وذلك باستثناء المتابعات المتعلقة بالجرائم المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع، ويحدد إنشاء تشكيلة وسير اللجنة الجهوية بمقرر صادر عن المدير العام للضرائب بتاريخ 26-02-2012 تحت رقم 216⁽²⁾.

ي/ يجب أن تتضمن الشكوى عرضا وافيا لمختلف الوقائع والوسائل والاستنتاجات التي تثبت نية ارتكاب الجرائم الضريبية لدى المكلف بالضريبة، وذلك وفقا للتشريعات المعمول بها للإشارة إلى النصوص القانونية المتعلقة بالجريمة محل الطلب. ويجب أن تتضمن الشكوى قيمة المبالغ المتملص منها وما يترتب عليها من غرامات جنائية.

والمخالفات، الصادر بتاريخ 31-08-2008، ملف رقم 430229، قرار منشور، وزارة العدل والملحق رقم 02. و قد نصت المادة 305 من ض.م.ر.م أنه لا يشترط ابلاغ المتهم .

(1) - يحدد إحداث اللجنة الجهوية للضرائب وتشكيلها و سيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

(2) - تتشكل اللجنة الجهوية للجرائم الجنائية من: المدير الجهوي للضرائب رئيسا. مدراء الضرائب للولاية التابعون إقليميا للمديرية الجهوية للضرائب، أعضاء يتكفل بأمانة اللجنة المدير الفرعي المراقبة الجنائية والمنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب. أما مهامها: يقوم أعضاء اللجنة الجهوية للجرائم الجنائية بدراسة إيداع الشكاوى المقترحة من طرف مدراء الضرائب بالولاية ويبدون رأيهم فيما يخص"- الوقائع التي تدين المكلفين بالضريبة، والتي يجب أن يكون معاقب عليها جزائيا من طرف التشريع الجنائي.- معاينة الجريمة التي يجب أن تتم وفق التشريع الجنائي- ملائمة المتابعة الجزائية لا سيما بالنظر إلى مبلغ الدين الجنائي موضوع المتابعة الجزائية. أما سير عمل اللجنة فتجتمع اللجنة الجهوية للجرائم الجنائية بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة على الأقل خلال ثلاثة أشهر. ويبلغ أعضاء اللجنة قبل ثمانية أيام من تاريخ انعقاد اجتماعها. ويمكن لرئيس اللجنة، في حالة الاستعجال استدعاء الأعضاء الاجتماع غير عادي، وفي هذه الحالة يبلغ أعضاء اللجنة قبل ثمان وأربعين (48) ساعة من تاريخ انعقاد الاجتماع. ولا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور ثلثي أعضائها. - تقدم لكل عضو حاضر بالاجتماع بطاقة استخلاصية عن كل ملف مبرمج للمعالجة من طرف اللجنة الجهوية للجرائم الجنائية. وتوضع الملفات المعنية تحت تصرف أعضاء اللجنة من أجل تمكينهم من الإطلاع عليها أثناء الاجتماع. والتي تصدر بعد المداولة رأيا مغللا صادر عن أغلبية الأعضاء الحاضرين للجنة الجهوية للجرائم الجنائية وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحا.

- يدون رأي اللجنة الجهوية للجرائم الجنائية في محضر يمضيه الرئيس ويوقع عليه أثناء الاجتماع كل الأعضاء الحاضرين ويحفظ ملخص عن المحضر بالملف المعني. ثم يبلغ الرأي المطابق الصادر عن اللجنة الجهوية للجرائم الجنائية، من أجل التنفيذ إلى المدير الولائي للضرائب المعني. ما عدا في حالة الاستعجال، يبلغ رأي اللجنة في أجل أقصاه ثمانية أيام من تاريخ نهاية مداولات اللجنة، بالإضافة إلى أنه يجب على المدراء الجهويين للضرائب إرسال تقرير خلال كل ثلاثة أشهر إلى المديرية العامة للضرائب، يتضمن نشاط اللجنة الجهوية للجرائم الجنائية:

يمكن إيداع شكوى إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية كما يمكن إيداعها أمام قاضي التحقيق مع التأسيس كطرف مدني⁽¹⁾. وذلك في حالة رفض النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية، هنا يمكن لها سلك الطريق الثاني وتقديم شكوى مصحوبة بإدعاء مدني أمام قاضي التحقيق .

وأكد قانون الإجراءات الجنائية في المادة 87 منه على أنه يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش أو تملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية وتبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوم الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية وتخضع هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنايات .

الفرع الثاني: مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى: بما أن وجود الشكوى شرط لازم لتحريك الدعوى فما مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى و هل يحق لإدارة الضرائب سحب الشكوى ؟

أولاً: مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى: في حالة تخلف الشكوى فهنا لا بد من التمييز بين المرحلة التي تكون عليها الدعوى فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل صدور الشكوى من إدارة الضرائب المخول لها قانوناً ذلك . يكون الإجراء باطلاً بطلاناً مطلقاً لأنه متعلق بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية ولصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق فإنه يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمراً برفض التحقيق لبطلان إجراءات المتابعة، أما إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين على هذه الأخيرة القضاء بعدم قبول الدعوى العمومية شكلاً، لبطلان إجراءات المتابعة وعليه فإنه يمكن إبداء هذا الدفع المتعلق بتخلف الشكوى في أية مرحلة تكون عليها الدعوى وعلى مستوى كل درجات التقاضي، ذلك لكون إجراءات مباشرة الدعوى العمومية في حالة تخلف الشكوى هي إجراءات باطلة بطلاناً مطلقاً لكونه من النظام العام⁽²⁾.

(1) - المادة 72 من قانون .إ. الجزائرية.

(2) - أحسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 435.

ثانيا: مصير الدعوى في حالة سحب الشكوى: أجاز للمدير الولائي للضرائب سحب الشكوى في حالة تسديد جزء من الحقوق والجزاءات محل المتابعة وذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب، وهذا حسب المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية سحب الشكوى في حالة تسديد كامل الحقوق البسيطة و لجزاءات محل المتابعة وذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب، حيث نصت على " يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50 % من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية والكتاب جدول الاستحقاق للتسديد⁽¹⁾.

وأضافت الفقرة الأخيرة من المادة 104 مكرر السابقة أن سحب الشكوى يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية شريطة موافقة المدير العام للضرائب، وبالتالي تطبق أحكام المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية، ولا يمكن للنيابة التمسك بالدعوى الجزائية كما هو معمول به في بعض القضايا التي تخضع للقانون العام ، مثل إصدار شيك بدون رصيد ، حتى لو دفع المتهم قيمة الشيك . .

إن استعمال مصطلح "شكوى" في النصوص الضريبية غير سليم لأن الشكوى تقدم من طرف المجني عليه الذي أصابه ضرر شخصي أي عندما تمس الجريمة بمصلحة الفرد أكثر مما تمس بمصلحة الجماعة، لذا كان من الأجدر استعمال مصطلح "طلب على أساس أنه يقدم من طرف الجهة المتضررة أي عندما تمس الجريمة بالمصلحة العامة.

(1) - المادة 104 مكرر: من قانون الإجراءات الجبائية. يمكن لمدير كبريات المؤسسات و مديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50 % من الحقوق الأصلية و الغرامات موضوع الملاحقة الجزائية و الكتاب جدول الاستحقاق للتسديد، يحدد على النحو الآتي:

- أجل التسديد يقدر بستة (06) أشهر، عندما يساوي مبلغ الدين الجاني أو يقل عن عشرين مليون دينار (20 000.000 د.ج)

- أجل تسديد مدته إثنا عشر (12) شهرا، عندما ينحاز مبلغ الدين الجمالي عشرين مليون دينار (20 000 . 000 د.ج) .
ويقل عن ثلاثين مليون دينار (30.000 . 000 د.ج)

- أجل تسديد مدته ثمانية عشر (18) شهرا ،عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون دينار (30. 000 . 000 د.ج) يوقف سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية.

المطلب الثاني : الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجريمة الضريبية :

الاختصاص أو ولاية القضاء هو سلطة الحكم بمقتضى القانون في خصومة معينة ويقابله عدم الاختصاص وهو فقدان هذه السلطة، واختصاص محكمة ما معناه: نصيبها من المنازعات التي يجوز لها لفصل فيها، وقوانين الاختصاص هي القوانين التي تحدد ولاية المحاكم المختلفة ، ويستلزم تيسير التقاضي وحسن سير العدالة أن تتنوع المحاكم وتنتشر في أنحاء الدولة إذ لا يتصور أن تقوم في الدولة محكمة واحدة تطرح أمامها جميع المنازعات. لم يخص المشرع الجبائي عموما الاختصاص النوعي بأية خصوصية إذ بقي خاضعا لقانون الإجراءات الجزائية بحسب جسامه الجريمة الجبائية، في حين أخضع الاختصاص المحلي لأحكام خاصة، فخرج بذلك عن القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، وترك للإدارة الجبائية حق اختيار المحكمة المختصة محليا للنظر في الجريمة الجبائية المرتكبة بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

وعليه سنتناول الاختصاص النوعي، ثم الاختصاص المحلي:

الفرع الأول: الاختصاص النوعي في الجرائم الضريبية : يقصد بالاختصاص النوعي للمحاكم سلطة الفصل في المنازعات بحسب نوعها أو طبيعتها، فضابط إسناد الاختصاص لمحكمة معينة وفقا للمعيار النوعي يستند على نوع النزاع. و يؤول الاختصاص النوعي في الجرائم الجبائية إلى المحاكم الجزائية، المتمثلة في قسم المخالفات وقسم الجرح إضافة إلى محكمة الجنايات.

لقد قسمت المادة 05 من قانون العقوبات الجرائم وفقا للعقوبات المقررة لها، فتعد مخالفة كل جريمة يعاقب عليها بالحبس من يوم على الأقل إلى شهرين على الأكثر وبغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج، وتعد جنحة كل جريمة يعاقب عليها بالحبس من شهرين إلى خمس سنوات وبغرامة تتجاوز 20.000 دج، وتعد جناية كل جريمة يعاقب عليها بالسجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس سنوات وعشرين سنة، أو السجن المؤبد.

غير أن هذا التصنيف لا ينطبق على الجرائم المنصوص عليها في القوانين الجبائية والتي لا تقضي بعقوبة الحبس إلا في الجرح والجنایات، وتقتصر في المخالفات على عقوبة الغرامات والتي غالبا ما تفوق الحد المنصوص عليه في قانون .ع.

أولا: المخالفات الجبائية : تنظر أمام قسم المخالفات الأفعال التي تعد مخالفات جبائية والمنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية والتي تتمثل فيما يلي:

أ/مخالفة باستعمال طرق تدليسية : تتميز هذه المخالفة بالجوء إلى بعض الطرق الاحتيالية والتدليسية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وقد تعرضت لها المواد 114 و 115 من قانون .ر.ر.أ⁽¹⁾ و كل المخالفات للأحكام التنظيمية المتعلقة بقانون .ض.غ.م المنصوص عليها في المواد من 523 إلى 528 من قانون .ض.غ.م⁽²⁾.

ب/ مخالفة متعلقة بإساءة استعمال طابع أو دمغة سبق استعماله: كل مخالفة لأحكام المادتين 12 و 13 اللتان تمنعان استعمال الورق المدموغ لتحرير عقد ثان ما لم ينته العقد الأول⁽³⁾، وأيضا كل مخالفة لأحكام المادة 15⁽⁴⁾ والمتعلقة بوجوب تبين الرسوم المدفوعة للخرينة فيما يتعلق بكشوف المصاريف التي يعدها كاتب الضبط والموتقون والمستكتبون. والمخالفة التي نصت عليها المادة 18 من قانون الطابع على مخالفة أحكام المادة 11 والتي يرتكبها الخواص من خلال وضع علامة الطابع مشوهة أو مغطاة بالكتابة⁽⁵⁾.

ج/ الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها: مثل مخالفة أحكام المادتين 144 و 145 المتعلقة بعدم الدفع الكلي أو الجزئي لرسم الطابع سواء فيما يخص رسوم امتحانات الحصول على رخصة السياقة أو وضع بطاقات الترخيم للسيارات والعربات⁽⁶⁾، كما تدخل ضمن مخالفات الامتناع عن أداء الضريبة ما نصت عليه المادتين 98 و 125 من قانون .ت والمتعلقان بوجوب النص على مكان فرض الضريبة أو المقر الاجتماعي للشخص المعنوي

(1) - أنظر المادتين 114 و 115 من قانون .ر.ر.أ.

(2) - أنظر المادتين من 523 إلى 528 من قانون .ض.غ.م.

(3) - أنظر المادتين 12 و 13 من قانون ط .

(4) - أنظر المادة 15 من قانون ر .

(5) - انظر المادة 18 من قانون ط .

(6) - أنظر أحكام المادتين 144 و 145 من قانون ط .

تحده ربح الأموال المنقولة المكتسبة عن طريق الوفاة⁽¹⁾، ووجوب ذكر عبارة "مخالصة الرسوم" في العقود العمومية أو المدنية أو القضائية. وكذا مخالفة أحكام المواد 90 و 91 من قانون ط والتي تلزم المدينين بالرسم الخاضعين لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب غير المباشرة لدفع رسم الطابع وفقا لشكليات وأجال معينة لحساب الخزينة على مستوى قباضة الضرائب، وكذلك كل مخالفة لأحكام المواد 85، 81، 77، 86 من نفس القانون والمتعلقة بالطابع الخاصة بالأوراق القابلة وغير القابلة للتداول⁽²⁾.

د/ الإخلال بالرقابة الجبائية: عن طريق أي تصرف يعيق الأعوان المكلفين بمعاينة مخالفات التشريع الضريبي من أداء مهامهم، وهذا ما اتفقت بالنص عليه المواد 122 من قانون .ر. ر.أ والمادة 304 من قانون ض.م. ر. م، والمادة 537 من قانون ض.غ.م. ه/ ذكر بيانات غير صحيحة في إقرارات ضريبية: ما جاء في المادة 116 من قانون. ر.ر.أ.

المتعلق بالتصريح الناقص أو غير الصحيح، و كذا ما نصت عليها في المادة 99 من قانون. ت والمتعلقة بالتصريح ببيانات غير صحيحة في عقود الهبة أو في رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، وكذلك مخالفة أحكام المواد من 175 و 176⁽³⁾ من قانون. ت ومخالفة أحكام المادتين 172 و 177 من قانون. ط، وكل إغفال في تصريح بتركة للتغاضي عن الرسوم، وأيضا المخالفات التي نصت عليها المادتين 128 و 129 من قانون.ت، والمادة 306 من قانون ض.م. ر. م، والمتعلقة بالمشاركة في إعداد واستعمال وثائق أو حسابات أو معلومات غير صحيحة.

و/رفض تقديم الوثائق: أو المستندات أو الدفاتر التجارية الإلزامية والسجلات المتعلقة العمليات المحاسبية للإدارة الجبائية للإطلاع عليها أو القيام بإتلافها قبل انتهاء الأجل المحدد للاحتفاظ بها وفقا لما نصت عليه المادة 60 من قانون. إ. الجبائية.

وقد استنتجت المادتين 62 و 63 من قانون.إ.الجبائية⁽⁴⁾ منح الاختصاص لمحكمة المخالفات فيما يتعلق ببعض المخالفات كمخالفة رفض تقديم أو منع الاطلاع على الدفاتر والمستندات

(1) - أنظر المادتين 98 و 125 من قانون. ت .

(2) - أنظر المادتين 90 و 91 من قانون. ط .

(3) - أنظر المواد من 175 إلى 179 من قانون. ت .

(4) - أنظر المادتين 62 و 63 من قانون.إ.الجبائية.

والوثائق المنصوص عليها في المواد من 64 و 64 مكرر و 64 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾، أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، وجعلت المحكمة الإدارية هي المختصة بالنطق بالغرامة .

ثانيا: الجرح الجبائية: التشريع الجبائي يتضمن الأفعال التي تعتبر جنحة جبائية والتي تنتظر فيها محكمة الجرح، وذكر المشرع الجبائي الأفعال الاحتمالية على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه من غير الممكن أن يلم بكل الأفعال والطرق التي يتفطن المحتالون في إيجاد غيرها. ومن خلال مختلف القوانين الجبائية فإن الأفعال التي تكيف على أنها جرح جبائية تتمثل إجمالاً في:

أ/ الاحتيال الضريبي: ذكر المشرع الجبائي الأفعال الاحتمالية على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه من غير الممكن أن يلم بكل الأفعال والطرق التي يتفطن المحتالون في إيجاد غيرها. والجرح الضريبية هي المنصوص عليها في المواد 303، 407 من قانون ض.م. ر.م، والمواد 117، 118 قانون ر.ر.أ، والمواد 33، 34، 37 من قانون ط، والمادة 119 من قانون ت، والمواد 530، 532 قانون ض.غ.م ومن خلال نصوص المواد الجبائية نجده ذكرها على سبيل المثال⁽²⁾:

(1) - أنظر المواد 64 و 64 مكرر و 64 مكرر 1 من قانون إ.ج .

(2) - الأفعال التي تعتبر احتيال ضريبي التي يمكننا إجمالها فيما يلي:

- الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو سجل الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق بالأخطاء بالسنوات المالية التي أقلت حالاتها. - إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة. - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة. - الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا. - استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية. - القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح فصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها والغير. - ممارسة نشاط غير مصرح به. - إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استبعادها. - تسليم فواتير وسندات تسليم أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية. - نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في وثائق المحاسبة التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري. - كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

ب/ الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية لأعوان الضرائب : لقد أكدت المواد 20 و 21 من قانون .إ.الجبائية، على حق الإدارة الجبائية في المراقبة الجبائية وذلك بالإطلاع على المستندات والوثائق والأوراق الضريبية دون أن يحق المكلف بالضريبة منعهم من الإطلاع عليها، فإذا امتنع المكلف عن اطلاعهم عليها فإنه يكون بذلك قد ارتكب جنحة الامتناع عن تقديم أوراق ضريبية لأعوان الضرائب، ويكون ذلك بقيامه بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين إثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تادية مهامهم.

ج/ جنحة التزوير في الإقرارات الضريبية: نصت عليها المواد 117 من قانون .ر.ر.أ، و303 من قانون ض.م.ر.م والمادة 532 من قانون ض.غ.م.

د/ جنحة الإخلال بواجب تقديم الإقرار: نصت على هذه الجنحة المواد 304 من قانون ض.م.ر.م والمادتين 530 و537 من قانون ض.غ.م ، والمادة 37 من قانون ط.⁽¹⁾.

ه/ الإخلال بالسر المهني: أقرت معظم القوانين ضرورة المحافظة على السر المهني ومنها كذلك القوانين الجبائية التي نصت على وجوب الالتزام بالسر المهني، واعتبرت إخلال أعوان الضرائب بالسر المهني جنحة ضريبية يعاقب عليها بموجب المادة 301 من قانون .ع، وقد نصت على ذلك صراحة المواد 124 من قانون .ر.ر.أ، والمادة 315 من قانون ض.م.ر.م، والمادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا: الجنايات الجبائية: تتمثل الجنايات الجبائية في نوعين وهما جناية التهرب الضريبي، و جناية تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع أو الدمغات.

أ/ جناية التهرب الضريبي: وقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 جناية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا.

(1) - و يندرج تحت وصف الإخلال بالرقابة الجبائية :

- عدم تقديم الإقرارات الضريبية.

- عرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات مخالفات التشريع الجبائي.

- الامتناع عن توفير البيانات وصور الدفاتر والمستندات.

ولا تنظر جريمة التهرب الضريبي أمام الغرفة الجزائية إلا إذا كُيفت على أنها جنائية، وذلك إذا تجاوز مبلغ الضريبة المتهرب منها 10.000.000 دج لأنها تمس بالاقتصاد الوطني وتساعد على تخريبه.

ب/ جنائية تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع أو الدمغات: كما نصت المادتان 205 و206 من قانون العقوبات على أن كل تقليد وتزوير واستعمال وصناعة وترويج يرد على خاتم الدولة أو على طابع وطني أو علامة أو دمغة يعتبر جنائية.

ج/- جنائية المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني : تعد جريمة فيها مساس بالاقتصاد الوطني كل عمل أو امتناع عن عمل يقع بمخالفة النصوص القانونية المتعلقة بالتشريع الجبائي وهذا فيما يتعلق بتحصيل الضرائب وهو تجريم الهدف منه هو حماية الاقتصاد الوطني والمحافظة على أموال الدولة من العبث والاختلاس ولكي تضمن أيضا حسن سير الإدارة والمنشآت و المؤسسات العامة من خلال تمويلها من القطاع الجبائي . وبالرجوع إلى أحكام المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة ' انه في حالة اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة تطبق أحكام المادة 418⁽¹⁾ من قانون العقوبات وقد نصت على عقوبة السجن من 10 إلى 20 سنة و إذا كان مرتكب الجريمة موظفا أو من الأشخاص المنصوص عليه بالمادة 119 من قانون العقوبات تكون العقوبة الإعدام⁽²⁾.

الفرع الثاني:الاختصاص المحلي: يعتبر الاختصاص المحلي في القانون الجزائري من النظام العام، حيث يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أية مرحلة من مراحل الدعوى، وحدد المشرع هذا الاختصاص في قانون الإجراءات الجزائية، وذلك في المادة 329 منه⁽³⁾.

إلا أنه خرجا على هذه القواعد العامة للاختصاص المحلي فقد ترك المشرع في المادة اختيار المحكمة المختصة محليا في نظر الدعوى والفصل فيها للإدارة الضريبية فجاء ذلك بالعبارة الصريحة الآتية:"...والجهة القضائية المختصة حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة"⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ -ألغيت بالقانون رقم 09-01 المؤرخ في 26 يونيو 2001 ج.ر.34 ، ص. 19 .

⁽²⁾ - فارس السبتي ، مرج سابق ، ص 100 -101 .

⁽³⁾ -المادة 329 منه و التي نصت على: " تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، و لو كان هذا القبض لسبب آخر"

⁽⁴⁾ - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 200.

وعليه فالإدارة لها الحق في اختيار إما المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة⁽¹⁾.

فغاية المشرع الجبائي في تحديد المحكمة المختصة بالنسبة للجرائم الجبائية خصوصية هذه الجرائم، فجعل اختصاص المحكمة بالنظر في هذه الجريمة يجب أن يكون له علاقة بالضريبة دون الخروج عن الإطار العام لتحديد الاختصاص المحلي بهذا الشكل وترك الاختيار للإدارة الجبائية تتمثل في ما يلي:

أولاً : مكان فرض الضريبة: قد تكون المحكمة المختصة التي تنظر في نزاع هي التي تقع في مكان فرض الضريبة ويبقى تحديد مكان فرض الضريبة واسعاً وغير مقتصر على جهة معينة يمكن اللجوء إليها، فيمكن الاعتماد في تحديد الاختصاص بالنسبة لمكان فرض الضريبة إما لمحكمة المديرية الجهوية أو محكمة المديرية الولائية أو محكمة المفتشيات أو القبضات الضريبية⁽²⁾. والحكمة في ذلك أنه راعى مصلحة إدارة الضرائب حيث أنه سيكون من السهل عليها في مثل هذه الحالة تأكيد شكاؤها وتدعيمها بالبيانات والمعلومات المتوفرة بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها وكذا إمكانية التأكد من المعلومات والتصريحات التي أدلوا بها أو بعبارة أخرى سيكون من اليسير على الإدارة الجبائية تقديم المعلومات التي من شأنها إثبات المناورات والطرق التدليسية أو الغش المرتكب من طرف المكلفين بالضريبة⁽³⁾.

ثانياً: مكان الحجز: يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان الحجز. وعليه فإن رفع الشكوى أمام المحكمة التي يقع بدائرتها مكان الحجز يفترض أن إدارة الضرائب قد باشرت قبل إحدى عمليات التفتيش أو الحجز. فيؤول الإختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرتها مكان الحجز وذلك حسب المواد 534 من ق.ض.غ.م، المادة 119 من ق.ر.ر.أ،

(1) - تضمنت المادة 305 من قانون ض.م.ر.م، و المادة 119 من قانون .ت، و 34 من قانون .ط. خلاف ما نصت عليه المادة 329 من قانون .إ.ج. و التي نصت على: « تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، و لو كان هذا القبض لسبب آخر»، ، حيث ينحرف المشرع الجزائري عن القواعد العامة للاختصاص المحلي.

(2) - أنظر المواد 506 من قانون ض.غ.م.

(3) - مداح حاج علي، الغش الضريبي، دراسة مقارنة، شهادة الماجستير، في العلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة جبالتي اليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية، 2008-2009، ص 205.

ويعود اختيار محكمة مكان الحجز لعدة أسباب أهمها: منع المكلف من الإفلات من العقاب لاسيما وأنه كان في حالة تلبس، والحفاظ على الأشياء المحجوزة وبالتالي على موارد الخزينة العامة.

ونجد أن المشرع الجبائي قد نص وأكد على الحجز في قانون ض. غ. م لأنه غالبا ما تتم عملية الحجز ضد المكلف الذي يملك أو ينقل بضائع مخالفة لقانون الضرائب غير المباشرة، وتوخيا للسرعة في البت في هذه القضايا فإن للإدارة الجبائية أن تختار محكمة مكان الحجز الثابت بمحضر رسمي محرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين قاموا بعملية الحجز سواء تم ذلك بالمراكز الجمركية البرية أو بالموانئ أو المطارات(1).

ثالثا: مقر المؤسسة: يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المؤسسة أي المركز الرئيسي لتلك المؤسسة أو لمركز إدارتها بالجزائر إذا كان مركزها الرئيسي بالخارج، ويفترض هنا أن مرتكب الجريمة الضريبية شخصا معنويا، وذلك لتسهيل ربط الضريبة ومراقبة أعمال المؤسسة من الناحية الجبائية، واكتشاف التحايل والتهرب وبالتالي تسهيل مهمة الإدارة في إثباته لأنه وقع على مستواها أيضا.

ملاحظة: فيما سبق نرى أن محاكم الجزاء العادي هي التي تنتظر في الجرائم الضريبية بحسب الاختصاص، فلا توجد محكمة جزائية مختصة للنظر في هذا النوع من الجرائم. ويرى أهل الاختصاص في ووجوب إنشاء محاكم متخصصة في الجرائم الضريبية بصفة عامة لما يؤدي إلى سرعة الفصل في الدعاوى و توحيد المبادئ القضائية والأسس التي بني عليها التقدير الضريبي(2).

فهذا النوع من الجرائم كما رأينا من قبل لها أحكام خاصة في الإجراءات تقتضيها المصلحة العامة. فالجانب الفني في الجرائم الضريبية يقتضى تخصيص جهاز خاص للتحري وجمع الأدلة عنها، وهو في الوقت نفسه يقتضي تخصيص محاكم أو غرف في محاكم للفصل فيها(3).

(1) - فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 201.

(2) - طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 195 .

(3) - طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 195.

المطلب الثالث : انقضاء الدعوى الجزائية في التشريع الجزائري

إن الدعوى العمومية هي وسيلة المدعي للمطالبة بحقوقه أمام القضاء وهي وسيلة الدولة ممثلة في النيابة العامة للمطالبة بحقها في إنزال العقوبة على مرتكب الأفعال الإجرامية، وهي كذلك وسيلة اقتضاء الحق أمام القضاء و الدعوى لا تنقضي إلا بتحقيق الغاية منها بصدور حكم نهائي فيها⁽¹⁾.

يقصد بانقضاء الدعوى العمومية بصفة عامة استحالة دخولها في حوزة القضاء المختص بالنظر فيها، أو استحالة استمرارها في حوزته سواء كان الانقضاء لأسباب عامة كوفاة المتهم أو العفو أو مضي مدة التقادم أو صدور حكم بات... إلخ، أو كان لأسباب خاصة تتعلق بالشكوى الواجبة التقدم للنيابة العامة؛ والتنازل عنها؛ والتصالح. وهو ما نصت على المادة 06 من ق.إ.ج، حيث جاء فيها «تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم، وبالتقادم والعفو الشامل وبإلغاء العقوبة وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي... كما تنقضي الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة، كما تنقضي أيضا بالمصالحة إذا كان القانون يجيز ذلك»، ويستفاد من خلال هذه المادة أن الدعوى الجزائية في القواعد العامة تنقضي بتوفر مجموعة الأسباب العامة، والخاصة وبالرجوع للنصوص الجبائية المختلفة فإن المشرع لم يحددها بشكل صريح، حيث وردت نصوص مبعثرة تتعلق ببعض أسباب انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية والتي تتدرج في مجموعة الأسباب العامة (أولا) والخاصة (ثانيا) لانقضاء الدعوى العمومية التي حددها المشرع في نص المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية السالفة الذكر وذلك حرصا منه على حماية وضمان الحقوق العامة و الخاصة.

الفرع الأول : الأسباب العامة: وردت الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية في المادة 1/6 من قانون الإجراءات الجزائية وهي:

أولا :انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية بوفاة المكلف: تنقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم وعلى المحكمة المطروح عليها النزاع أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية بالوفاء تطبيقا لأحكام

(1) - جلال ثروت و سليمان عبد المنعم، أصول المحاكمات الجزائية الدعوى الجنائية، الطبعة الأولى، المؤسسة العربية للدراسات والنشر والتوزيع - بيروت، 1996، ص 223.

المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية، إذا كان الحكم قد صدر بتوقيع العقوبة فإنه يسقط من تلقاء نفسه بالوفاة و لا يجوز تنفيذه إلا إذا كانت العقوبة هي المصادرة أما إذا حدثت الوفاة بعد توقيع الاستئناف أو الطعن بالنقض من المتهم أو من النيابة العامة وجب على جهة الاستئناف أو الطعن بالنقض أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم⁽¹⁾.

أما إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم نهائي فإن الدعوى العمومية تنقضي بهذا الحكم ويسقط الحكم من تلقاء نفسه فيما يتعلق بالعقوبة السالبة للحرية و ينفذ ما يجب رده من مصاريف و مبالغ مالية فيما يتعلق بالدعوى الجبائية من تركة المتوفى باعتبارها ديون على التركة ولا تسقط بالوفاة و تنتقل إلى الورثة في مال المتوفى.

وعليه فإن الوفاة تؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا أثناء سير الدعوى

وقبل الفصل فيها.

ثانيا:انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية بإلغاء قانون المجرم :لا عقوبة ولا جريمة ولا تدبير أمن إلا بنص لذا فإن إلغاء قانون المجرم يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغى وتصبح الأفعال المجرمة مباحة غير معاقب عليها مما يترتب عليه تطبيق القانون اللاحق وبدون إحالة إلى نص خاص لأنه هو الأصلح للمتهم⁽²⁾ .

وبالرجوع للتشريع الضريبي، فإنه لم يرد أي نص يمنع تطبيق هذه القاعدة، فيمكن للمتهم إثارتها كسبب لانقضاء الدعوى العمومية الرامية لمتابعة الجاني عن جريمة الغش الضريبي، ويتبين ذلك من خلال حيثيات القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا رقم 734 116 بتاريخ 19-07-2012، حيث ورد فيها أن « القرار المطعون فيه يستوجب الإبطال عملا بقاعدة وجوب تطبيق القانون الجزائي الأصلح للمتهم، و ذلك بعد التعديل الذي طرأ على المادة 303/1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، بموجب المادة 13 من رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، والتي جعلت واقعة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات⁽³⁾ .

(1) - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 252.

(2) - محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر العاصمة، 2013، ص 16.

(3) - القرار رقم 734 116 بتاريخ 19-07-2012 الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 02، 2012، ص 302، 303.

ثالثا:انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية بالعمو شامل:هو إجراء فردي يصدر من رئيس الجمهورية في شكل مرسوم رئاسي ويتمثل في تخفيض العقوبة أو استبدالها ويتطلب صدور العفو عن العقوبة صدور حكم بات واجب التنفيذ فيشمل الحكم العقوبة كلها أو جزئها دون الدعوى الجبائية.

أما العفو الشامل فلا يكون إلا بقانون يصدر من الهيئة التشريعية ويتعلق بالجريمة بحيث ينزع عنها الوصف الجرمي ويترتب على العفو الشامل عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أي مرحلة وصلت إليها ما دام لم يصدر فيها حكم بات نهائيا (1). والعفو الشامل يتسم بالشمولية بحيث أن أثره ينصرف إلى جميع المشاركين فيها غير أنه لا ينصرف أثره إلى الدعوى الجبائية بالتبعية أمام القاضي الجزائي إلا إذا نص القانون على غير ذلك صراحة.

وفي التشريع الجزائري يصدر العفو الشامل بموجب قانون من البرلمان طبقا للمادة 140 من الدستور الجديد(2) ، والتي نصت على صلاحية البرلمان التشريع في الميادين التي يخصصها له الدستور، و كذلك فيما يتعلق بقواعد قانون العقوبات، والإجراءات الجزائية، لاسيما القواعد التي تتعلق بالعمو الشامل. و نص على العفو الشامل سابقا المادة 122 من دستور 1966 (3).

ويختلف العفو الشامل عن العفو عن العقوبة الذي يعتبر بأنه « تكرم من رئيس الجمهورية بإنهاء تنفيذ العقوبة المقررة على الجاني بموجب حكم بات بإنهاء كلي أو جزئي للعقوبة أو استبدالها بعقوبة أخف(4)، و الذي نصت عليه الفقرة السابعة من المادة 91 من الدستور 2016 و قد كانت تنص عليه سابقا المادة 77 من الدستور 1996(5) السابق .

(1) - محمد حزيط ،مرجع سابق ،ص. 15.

(2) - نصت المادة 140 من الدستور " ... لقواعد العامة لقانون العقوبات، والإجراءات الجزائية، لا سيما تحديد الجنايات والجناح، والعقوبات المختلفة مطابقة لها، والعفو الشامل، وتسليم المجرمين، ونظام السجون...، التعديل الدستوري المؤرخ في 6 مارس سنة 2016.

(3) - انظر المادة 122 من الدستور 1966 ، مرجع سابق.

(4) - فريدة لوني، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق والعلوم ، 2004، ص 16 .

(5) - المادة 77 من الدستور 1996 ، مرجع سابق .

وبالرجوع للتشريع الضريبي فإن المشرع لم يتعرض لهذه الحالة، حيث يمكن للمتهم الدفع بها أمام القضاء كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في حالة متابعة المكلف بالجريمة الضريبية.

رابعاً: حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه: إن الغاية من تحريك الدعوى العمومية هو صدور حكم نهائي فيها و بالتالي بلوغ الدعوى غايتها بمعنى أن يكون الحكم نهائياً غير جائز للطعن فيه ولكي يكون الحكم سبباً في انقضاء الدعوى العمومية يجب أن يكون:

✓ حكماً نهائياً.

✓ حكماً قضائياً.

✓ حكماً قطعياً فاصلاً في الموضوع.

ولكي تكون له حجة لا بد أن يثار في نزاع بين نفس الأطراف ونفس السبب ووحدة الموضوع والوقائع وهذا تفادياً لصدور أحكام متعددة ومتناقضة وذلك للمحافظة على الحريات العامة والاستقرار القانوني.

خامساً: انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية بالتقادم: إن الدعوى العمومية تنقضي أيضاً بالتقادم حيث وجد هناك اختلاف بين القوانين الجزائية و الجبائية حيث حددت هذه الأخيرة مدة التقادم ب 4 سنوات⁽¹⁾. حيث تسري حسابها ابتداء من تاريخ استحقاقها، لكن هذا الأجل يمدد إلى ست 06 سنوات في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال إذا ما أثبتت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ إلى طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق الواجب دفعها⁽²⁾.

سادساً: صدور حكم نهائي: تنقضي الدعوى العمومية بصدور حكماً قضائياً نهائياً قطعياً، ولكي يكون للحكم الحائز القوة الشيء المقضي فيه يجب أن يثار في نزاع يشمل نفس الأطراف ونفس الوقائع.

الفرع الثاني: الأسباب الخاصة: هناك أسباب خاصة فضلاً عن الأسباب العامة السالف ذكرها لانقضاء الدعوى العمومية والجبائية فيما يخص الجرائم و بالتالي سنتطرق إليها على النحو التالي:

(1) - وقف التقادم في المادة الجبائية وفقاً لأحكام المواد 112، 117، 126/3، 129، 140 من قانون .إ. الجبائية

(2) - أنظر ما جاء بالمادتين 106 و 110 من قانون .إ. الجبائية.

أولاً : سحب الشكوى: أي تعني الجرائم التي يعلق فيها المشرع تحريك الدعوى العمومية على ضرورة تقديم شكوى من الطرف المتضرر⁽¹⁾ ، وهو في المادة الضريبية الإدارة الجبائية وسحب الشكوى يكون من قبل الإدارة الجبائية فهي التي تعبر عن ذلك بصراحة و وضوح.

وكما رأينا سابقا عند تعرضنا لإجراءات المتابعة حيث اشترط المشرع وجوب تقديم الشكوى في الجريمة الضريبية بصفة دقيقة ومنتظمة وواضحة و مدعمة بالأدلة و موقعة و بها ختم المدير الولائي للضرائب بواسطة طلب مكتوب مع توضيح أسباب⁽²⁾. فإن سحبت الشكوى يكون طريقا لانقضاء الدعوى الجزائية الجبائية.

ثانيا : المصالحة: من أهم أسباب انقضاء الدعوى العمومية التي ترفع بناء على طلب الإدارة هو إجراء تلك الإدارة مصالحة مع المخالف باعتبارها صاحبة الحق، كما هو الحال في الجرائم الجمركية⁽³⁾.

وعليه ومن خلال المادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998 وكذلك المنكرتين الصادرتين من المديرية العامة للضرائب ومديرية الشؤون الجزائية ومن خلال المادتين 540⁽⁴⁾ و555⁽⁵⁾ من قانون الضرائب غير المباشرة يمكننا استخلاص شروط المصالحة التي تتم بين المكلف وإدارة الضرائب، والتي يمكننا تلخيصها فيما يلي:

1- يجب أن تتعلق المصالحة بالمخالفات الجبائية الجزائية فيستبعد بذلك المخالفات الجبائية الإدارية، لأن المصالحة في النوع الأول من شأنها تجنيب المكلف صدور الحكم الجزائي

(1) - محمد حزيط ، مرجع سابق ، ص 17.

(2) - فارس السبتي ، مرجع سابق، ص 269.

(3) - فطبعا لنص المادة 265 من قانون الجمارك فإن إجراء المصالحة يضع حدا للمتابعة، ويترتب عليه انقضاء الدعوى

العمومية والجبائية. قانون رقم 17-04 مؤرخ في 16 فيفري 2017 ، يعدل ويتم القانون رقم 79 - 07 المؤرخ في 21 جويلية 1979 والمتضمن قانون الجمارك، ج.ر عدد 11 الصادرة في 19 فيفري 2017.

(4) - نصت المادة 550 " إن التخلف عن دفع الضريبة بعد توفر الالتزامات القانونية أو التنظيمية يترتب عليه بحكم القانون ومن دون المساس بأحكام المادة 532 من هذا القانون تحصيل عقوبة جبائية 10% من مبلغ الرسوم الذي يتأخر في دفعها تستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ استحقاق تلك الرسوم. وبصورة استثنائية يجوز أن تسقط كل هذه العقوبة أو جزء منها من قبل الإدارة من خلال إجراء مصالحة..."

(5) - تنص أيضا صراحة المادة 555 قانون الضرائب غير المباشرة على أن "الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب وتبعاً للشروط المحدد من قبل الوزير المكلف بالمالية".

ووضع حد للمتابعة الجزائية، ولا نجد أي فائدة منها في النوع الثاني لعدم وجود دعوى عمومية أصلا يراد انقضائها بإجراء عملية المصالحة.

2- يجب أن تكون المصالحة باتفاق الطرفين وهما المكلف المخالف والإدارة الجبائية، دون أن تكون هذه الأخيرة ملزمة بقبول طلب المكلف بالمصالحة، لأنه من حقها الرفض ومواصلة السير في الدعوى العمومية الجبائية، أما في حالة قبولها فإنها تتفق مع المكلف على وضع رزنامة ليتمكن من خلالها سداد ما في ذمته لها، مقابل سحب الإدارة لطلبها والتنازل نهائيا عن الدعوى.

3- يجب أن تصدر المصالحة من المدير الولائي أو المدير الجهوي للضرائب، فوفقا للمادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة - سابقة الذكر - لقولها: "... وبصورة استثنائية يجوز أن تسقط كل هذه العقوبة أو جزءا منها من قبل الإدارة من خلال إجراء مصالحة. المدير الولائي للنظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 250000 دج. المدير الجهوي للنظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق مبلغ 250000 دج...".

4- يجب أن تصادق السلطة المختصة على المصالحة وذلك تطبيقا للمادة 555⁽¹⁾ من قانون ض.غ.م - السابقة الذكر - في فقرتها الثانية والتي تقضي بأن المصالحات التي تتم بين الإدارة والمخالفين لا تصير نهائية إلا بعد المصادقة عليها .

5- يجب ألا تكون من آثار المصالحة تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء ولو طبقت أحكام المادة 540⁽²⁾ من قانون الضرائب غير المباشرة وفقا لما نصت عليه الفقرة 03 من نفس المادة السابقة.

- آثار المصالحة بالنسبة للدعوى: يترتب على المصالحة انقضاء الدعوى العمومية الجبائية، وبالتالي انقضاء كل ما يترتب عنها من إجراءات، ووقف تنفيذ كل ما ينجر عنها من عقوبات: - إذا حصلت المصالحة قبل إحالة الملف إلى النيابة العامة، فإن الملف يحفظ على مستوى الإدارة الجبائية.

- وإذا حصلت المصالحة بعد إخطار النيابة العامة وقبل مباشرة الدعوى أمام المحكمة فإن النيابة العامة تصدر أمرا بالألا وجه لإقامة الدعوى العمومية الجبائية لانقضائها بالمصالحة.

(1) - أنظر المادة 555 من قانون ض.غ.م .

(2) - أنظر المادة 540 من قانون ض.غ.م .

- وإذا تمت المصالحة بعد مباشرة الدعوى العمومية وقبل صدور الحكم فإن المحكمة تقضي بانقضاء الدعوى العمومية الجبائية بالمصالحة
- أما إذا تمت المصالحة بعد صدور الحكم في الدعوى - دون أن يحوز قوة الشيء المقضي فيه- فإنه يتم وقف تنفيذ العقوبات المقضي بها سواء كانت سالبة للحرية أو تعويضات أو غرامات مالية أو مصادرة شرط أن يتم الدفع الكلي للحقوق والمستحقات المتفق على دفعها بموجب المصالحة.
- لا ينصرف أثر انقضاء الدعوى العمومية المترتب على المصالحة إلى باقي جرائم القانون العام أو الخاص المرتبطة بالجريمة الجمركية.
- يترتب على المصالحة استثناء إدارة الضرائب حقها في الضريبة والتعويضات والمستحقات من المكلف طبقا لما اتفق عليه بموجب المصالحة، وبذلك لها الحق في اتخاذ كافة الإجراءات للتحصيل كالحجز على منقولاته وأمواله بالبنوك حجزا تحفظيا وغيرها من الإجراءات.
- وتجدر الإشارة إليه في الأخير أن التصالح في المواد الضريبية تجزيه أغلب التشريعات المقارنة، لأنه أصبح ضرورة لازمة تقتضيها خصوصية العلاقة القائمة بين المكلف وإدارة الضرائب، فضلا عن ذلك أصبح الصلح أحد البدائل الفعالة للعقوبة خاصة في مجال الجرائم الاقتصادية⁽¹⁾.

المبحث الثالث: الآليات العقابية للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

(1) - نظام جبار طالب، "نظرات في مزايا التسوية الصلحية الضريبية دراسة قانونية"، مجلة مركز دراسات الكوفة، العراق، العدد 02، 2011، ص 21.

يقصد بالجزاء الأثر الذي يمكن أن يصيب كل من يخالف نص قانونيا معينا فيكون الغرض منه ردع ذلك الشخص عن العودة إلى الجريمة مرة أخرى، ويوقع من قبل السلطة المختصة، بعد استصدار حكم بذلك.

ولا يوجد اختلاف في الجزاء في الجريمة الضريبية عن الجزاء في الجرائم الأخرى بوجه عام لأن الجريمة الضريبية جزء من الجرائم العامة التي ينص القانون على عقوبة أو جزاء محدد عند تحققها. لكن هناك اختلافات بينهما من حيث الطبيعة وكذلك من حيث المقدار هذا بالإضافة إلى قاعدة أساسية وهي أن العلاقة التي تنظمها أحكام القوانين الأخرى تختلف عن العلاقة التي ينظمها قانون الضريبة وبناء على ذلك يتم تشريع الأحكام الخاصة بالجريمة الضريبية وكذلك الجزاءات الخاصة بها.

إن مختلف القوانين الجبائية تحتوي على نوعين من الجزاءات: جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعيين من طرفها، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة وهي تختلف من قانون لآخر مضمونا ومقدارا⁽¹⁾.

المطلب الأول: العقوبات الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

تتخذ صور الزيادات والغرامات الجبائية التي توقع على مرتكب الجريمة الضريبية بكل صورها عدة عقوبات تختلف من نص لآخر. فهي تختلف نوعا ومقدارا باختلاف نوع الضريبة التي كانت مجالا لارتكاب الجريمة الضريبية .

اعتبر أغلبية الفقهاء أن الغرامات الجبائية هي ذات طبيعة مزدوجة، على إعتبار أنها تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على مرتكبي الجريمة، كما أنها تعتبر تعويض للخرينة العامة عما لحقها من ضرر. وبالعودة إلى المشرع الجزائري

(1) - مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سابق، ص33.

نجد أنه . أخذ بالطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية⁽¹⁾. ذهب فقهاء آخرون لاعتبار الغرامة الجبائية تعويضا مدنيا، ذلك أن الزيادة التي يحكم بها إضافة إلى الغرامة الجزائية تمثل تعويضا عن التهرب من دفع الرسوم المستحقة للخزينة العمومية، و يترتب عن ذلك أنه يجوز للإدارة الضريبية الإدعاء مدنيا أمام القضاء للمطالبة بها ، ولا يحكم بها إلا بناء على طلب من الإدارة، و في حالة تعدد المتهمين فإنه يحكم بالتضامن بينهم في أدائها، و انتقد هذا الرأي على أساس أن التعويضات لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب من المضرور، أما بالنسبة للغرامة فإنه يجوز اللجوء للإكراه البدني من أجل تحصيلها⁽²⁾.

ابتكر القضاء الفرنسي نظرية تفيد أن الغرامة الضريبية من طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العفوية والتعويض، فتقع كعقوبة بالنسبة لمرتكب الجريمة، وتعويض للادارة الضريبية عما لحقها من ضرر⁽³⁾، و هو الرأي الذي أخذت به المحكمة العليا في المخالفات الجمركية والمخالفات الضريبية، و يتضح ذلك من القرار الذي صدر عنها بتاريخ 07-10-1966 عن غرفة الجنح و المخالفات القسم الثالث في قضية عضرائب ملف ع ضرائب ملف (136291) حيث نقضت قرارا صدر عن مجلس قضاء تلمسان، واعتبر أن دعوى إدارة الضرائب دعوى مدنية، أما الغرامات الجبائية تعويض مالي لإدارة الضرائب، واعتبرت المحكمة العليا الغرامة من طبيعة مختلطة ولا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب من الإدارة الضريبية⁽⁴⁾.

أكدت المحكمة العليا على هذا الرأي كذلك في القرار رقم 600302 في قضية (أ.ع) ضد النيابة العامة، حيث طعن بالنقض (أ.ع) بتاريخ 19-11-2008 في الحكم الصادر

(1) - قضاء المحكمة العليا استقر بشأن المخالفات الضريبية بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث في القضية رقم 136291 نقضت فيه قرار من مجلس قضاء تلمسان الذي وصف فيه دعوى الضرائب بأنها دعوى مدنية، واعتبرت الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب، وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم بها إلا بناء . على طلب من إدارة الضرائب .نقلا عن :أحلام بن صفي الدين ، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، مدرسة، جامعة الجزائر 1 ، 2014، ص 73 .

(2) - نبيل صقر ، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهرب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص 63.

(3) - طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص 224.

(4) - أحسن بوسقيعة ، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، مقال منشور في المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998، الجزائر ، ص 33.

بتاريخ 11-11-2008 عن محكمة الجنايات المجلس قضاء البلدية، حيث أثار الطاعن وجها للنقض يقضي بمخالفة المادة 10 / 350 من قانون الإجراءات المدنية، ذلك أن الحكم المطعون فيه جاء خاليا من كل تعليل فلم يتعرض لموضوع الدعوى، وطلبات الطرف المدني، والضرر الذي لحقه، والقواعد القانونية التي يستوجب الأمر تطبيقها، أما الوجه الثاني الذي يثير النقض هو عدم تسبب قضاة الموضوع لحكمهم تسبب كاف، وعدم توضيح البيانات التي اعتمدها في تقدير التعويض.

ارتأت المحكمة العليا أيضا أن الوجهين الذين أثارهما الطاعن كسبب للنقض غير سديدين ذلك أنه، و بغض النظر عن الخطأ في إسناده عن مخالفة المادتين 10 / 358 من قانون الإجراءات المدنية، و 356 من قانون الإجراءات الجزائية التي لا تطبق على الأحكام الصادرة عن المحاكم الجنائية التي تستند دائما بنص المادة 316 من قانون الإجراءات الجزائية عندما تتعلق أحكامها بالدعوى المدنية⁽¹⁾.

يمكن الإشارة إلى أن الغرامات الجبائية تختلف من نص لآخر مضمونا ومقدارا، ويتضح ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: إن أول زيادة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم التصريح أو التأخير في تقديمه أو بسبب نقص في التصريح أو لم يقدم في آجاله المحددة.

أولا: الزيادات الجبائية :

1-الزيادات بعدم التصريح أوالتأخير في تقديمه:فالعقوبات الخاصة بكل التأخيرات والمخالفات المرتكبة من قبل المكلفين وتفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية فيموجب المادة **192**⁽²⁾ تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما على أرباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض بنسبة 25% لتخفف هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن ما هو محدد في المادة 322 إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الآجال المحددة.

(1) - القرار رقم 600302 الصادر بتاريخ 21-10-2010 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا عدد 2، 2010، ص ص 305-306.

(2) - أنظر المادة 192 من قانون ض. ر.م. ر.م.

2- الزيادات بسبب نقص في التصريح: عندما يكون تصريح المكلف ناقص أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، هذا ما نصت عليه المادة 193⁽¹⁾ من القانون ض. ر.م.ر.م حيث يزداد مبلغ الزيادات بزيادة الحقوق المتملص منها كآلاتي:

- نسبة 10% إذا كان المبلغ المتملص منه يساوي أو يقل عن 50.000 دج.

- نسبة 15% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه .

- نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

- وفي حالة محاولة استعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب:

- نسبة 100% إذا مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج أو يساويه.

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

ثانيا :الغرامات الجبائية :يدفع المكلف بالضريبة حسب المادة 194⁽²⁾ من قانون ض.م.ر. أنه في حالة لم يقدم تصريحا بالوجود حسب المادة 183⁽³⁾ من نفس القانون يغرم بمبلغ 30.000 دج.

أما المادة 304⁽⁴⁾ من هذا القانون فتعاقب بغرامة تتراوح من 10.000 إلى 30.000 دج عند عرقلة أعوان الضرائب. وفي حالة غلق المحل لأسباب تدفع لمنع الرقابة تحدد الغرامة ب 50.000 دج وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل مغلق. ويعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 193 من قانون ض.م.ر.م في حالة ثبوت قيام المكلف بأعمال تدليسية والتي تتمثل في مبلغ مالي يزيد على نسبة المبلغ الذي تملص منه المكلف في نفس السنة⁽⁵⁾.

(1) - المادة 193 من قانون ض. ر.م.ر.م.

(2) - أنظر المادة 119 و 194 من قانون ض. ر.م.ر.م. نصت المادة 194 على انه "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة ب30,000دج".

(3) -أنظر المادة 183 من نفس القانون .

(4) - المادة 304 من قانون ض. ر.م.ر.م.

(5) - نصت المادة 193 من ق.ض.م.ر.م على " عند قيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة. توافق هذه الزيادة حصة الحقوق التي اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة. لا يمكن

الفرع الثاني: في مجال الضرائب غير المباشرة: في هذا المجال ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

أولاً:العقوبات الثابتة: وذلك بنص المادة 523⁽¹⁾ حيث يعاقب على جميع المخالفات الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة من 5.000 دج إلى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من القانون.

ثانياً:عقوبات نسبية⁽²⁾: ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبية أو الرسم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج.

ونصت المادة 537⁽³⁾ فتعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.000 دج إلى 100.000 دج وعند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 بغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

في حين نصت المادة 544 إن المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة من قبل كل رجل أعمال أو خبير، أو بصفة مهمة، كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن والمساعدة في مسكها، تعاقب بغرامة جبائية تحدد ب 1.000 دج النسبة للمخالفة الأولى المبينة في حقه، و 2.000 دج بالنسبة للمخالفة الثانية؛... الخ .

وفي منع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى برتبة مسير أو مستخدم، المقررة في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرد وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج. وذلك حسب المادة 545⁽⁴⁾ .

أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100 . 9تطبيق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

(1) - أنظر المادة 523 من قانون .ض.غ ، مرجع سابق .

(2) - أنظر المادة 534 من نفس القانون .

(3) - المادة 537 من نفس القانون.

(4) - من نفس القانون من قانون .ض.غ.م .

الفرع الثالث: في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال: جاءت المادة 114⁽¹⁾ لتعاقب على من يخالف الأحكام القانونية والنصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين 500 إلى 2.500 دج، وفي حالة الطرق التدليسية يحدد المبلغ من 1.000 إلى 5.000 دج.

وفي حالة عدم وضوح الهوية المنصوص عليها في المادة 60⁽²⁾ من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب: 1.000 دج. وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون⁽³⁾، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 5.000 دج⁽⁴⁾. أما المادة 122 عاقبت على من يجعل الأعوان في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم

بغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج.

الفرع الرابع: في مجال قانون الطابع: حسب المادة 35 من قانون الطابع حددت الغرامة في حالة التملص من الرسوم بخمس مرات هذه الرسوم ولا تقل عن 2.000 دج، والمادة 37 كذلك نصت على من يجعل الأعوان المؤهلين في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم بغرامة تتراوح بين 10.000 إلى 100.000 دج.

(1) - المادة 114 من قانون ر.ر.أ .

(2) - نصت المادة 60 من ق.ر.ر.أ تنص على: " الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذين يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا، لوحة تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم مالم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات".

(3) - المادة 61 من ق.ر.ر.أ تنص على " الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغال عقارية وضع لوحات إخبارية طول مدة النشاط تبرز اسمهم ولقبهم، عنوان الشركة أو المقاول، طبيعة الأشغال... الخ

(4) - المادة 115 قانون ر.ر.أ. إذا تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو أن الخصم طبق في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 النسب التالية :

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

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

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

والمادة 90⁽¹⁾ جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500 و 5.000 دج.⁽²⁾

في حين المادة 106⁽³⁾ جاء فيها أن كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101⁽⁴⁾ يعاقب عليها بغرامة تقدر ب :

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

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 50.000 دج أو أقل أو يساوي 200.000 دج.

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

الفرع الخامس: في مجال قانون التسجيل: تنص المادة 49⁽⁵⁾ على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة لشروط المادة 48 تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح بين 25.000 دج إلى 250.000 دج.

الفرع السادس: في مجال قانون الإجراءات الجبائية: نصت المادة 62⁽⁶⁾ منه على أنه يعاقب بغرامة من 5.000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61، التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها.

(1) - أنظر المادة 90 من قانون . ط . والمادة 91 التي نصت على أن تطبق الغرامة في المادة 90 بالتزامن على المكتب أو القائل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 77 إلى 86 من القانون.

(2) - أنظر المادة 91 من قانون . ط .

(3) - أنظر المادة 106 من نفس القانون.

(4) - أنظر لمواد 19، 100، 101 من نفس القانون. وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق الغرامة بنسبة 100% على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات و إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، والحد الأدنى للغرامة هو 500 دج.

(5) - الممتدة 49 من قانون . ت .

(6) - المادة 62 من قانون .إ. الجبائية.

كما المادة 45 من القانون 04-21⁽¹⁾، نصت على أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224 من ق.ض.ر.م هم تطبق عليهم غرامة تقدر ب 30.000 دج إلى 400.000 دج. كما تطبق الغرامة في حالة تقديم معلومات غير صحيحة في كشف الزبائن.

المطلب الثاني: العقوبات المهنية للجريمة الضريبية

قد عمد المشرع الجزائري إلى التشديد في وضع العقوبات والتي عن طريقها يهدف إلى حماية الحقوق المالية للخرينة العمومية، فزيادة على العقوبات الجزائية والجبائية نذكر أن قانون المالية لسنة 1997 جاء ببعض الأساليب والإجراءات لتعزيز الجهاز الردعي من أجل دعم نظام محاربة التهرب الضريبي والتي لها علاقة بمهنة المكلف بالضريبة ونذكر منها ما يلي :

الفرع الأول: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف: وهو عقوبة تلجأ لها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية بتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد⁽²⁾، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه. فقد نص على هذا الإجراء المشرع في المادة 146⁽³⁾ من ق.إ. جبائية، بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، وهذا الإجراء مخول للمدير الولائي للضرائب على أن لا تتجاوز المدة ستة أشهر، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي.

(1) - أنظر القانون 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، يتضمن قانون المالية لسنة 2005، ج.ر. عدد 85 الصادرة في

30 ديسمبر 2004.

(2) - أنظر التعليم رقم 167 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 1995/06.

(3) - أنظر المادة 146 من قانون .إ. الجبائية .

يقوم بتبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالأجراء محضر قضائي، على أن يتم تنفيذ هذا القرار في مهلة 10 أيام ابتداءً من تاريخ التبليغ، إذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه الضريبي نهائياً أو لم يقدّم باكتتاب أجل للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة⁽¹⁾.

الفرع الثاني: تسجيل المكلفين المتهمين من الضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش: والذي يهدف إلى حصر وجمع المعلومات المتعلقة بالمدلسين، لذا فإن المكلفين الذين يسجلون في هذا الملف هم المخالفين الذين ارتكبوا مخالفات خطيرة حددتها المادة 04 من المرسوم مرسوم تنفيذي رقم 13-84 يحدد كليات تنظيم وتسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة⁽²⁾.

وكما رأينا سابقاً في في المبحث الثالث من الفصل الثاني من هذا الباب يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الحزينة العمومية، وفي حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله من البطاقة.

الفرع الثالث: سحب التوطين المصرفي للمستوردين: وهي عبارة عن رخصة تقدم لهم من البنوك الوطنية التي يتعاملون معها من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، ومن أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، موجب الأمر 05-05⁽³⁾، كما جاءت التعليمات الوزارية رقم 04 تحدد كليات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي .

وهي تخص المكلفين بالضرائب الذين يقومون بعمليات الاستيراد والذين لم يتسنى للإدارة الجبائية متابعتهم لأسباب عدة، منها تقديم عناوين خاطئة أو لعدم إبلاغ الإدارة الجبائية

(1) - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة الثانية، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص31.

(2) - Instruction N° 127, MF/DG/DOF, du 26-07-1997.

يمكن الرجوع بالتفصيل للمطلب الثالث للفصل الثاني من الباب الثاني بعنوان إجراءات و تدابير أخرى لمواجهة الجريمة الضريبية.

(3) - الأمر 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر عدد 52 الصادرة في 26 جويلية 2005، نص في المادة 02 منه على " فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعمليات الاستيراد يخضع لتسديد رسم قدره 10.000 دج

بالعناوين الجديدة في حالة تغيير مقر نشاطهم... إلخ. وفي هذه الحالة لإدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من طرف بنك معتمد حتى يتم تسوية وضعهم الجبائي.

الفرع الرابع: إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية: جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 10/236 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصي بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه الجبائية.

- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

إن المكلفين الذين صدر في حقهم حكم قضائي لتورطهم في الغش الجبائي يمنع عليهم الدخول إلى المزايدات العلنية للأسواق العمومية أو الصفقات العمومية وهذا لمدة أقصاها 10 سنوات.

المطلب الثالث: العقوبات الجزائية لمواجهة الجريمة الضريبية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبية، لكن ولتوقيع الجزاء على المتهرب لابد أولا من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء، لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور بأنه لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرمة⁽¹⁾.

هذا ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية، وهذا بتشديد العقوبات الجبائية على مرتكبي الجرائم الضريبية بكل صورها، وكثيرا ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب، فالعقوبات المنصوص عليها في تقسم إلى عقوبات أصلية تحوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وأخرى تبعية ستبينها فيما يأتي:

(1) - أنظر المادة 39 من قانون .ع.

الفرع الأول: العقوبات الأصلية: وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة، إلا أن القانون 02-11⁽¹⁾ في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303⁽²⁾ من ق.ض. م.ر.م عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كلياً أو جزئياً كما يلي:

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

2- الحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100.000 إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 ولا يتجاوز 1000.000 دج .

3- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج وإلا يتجاوز 5.000.000 دج.

4- الحبس من سنتين إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

5- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج ونجد ق.ر.ر. في المادة 117⁽³⁾ أحوال العقوبات طبقاً للمادة 303 من ق.ض. م عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية. في حين أن المواد 532⁽⁴⁾ من قي.ض.غ. م والمادة 119⁽⁵⁾ من ق. ت المادة

(1) - قانون رقم 02-11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

(2) - المادة 303 من ق.ض. م.ر.م .

(3) - انظر المادة 117 ق.ر.ر.

(4) - أنظر المادة 532 من ق.ض.غ. م

(5) - أنظر المادة 119 من ق. ت

34 (1) من ق. ط لم يطراً عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من ق.ض.م بعد تعديلها(2).

كما أن المادة 530 من ق.ض.غ.م نصت على عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

كما جاءت المواد من 34 إلى 408 من ق.ض.م، والمادة 122 من في.ر.ر.أو المادة 536 من قي.ض.ع.م نصت على أنه في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من ق.ع(3)

أيضا نجد المادة 129 من ق.ر.ر.أ تعاقب على مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، بغرامة جزائية تتراوح من 1.000 إلى 10000 دج وتقابلها في قبض.غ.م المادة 545 إلا أنها نصت عليها كمخالفة جبائية، هذا في الحالة العادية أما في حالة العود كما عرفته المادة 131 من ق.ر.ر. " يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، يرتكب في غضون أجل (05) سنوات بعد الحكم بالإدانة"، فلقيام العود يجب أن يكون صادرا من محكمة جزائية بعقوبة أصلية، ويترتب عنه وجوب مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وحددت مدته ب (05) سنوات، وأجمعت على ذلك كل القوانين الجبائية.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال للقاضي العمل بنص المادة 53 من ق.ع لأن القوانين الجبائية نصت صراحة على ذلك لأن العقوبة الجبائية هدفها تعويض الخزينة العمومية عن الأضرار التي لحقتها من جراء التهرب، ولكن يمكن للقاضي أن يستعين بها فيما يخص العقوبات الجزائية فهي جزاء لمخالفة الأحكام ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة للسلطة التقديرية للقاضي.

(1) - أنظر المادة 34 من ق.ط.

(2) - انظر المادة 303 من ق.ض.م.

(3) - ألغيت بالقانون رقم 01-09 المؤرخ في 26 جوان 2001 يعدل ويتم الأمر 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج.ر. عدد 34 الصادرة في 27 جوان 2001.

لكن تجدر الإشارة إلى أن العقوبة السالبة للحرية وإن كانت ذات طابع ردعي إلا أن المصلحة الواجب حمايتها هي الضريبة كإقتطاع مالي يغذي الخزينة العمومية، فحبس المكلف المتهرب إنما هو حبس لمصدر من مصادر تغذية الخزينة، بل وقد يضر الخزينة بشكل أكبر عن طريق إقامته في المؤسسة العقابية من خلال نفقات معيشته⁽¹⁾. لذا في رأينا كان من الأحسن إعادة التفكير في العقوبة السالبة للحرية و استبدالها بطرق تساعد المكلف بتصحيح وضعيته اتجاه واجبه الضريبي.

الفرع الثاني:العقوبات التكميلية للجريمة الضريبية⁽²⁾:وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية من خلال نص المادة 303 من ق.ض.م، والمادة 130 من ق.ر.ر.أ والمادة 546⁽³⁾ من ق.ض. غ.م وغيرها من القوانين الجبائية ونذكر منها :

أولاً: المنع من مزاولة المهنة: لقد نصت المادة 544⁽⁴⁾ فقرة 03 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة.

نصت المادة 128⁽⁵⁾ من ق.ر.ر. كذلك بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري، وعند الاقتضاء تطبق عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

ثانياً:نشر الحكم: يمكن نشر الحكم أو مستخرج منه في الجرائد التي تعينها المحكمة أو تعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه، وقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ذلك في المادة 6/303 بقولها" يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها، والكل على نفقة المحكوم عليه ".

(1) - طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص. 217.

(2) - نص القانون الجزائري على العقوبات التكميلية في المادة 09 و ما يليها و حصرها في 06 حالات:- تحديد الإقامة المنع من الإقامة -الحرمان من مباشرة بعض الحقوق -المصادرة الجزئية للأموال -حل الشخص الاعتباري -نشر الحكم.

(3) - أنظر المادة 546 من ق.ض. غ.م.

(4) - المادة 544 من قانون ض.غ.م.

(5) - أنظر لمادة 128 من ق.ر.ر.

كما نص قانون الضرائب غير المباشرة على هذا الإجراء في المادة 505 منه، وكذلك قانون التسجيل في المادة 6/120 وقانون الطابع المادة 6/35 ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود طبقا للمادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 2/120 من قانون التسجيل⁽¹⁾.

ثالثا: حل الشخص الاعتباري : يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري من ممارسة نشاطه، سواء كان ذلك باسمه الأصلي، أو باسم آخر، ويترتب على ذلك تصفية أمواله إلا أنه ويتحصنا لجميع المواد السابقة الخاصة بالعقوبات التكميلية في حالة العود نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة لذا وباستقراءنا للمواد تجدها تنص على المنع النهائي. بالإضافة إلى نشر وتعليق الحكم حيث يمكن نشر الحكم أو مستخرج منه في الجرائد التي تعينها المحكمة أو تعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه، وقد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ذلك في المادة 6/303 بقولها " يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها، والكل على نفقة المحكوم عليه ".

(1) - أنظر المادة 505 من ق. ض. غ. م و المادة 6/120 من قانون التسجيل و المادة 6/35 من قانون الطابع و المادة 3/303 من قانون ض. م. ر. م.

ملخص الفصل الثالث

لاحظنا أن آليات قمع الجريمة الضريبية تتميز من حيث النصوص الموضوعية أو من حيث النصوص الإجرائية ، بخصوصيات تميزها عن باقي النصوص التي تعنى بجرائم القانون العام، غير مألوفة في القواعد العامة، المحددة في قانوني العقوبات والإجراءات الجزائية ، أين تتخذ إدارة الضرائب مركزا متميزا يجعلها تضغط على المعني بالضريبة ويتقبل كل ما تفرضه عليه. حيث تتضمن هذه الأحكام مجموعة القواعد المتعلقة بالتجريم والعقاب وكذا كيفية تحريك الدعوى العمومية والقيود المفروضة عليها وانتهينا إلى مسألة تقادم الدعوى العمومية.

و وجدنا أن المشرع الجزائري نص أيضا على معاقبة المكلف عند ارتكابه الجرائم الضريبية بكل أنواعها كما فعلت معظم التشريعات الضريبية، وذلك بتقريره لأدوات عقابية مختلفة، والتي يمكن أن نصنفها إلى عقوبات جنائية و أخرى جزائية و أخرى عقوبات مهنية وتهديدية، سعيا منه للحد من خطورة هذه الجرائم التي لها أثر على الحياة الأفراد و الحكومات على حد سواء .

الختام

الضريبة اليوم وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها أنجع وسائل لتحقيق عدالة اجتماعية، لارتكازها أساسا على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الإيرادات والثروات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى كونها أداة فعالة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخم وركود وتأثيرها على المؤشرات الأخرى التي من بينها الادخار والاستثمار والإنتاج، مما يجعل انتشار الجريمة الضريبية يضع حد لأهم عنصر في مالية الدولة.

إن مواجهة الجريمة الضريبية ليس بالأمر الهين، نظرا للإشكالات التي تتخللها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق التي تحول دون اكتشافها من أجل التخلص من دفعها، ولمجابهة الجريمة الضريبية يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تنمي الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة واستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه .

فالمكلف بالضريبة يرتكب الجريمة الضريبة لعدم إيمانه بالثقافة الجبائية من جهة وبنقافة الدولة من جهة أخرى إما بالاستفادة مما وجد في التشريع الجبائي من ثغرات يتخذون

منها فرصا للتخلص من دفع الضريبة، وإما المخالفة الصريحة للقوانين أو التشريعات الجبائية وهو ما يعرف بالجريمة الضريبية والذي كان محور لدراستنا هذه.

حاولت تقديم في هذا البحث الذي ندعو الله أن نكون قد وفقنا إلى حد ما، في جمع أفكاره، عرضاً لموضوع الجريمة الضريبية والتركيز على أهم الآليات القانونية التي سنها المشرع الجزائري لمواجهتها لغاية كتابة هذا البحث، وليس الهدف من وضع هذه الخاتمة أن تكون عرضاً لجزئيات الموضوع، أو ملخصاً لكل ما تطرقنا إليه في الرسالة، وإنما الهدف هو الوصول إلى بعض النتائج الهامة التي خلصنا إليها من عرض هذا البحث وكذا محاولة اقتراح بعض التوصيات التي نرى أن لها دوراً في مواجهة الجريمة الضريبية، والتي يمكن أن نحددها فيما يلي :

أولاً: النتائج:

- 1- كثرة التشريعات الضريبية وعدم فهمها من جانب الممول وموظفي الإدارة الضريبية .
- 2- كل تعديل ضريبي يلاحظ ارتفاع الشرائح الضريبية .
- 3- المشرع الجزائري جرم كل الأعمال التي يقوم بها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبي وذلك بتوافر أركان الجريمة (الشرعي ، المادي ، المعنوي)، ووضع عقوبات جزائية وأخرى جبائية تختلف باختلاف نوع الجريمة الضريبية، وكانت معظم الجرائم المرتكبة تكون لسبب عدم الالتزام بقواعد الضريبة، ومنها سنوية الضريبة وعدالتها.
- 4- غياب الوعي الضريبي لدى المواطنين، والمسؤول الأول عن ذلك هي مصلحة الضرائب التي لديها من الإمكانيات التي تستطيع من خلالها تبصير المواطنين بالضريبة المستقطعة منهم، وإلى أين تذهب. ويأتي الدور الثاني في تبصير المواطنين لوسائل الإعلام المختلفة،

التي ينبغي عليها أن تساعد مصلحة الضرائب في تبصير المواطنين بالضرائب المفروضة عليهم.

5- ولقد عملت القوانين الضريبية الجزائرية على مواجهة الجريمة الضريبية من خلال :

1- تخفيض الشرائح الضريبية .

2- اصدر إجراء الصلح .

3- التأكد من الأخذ بنظام الضريبة الموحدة.

4- تدعيم الثقة بين مصلحة الضرائب والمكلفين من خلال ترك الإقرار الضريبي للممول.

5- إذا كانت الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل لمواجهة الجريمة الضريبية إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

6- في إطار الإجراءات الرامية إلى تبسيط النظام الجبائي تم في 2007 تأسيس الضريبة الجزائرية الموحدة التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون بالإضافة إلى عصنة هياكل ومصالح الإدارة الجبائية والتي تم فيها تخصيص ثلاث إدارات جبائية مكلفة بالتحصيل الجبائي والتعامل الإداري الخاص بهذا الجانب ويكون ذلك حسب رقم أعمال الخاضعين للضريبة ومنها مديرية كبريات الشركات .

7- تتم متابعة الجريمة الضريبية في التشريع الجبائي الجزائري بتحريك دعوى عمومية من طرف إدارة الضرائب، وهذا طبعا إذا فشلت مساعي الصلح مع هذا المكلف، وهذه الإجراءات تتسم بالطول و يتم فرض عقوبات جبائية وجزائية على مرتكبها .

وبالتالي ومما سبق نلمس أن الإدارة والقوانين الجبائية في التشريع الجزائري لم تكثف المساعي للحد من الجريمة الضريبية، وتبقى المجهودات التي تبذلها الإدارة الجبائية وكذا تطور القانون الجبائي أمام التزايد المستمر لهذه الجريمة جد محدودة وغير كافية.

إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات نراها ضرورية وفي نفس الوقت كفيلة بزيادة فعالية مواجهة الجريمة الضريبية.

من هذه الاقتراحات والتوصيات يمكن أن نذكر ما يلي:

1- العمل على استقرار التشريعات الضريبية وتجميعها، كما يجب العمل على وضع نظام منسجم خالي من التعقيدات والغموض من خلال الاعتماد على الصياغة القانونية المتسمة بالوضوح وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها وتحقيق المساواة بين المكلفين أمام القانون الضريبي.

2- تبسيط صياغة قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها، وتوحيد الوثائق الإدارية والتقليل منها، حتى يسهل على المكلف فهم تلك القوانين من أجل إقامة جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، ومن أجل الوصول إلى صياغة سليمة وعدم وقوع بأخطاء الصياغة التشريعية فيجب أن يصاغ القانون من قبل خبراء مختصين بصياغة قانونية وذلك من أجل الحصول على صياغة سليمة وواضحة ودقيقة وأن يراعى عند صياغة القانون التطورات والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية الحاصلة في المجتمع وذلك من أجل تحقيق العدالة الضريبية.

3- التوسع في أسلوب الحجز من المنبع كوسيلة لاقتضاء الضريبة، لأنها أسهل طريقة لجباية الضرائب ولا تعطي فرصة للمكلف لتهرب من دفعها.

4- التسريع على توحيد النصوص التشريعية المؤطرة للجباية في الجزائر مما سيسمح بتبسيط المنظومة الجبائية وجعلها أكثر فعالية، وهذا بجمع عدة ضرائب في ضريبة واحدة

5- رفع مستوى موظفي جهاز الضرائب، من خلال تكوين متخصص في الضرائب والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل و تدريب تلك العناصر مع وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي.

6- التّكفل بالوضعية الاجتماعية والمادية للموظفين والأعوان الذين يتعاملون يوميا مع معطيات وملفات ذات أهمية بالغة، كما يتعاملون أيضا مع مبالغ مالية تخص إيرادات موازنة الدولة، وذلك من خلال وضع نظام للأجور والتحفيزات المهنية يسمح لهم على الأقل بالحفاظ على كرامتهم و ردّ كل محاولات الإغراء والرشوة التي يصادفونها أو يتعرضون إليها.

7- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، وينتج عن هذا التعاون تزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.

8- لجوء الدولة إلى تبادل المعلومات التي تفيد في الكشف عن الوضعية المالية للمكلف عن طريق التعاون الدولي وذلك من خلال عقد اتفاقيات لمكافحة الجريمة الضريبية مع أغلب الدول.

9- نقترح على المشرع أن يحدد بنص صريح الأشخاص الممنوحين صفة الضبط القضائي، من موظفي الإدارة الضريبية، مع بيان اختصاصهم والسلطات المخولة لهم .

10- تحسين وتطوير استعمال الشبكات المعلوماتية بالإضافة إلى توفير وسائل التنقل، وهذا لتسهيل جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالمادة الخاضعة للاقتطاع الجبائي ولأسيما وأن هذه العملية تتطلب السرعة والتسيير الفعال لعامل الزمن. مما يساعد على تقليص إمكانيات تملصّ المكلفين من واجباتهم.

11- تزويد المصالح الجبائية المختلفة بالمباني الإدارية اللائقة خاصة وأن الجباية تنتمي إلى الشؤون السيادية للدولة، فلحد الآن يوجد العديد من دور الجباية عبر الوطن مبانيها قديمة جدا .

12- يجب أن يراعى المشرع الجبائي مبدأ عدم الحصول على المزايا الجبائية بصفة نهائية بحيث تتوفر له إمكانية الرجوع عن الامتيازات التي قدّمها متى رأى ذلك مناسبا.

- 13- الأخذ بنظام القاضي الجنائي المتخصص في المجال الضريبي، وذلك بتكوين قضاة متخصصين في الميدان الجبائي حتى يتسنى لهم الغوص في خبايا المادة الجبائية باعتبارها علم واسع مستقل بذاته وبالتالي سهولة معالجة النزاعات المرتبطة بها.
- 14- أهمية التأثير في البيئة المحيطة بالمكلف من خلال تكوين رأي عام رافض لتهرب الضريبي وللمتهربين عن طريق شتى وسائل الإعلام المرئية والسمعية، وذلك بتصحيح مفهومهم للضريبة، وإشعارهم بالمنفعة المادية والمعنوية للنفقات العامة وبإعلام المواطنين بحصيلة الضرائب السنوية وأوجه إنفاقها وما يعود على المواطنين من منافع وخدمات من هذا الإنفاق العام، فلا شك أن شعور الممول للتصرفات الرشيدة للحكومة وبما يحصل عليه من خدمات يعتبر من العناصر الأساسية لإشاعة الثقة والوعي الضريبي بين المواطنين.
- 15- إدراج التكوين والثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية في الجامعات والمعاهد والمدارس.
- 16- ضرورة تشديد الرقابة على عمل المحاسبين وضرورة تفعيل دور هذا القطاع ليكون عاملاً مساعداً في مكافحة الجريمة الضريبية وليس العكس وذلك يكون من خلال الرقابة على عمل المحاسبين وإدخال هؤلاء المحاسبين في دورات توعية وتأهيل وتنظيم عمل هؤلاء المحاسبين من خلال نظام خاص يوضع لينظم عمل هذه الفئة.
- 17- وكتوصية أخيرة نختتم بها بحثنا هذا والتي تتمثل في ضرورة استبدال عقوبة حبس المكلف بعقوبة يكون وقعها أكثر عليه وعلى ذمته المالية، فعند حبس المكلف لا يمكن للخزينة العامة استرجاع أموال الضرائب، بل وبعد أن أخل التزاماته الضريبية تتم استضافته في المؤسسة العقابية على نفقة الدولة؛ فهو عبء غير مباشر على الخزينة.
- 18- يجب الإسراع بتطبيق وتفعيل شبكة الإنترنت بين مختلف الإدارات الضريبية كذا الهيئات الحكومية الأخرى ذات الصلة.

تمت بحمد الله

قائمة

قائمة المصادر و المراجع :

I- المصادر:

(1)- القرآن الكريم

(2)- لسان العرب: محمد بن بكر بن منظور المصري، جزء الخامس، دار صادر ودار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، 1956، بيروت، 1375هـ- 1956.

II-المراجع:

النصوص التشريعية و التنظيمية :

أولا : الدساتير

- (1)- دستور 1963، الذي وافق عليه الشعب في 8 سبتمبر 1963 ، الجريدة الرسمية عدد 64 الصادرة في 10 سبتمبر 1963، ص 888.
- (2)- دستور 1976، الصادر بموجب الأمر 97/76 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976 يتضمن اصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية عدد 94 الصادرة في 24 نوفمبر 1976 ، ص 1122.
- (3)- التعديل الدستوري لسنة 1989 ، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 18/89 المؤرخ في 28 فيفري 1989 يتعلق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه في استفتاء 23 فيفري 1989، الجريدة الرسمية عدد 9 الصادرة في 1 مارس 1989 ، ص 230.
- (4)- التعديل الدستوري لسنة 1996 ، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 438/96 المؤرخ في 7 ديسمبر سنة 1996 يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية عدد 76 الصادرة في 8 ديسمبر 1996.
- (5)- التعديل الدستوري لسنة 2016، الصادر بموجب القانون 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر عدد 14 الصادرة في 07 مارس 2016.

ثانيا : الاتفاقيات الدولية

- (1)- المرسوم الرئاسي 121/02 المؤرخ في 7 أبريل 2002، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان

الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999، ج.ر عدد 24 الصادرة في 10 أبريل 2002.

(2)- المرسوم الرئاسي 64/03 المؤرخ في 8 فيفري 2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة بالجزائر في 9 أبريل 2000، ج.ر عدد 10 الصادرة في 16 فيفري 2003.

(3)- المرسوم الرئاسي 164/03 المؤرخ في 7 أبريل 2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ودولة الإمارات العربية المتحدة بشأن تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال ومنع التهرب من الضريبة، الموقعة بالجزائر في 24 أبريل 2001، ج.ر عدد 26 الصادرة في 13 أبريل 2003.

(4)- المرسوم الرئاسي 128/04 المؤرخ في 19 أبريل 2004، يتضمن التصديق بتحفظ على اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد، المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 31 أكتوبر 2003، ج.ر عدد 26 الصادرة في 25 أبريل 2004.

(5)- المرسوم الرئاسي 174/08 المؤرخ في 14 جوان 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية من أجل تقادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر 2007، ج.ر عدد 33 الصادرة في 22 جوان 2008.

(6)- المرسوم الرئاسي 187/09 المؤرخ في 12 ماي 2009، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الاسلامية الايرانية من أجل تجنب الازدواج الضريبي وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بطهران في 12 أوت 2008، ج.ر عدد 32 الصادرة في 27 ماي 2009.

(7)- المرسوم الرئاسي 336/15 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الاسلامية الموريتانية، من

أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011، ج.ر عدد 70 الصادرة في 29 ديسمبر 2015.

(8)- المرسوم الرئاسي 337/15 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة العربية السعودية، لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، الموقعة بمدينة الرياض بتاريخ 19 ديسمبر 2013، ج.ر عدد 1 الصادرة في 6 جانفي 2016.

ثالثا : القوانين

(1)- الأمر 66 / 155 المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج.ر عدد 48 الصادرة بتاريخ 10 جوان 1966. المعدل والمتمم بالقانون 04/14، المؤرخ في 10 نوفمبر 2004، ج.ر عدد 71، الصادرة في 10 نوفمبر 2004، وبالقانون رقم 22/06 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، وبالقانون 02/15 المؤرخ في 23 جويلية 2015، ج.ر عدد 40، المؤرخة في 23 جويلية 2015.

(2)- الأمر 66/156 المؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم، ج.ر عدد 49 الصادر في 11 جوان 1966. المعدل والمتمم بالقانون رقم 23/06 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، والقانون 01/14، المؤرخ في 04 فيفري 2014، ج.ر عدد 07 الصادرة في 16 فيفري 2014، والقانون 19/15 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج.ر عدد 71 الصادرة في 30 ديسمبر 2015، والقانون 02/16 المؤرخ في 19 جوان 2016، ج.ر عدد 37 الصادرة في 22 جوان 2016.

(3)- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 ، يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، ج.ر عدد 37 الصادرة في 9 ماي 1975.

- 4- الأمر 59/ 75، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالقانون 02/05 المؤرخ 06 فيفري 2005، ج.ر عدد 11 الصادرة في 09 فيفري 2005.
- 5- الأمر رقم 101/ 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.
- 6- الأمر رقم 102/ 76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج.ر عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976.
- 7- الأمر رقم 103/ 76 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الطابع، ج.ر عدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977، المعدل والمتمم.
- 8- الأمر رقم 104/76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ر عدد 70 الصادر في 2 أكتوبر 1977، المعدل والمتمم.
- 9- الأمر رقم 105/76 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل ج.ر عدد 81 الصادرة في 18 ديسمبر 1977، المعدل والمتمم .
- 10- قانون رقم 90- 36 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر عدد 57 الصادرة في 31 ديسمبر 1990.
- 11- قانون رقم 91-25 مؤرخ في 18 ديسمبر 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر عدد 65 الصادرة في 18 ديسمبر 1991.
- 12- المرسوم التشريعي رقم 92-04 مؤرخ في 11 أكتوبر 1992، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، ج.ر عدد 73 الصادرة في 11 أكتوبر 1992.
- 13- الأمر رقم 94-03 مؤرخ في 31 ديسمبر 1994، يتضمن قانون المالية لسنة 1995، ج.ر عدد 87 الصادرة في 31 ديسمبر 1994.
- 14- الأمر رقم 95-27 مؤرخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج.ر عدد 82 الصادرة في 31 ديسمبر 1995.

- (15)- أمر رقم 96- 22 مؤرخ في 9 جويلية 1996 يتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، ج.ر عدد 43 الصادرة في 10 جويلية 1996، المعدل و المتمم بالأمر رقم 10- 03 المؤرخ في 26 أوت 2010، ج.ر عدد 50 الصادرة في 1 سبتمبر 2010.
- (16)- قانون رقم 98-12 مؤرخ في 31 ديسمبر 1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج.ر عدد 98 الصادرة في 31 ديسمبر 1998.
- (17)- قانون رقم 99-11 مؤرخ في 23 ديسمبر 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج.ر عدد 92 الصادرة في 25 ديسمبر 1999.
- (18)- قانون رقم 2000-06 مؤرخ في 23 ديسمبر 2000 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج.ر عدد 80 الصادرة في 24 ديسمبر 2000.
- (19)- قانون 01 -21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر عدد 79 الصادر في 23 ديسمبر 2001. والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية معدل ومتمم.
- (20)- قانون رقم 02- 11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر عدد 86 الصادرة في 25 ديسمبر 2002.
- (21)- قانون رقم 05- 01 المؤرخ في 6 فبراير 2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، ومكافحتهما، ج ر عدد 11 الصادرة في 9 فيفري 2005، المعدل و المتمم بالأمر 12- 02 المؤرخ في 13 فبراير 2012 ، ج.ر عدد 8 الصادرة في 15 فيفري 2012، المعدل و المتمم بالقانون رقم 15- 06 مؤرخ في 15 فبراير 2015، ج ر عدد 08 الصادرة في 15 فيفري 2015.
- (22)- قانون رقم 06- 01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 متعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14 الصادرة في 8 مارس 2006، المتمم بالأمر رقم 10- 05 مؤرخ في 26 أوت 2010 ج.ر عدد 50 الصادرة في 1 سبتمبر 2010، المعدل و المتمم بقانون رقم 11- 15 المؤرخ في 2 أوت 2011، ج.ر عدد 44 الصادرة في 10 أوت 2011.

- (23)- قانون 09 / 09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر عدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2009 .
- (24)- الأمر 10- 01 مؤرخ في 26 أوت 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي السنة 2010، ج ر عدد 49 الصادرة في 29 أوت 2010.
- (25)- قانون 10- 13 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر عدد 80 الصادرة في 30 ديسمبر 2010.
- (26)- قانون رقم 11- 11 مؤرخ في 18 جويلية 2011، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011، ج ر عدد 40 الصادرة في 20 جويلية 2011 .
- (27)- قانون 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011.
- (28)- قانون رقم 12- 12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر عدد 72 الصادرة في 30 ديسمبر 2012.
- (29)- قانون رقم 13 - 08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 ج.ر عدد 68 الصادرة في 31 ديسمبر 2013.
- (30)- قانون 14 - 10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر عدد 78 الصادرة في 31 ديسمبر 2014.
- (31)- قانون رقم 15- 18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72 الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

رابعاً : المراسيم

- (1)- المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج.ر عدد 9 الصادرة في 27 فيفري 1991.
- (2)- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 مؤرخ في 27 جويلية سنة 1997، يتضمن تأسيسه لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج.ر عدد 50 الصادر في 30 جويلية 1997.

(3)- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995 والمتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، ج.ر عدد 51 الصادرة في 15 جويلية 1998

(4)- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، ج.ر عدد 59 الصادرة في 24 سبتمبر 2006.

خامسا : القرارات

(1)- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فيفري 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحتها، ج.ر عدد 20 الصادرة في 29 مارس 2009.

(2)- قرار وزير المالية، المؤرخ في 12 جويلية 1998، يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها وصلحياتها، ج.ر عدد 79 الصادرة في 25 أكتوبر 1998.

سادسا : القوانين الأجنبية

(1)- قانون رقم 58 لسنة 1937 ، المتضمن قانون العقوبات المصري، الصادر بتاريخ 31 جويلية 1937، موقع بوابة الحكومة المصرية:

<https://www.egypt.gov.eg>

(2)- قانون رقم 111 لسنة 1969، المتضمن قانون العقوبات العراقي، الصادر بتاريخ 1 جانفي 1969، ج.ر 1787 .

(3)- قانون رقم 157 لسنة 1981 المصري. المؤرخ في 10 سبتمبر 1981، المتضمن قانون الضرائب على الدخل، ج.ر العدد 37 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993، موقع الالكتروني الرسمي لمصلحة الضرائب المصرية .

[./http://www.incometax.gov.eg](http://www.incometax.gov.eg)

4- قانون رقم 82 - 2000 مؤرخ في 9 أوت 2000 يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ، ج.ر عدد 64، الصادرة بتاريخ 13 أوت 2000، محينة في 2009، بوابة التشريع - تونس: <http://www.legislation.tn>

5- قانون عدد 82 لسنة 2000 مؤرخ في 9 أوت 2000 يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ، محينة في جانفي 2009. الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب- المغرب : <https://www.tax.gov.ma>

6- القانون 03 - 25 المؤرخ في 13 نوفمبر 2003 المتعلق بـ قانون مكافحة التهرب الضريبي، الموقع الإلكتروني الرسمي لمجلس الشعب السوري : <http://www.parliament.gov.sy>

7- المدونة العامة للضرائب المغربية، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 06- 43 لسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهري الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر 2006.

سادسا : وثائق

الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الموقع الرسمي للأمم المتحدة <http://www.un.org>

المراجع باللغة العربية :

أولا : الكتب و المؤلفات العامة

1- إبراهيم بلعليات، أركان الجريمة وطرق إثباتها في القانون المدني الجزائري، الطبعة الأولى، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.

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

3- أحمد الفكاوي، التغير والبناء الاجتماعي، دار الهلال، القاهرة، مصر، 1986.

- 4- أحمد فتحي أبو كريم، الشفافية والقيادة في الإدارة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، 2009.
- 5- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، القاهرة، مصر، 1990.
- 6- أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، مطابع الشروق، القاهرة، مصر، 2002.
- 7- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 8- أكرم نشأت إبراهيم، الأحكام العامة في قانون العقوبات العراقي، مطبعة أسعد، بغداد، العراق، 1962.
- 10- أمال عثمان، قانون العقوبات القسم الخاص في جرائم التموين، دار النهضة العربية، 1969.
- 11- إبراهيم فؤاد، الموارد المالية في الإسلام، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، 1972.
- 12- البطريق يونس، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1978.
- 13- البطريق يونس أحمد، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 14- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، متيجة للطباعة، براق، الجزائر، 2011.
- 15- حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر حماد أبو دوح، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 16- حسن النجفي، معجم المصطلحات الاقتصادية والقانونية، الطبعة الأولى، طبع الدار العربية، دار واسط للنشر، بغداد، العراق، 1982.

- 17- حسن صادق المرصفاوي، **التجريم في تشريعات الضرائب**، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، مصر، 1963.
- 18- حسن عواضة، **المالية العامة دراسة مقارنة**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1973 .
- 19- حسنين إبراهيم صالح، **القصد الجنائي الخاص (دراسة تحليلية تطبيقية)**، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية، 1981 .
- 20- حسين مبروك، **الكامل في القانون التجاري**، منشورات دحلب، 2000.
- 21- حسين مصطفى حسين، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، د.س.ن.
- 22- حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 23- خالد الخطيب، **الضريبة على الدخل (أصول محاسبته في الأردن)**، زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1992.
- 24- خالد الشاوي، **نظرية الضريبة والتشريع الضريبي الليبي**، الطبعة الاولى، منشورات جامعة بنغازي ، 1975 .
- 25- خالد خطيب، أحمد زهير شامية، **مالية عامة**، الطبعة الثانية، دار الزهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1997.
- 26- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير، شامية، **أسس المالية العامة**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- 27- داوود عبد المنعم محمد، **آفاق التهرب الضريبي في ظل القانون رقم: 91/2005**، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، 2007.
- 28- رضا خلاصي، **النظام الجبائي الجزائري الحديث**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 29- رفعت محجوب، **المالية العامة**، الجزء الثاني، دار النهضة، القاهرة، مصر، 1971 .

- 30- رمضان إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2002.
- 31- زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، لبنان، 1978 .
- 32- سعدي بسيسو، مبادئ قانون العقوبات السوري، الطبعة الثالثة، مطبعة جامعة حلب، 1964.
- 33- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 34- سليمان عتير، نور الدين بعيليش، عمر الفاروق، دور الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، مقال منشور على موقع جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تاريخ الاطلاع: 2017/08/27 الساعة 07:55 موقع الجامعة-<https://manifest.univ-ouargla.dz>
- 35- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد لنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
- 36- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2006.
- 37- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- 38- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، جزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2008.
- 39- صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1982.

- 40- صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب (الإصلاح)، الجزء الأول، مطابع افريقيا للشرق، الدار البيضاء، المغرب، 1987.
- 41- صبري نضال رشيد، محاسبة ضريبة الدخل، الطبعة الأولى، منشورات جامعة القدس المفتوحة، 1998.
- 42- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2008.
- 43- طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 1990.
- 44- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1992.
- 45- عاطف محمد موسى، العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، مصر.
- 46- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- 47- عبد الباسيط على جاسم الزبيري، سلطة الدولة بفرض الضرائب في الفكر المالي الإسلامي و القانون الوضعي، العراق، 2002.
- 48- عبد الحكيم مصطفى الشراقوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة لنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 49- عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية و التجارية، دار المطبوعات الجامعية، 1986.
- 50- عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، الطبعة الأولى، مطبعة العاني، بغداد، العراق، 1972.
- 51- عبد القادر عودة، التشريع الجنائي الإسلامي مقارنا بالقانون الوضعي، الجزء الأول، الطبعة السادسة، مؤسسة الرسالة، سوريا، 1985.
- 52- عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع، القاهرة ، مصر 2002.

- 53- عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات القسم العام، الجزء الأول، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 1998.
- 54- عبد الله محمد شامية، النظام الضريبي في الجماهيرية (أسسه وتطبيقاته)، الطبعة الأولى، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، ليبيا، 1993.
- 55- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- 56- عبد المنعم محمد داود، التهرب الضريبي، د.د.ن، د.س.ن.
- 57- عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة السابعة، دار المسيرة، الأردن، 2008.
- 58- عبد الواحد، السيد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، جامعة عين شمس، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000.
- 59- عبد الوهاب حومد، المفصل في شرح قانون العقوبات (القسم العام)، المطبعة الجديدة، دمشق، سوريا، 1990.
- 60- عدي عفانة، عادل القطاونة، احمد الجدع، المحاسبة الضريبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 61- عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة السابعة، مطبعة جامعة دمشق، دمشق، سوريا، 1996.
- 62- علي الشريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002-2003.
- 63- علي زغود، المالية العامة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 64- علي عبد القادر القهوجي، شرح قانون العقوبات القسم العام (نظرية الجريمة)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.

- 65- عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مكتبة دار المعرفة، 1989.
- 66- غازي حنون خلف الدراجي، استظهار القصد الجنائي في جريمة القصد العمد، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2012.
- 67- فاطمة السويسي، المالية العامة (موازنة الضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، ليبيا، 2005 .
- 68- فتوح عبدالله الشاذلي، شرح قانون العقوبات (القسم العام، المسؤولية والجزاء)، الكتاب الثاني، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997 .
- 69- فخري عبد الرزاق الحديثي، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، مطبعة الزمان، بغداد، العراق، 1992.
- 70- فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية، منشورات الحلبي، الجزائر، 2003.
- 71- فوزية عبد الستار، شرح قانون العقوبات (القسم الخاص)، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع.
- 72- قحطان السيوقي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، 1998.
- 73- محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، دون طبعة، مصر، 2009.
- 74- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2007.
- 75- محمد الغزالي، الإسلام و الأوضاع الاقتصادية، مكتبة الرحاب، الجزائر، د.س.ن.
- 76- محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
- 77- محمد خالد المهائني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، 2010.

- 78- محمد خالد المهاني، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة و التشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006.
- 79- محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، د.س.ن.
- 80- محمد زكي أبو عامر، قانون العقوبات اللبناني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1981.
- 81- محمد سعد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1979.
- 82- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 83- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د.س.ن.
- 84- مراد عبد الفتاح، التعليق على قوانين الضرائب وعلى الدخل والضريبة الموحدة، الطبعة الاولى، دار الكتب والوثائق المصرية، مصر، 1997.
- 84- المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام والضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 85- مصطفى الكثيري، النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، المغرب، 1985.
- 86- مصطفى عوادي، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010 - 2011.
- 87- مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة صخري، الوادي، الجزائر، 2010 .

- 88- منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 89- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 2004.
- 90- ناصر دادي عدون، اقتصاد وتسيير المؤسسة، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، د.س.ن.
- 91- هاشم الجعفري، مبادئ المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثالثة، مطبعة سلمان الاعظمي، بغداد، العراق، 1968.
- 92- هشام محمد صفوت العمري، الضرائب على الدخل (ضريبة الدخل)، الجزء الأول، مطبعة الجاحظ، بغداد، العراق، 1989.
- 93- هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، الطبعة الثانية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، العراق، 1988.
- 94- وليد زكريا صيام، حسام الدين مصطفى الخداش، وائل عودة العكشة، مروان عبد الوهاب خياطة، الضرائب ومحاسبتها، طبعة ثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ودار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
- 95- ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2014.
- 96- يحيى الصافي وآخرون، الغش الضريبي، مطبعة الهلال العربية للطباعة والنشر، الرباط، المغرب، 1996.
- 97- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 98- يونس زين، مصطفى عوا يدي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الثانية، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.

ثانيا: المقالات العلمية

- (1)- أحمد فنيديس، "ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي"، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون ، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، العدد 35، سبتمبر 2013.
- (2)- حسن حازم، "التجنب الضريبي"، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد الرابع والأربعون، مارس 2013 .
- (3)- حنان براهيم، "المحركات الإلكترونية كدليل إثبات"، مجلة الفكر، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، العدد التاسع، د.س.ن.
- (4)- صفاء محمد سرور ، "دراسة مقارنة التهرب من الضرائب و الزكاة"، المجلة العلمية لكلية التجارة فرع جامعة البنات بالأزهر، العدد التاسع ، 1992.
- (5)- علاء رحيم كريم، "قانونية التجريم و العقاب في المحكمة الجنائية الدولية"، مجلة القانون للدراسات و البحوث القانونية"، جامعة ذي قار، العراق، العدد 20724934، 2012.
- (6)- علي عزوز، "آليات و متطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، 2012 .
- (7)- كمال رزيق، سمير عمور، "تقييم إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، العدد الخامس، جانفي 2008.
- (9)- مداني بن بلغيث، "إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)"، مجلة الباحث، مجلة تصدر عن الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول، 2002.
- (10)- مريم قاسمي، "إصلاح هيكل الإدارة الجبائية" ، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه فرع الدولة و المؤسسات، 2013-2014 .
- (11)- ميسون عبد الكرم أحمد، "تقويم إجراءات الإقرار عن ضريبة الدخل للحد من التهرب الضريبي (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)" ، مجلة دراسات محاسبية و مالية، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،المجلد العاشر ، العدد 30 الفصل الأول، 2015 .

12)- ناصر مراد ، "الإصلاحات الضريبية في الجزائر" ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد الثاني، 2003.

13)- ناصر مراد ، "تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر" ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، مجلد 25 -العدد الثاني ، 2009.

14)- نظام جبار طالب، "نظرات في مزايا التسوية الصلحية الضريبية دراسة قانونية" ، مجلة مركز دراسات الكوفة، العراق، العدد 02 ، 2011 .

15)- ياسر الفريحات، "التهرب الضريبي في الأردن(التهرب في الاردن الأسباب وطرق العلاج)"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة الأردن، كلية التجارة، العدد74.

ثالثا: مداخلات الملتقيات العلمية

1)- احمد عبد الحكيم احمد محمد، "تأثير المنظومة الضريبية المصرية علي استخدام التخطيط الضريبي" ، بحث مقدم إلي المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة القاهرة، المؤتمر حول "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة" ، بتاريخ 27 /09/2014.

2)- أحمد فنيديس، "إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر" ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول إجراءات الرقابة الجبائية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 21 و 22 أفريل 2008.

3)- بوعلام ولهي ، "نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة" ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ،جامعة فرحات عباس سطيف ،أيام 20- 21 أكتوبر 2009 .

4)- عادل بن عبد الله و عادل مستاري ، "حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية" ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول إجراءات الرقابة الجبائية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، يومي 21 و 22 أفريل 2008.

5)- علي عزوز وآخرون، "متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي" ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل

معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، يومي 17-18 جانفي 2010 .

رابعاً : الرسائل الجامعية

أ - رسائل الدكتوراه :

- 1- أمين عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2000.
- 2- بوطالب براهيم، مقارنة اقتصادية للتهريب في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2011/2012.
- 3- الجيلاني بلواضح، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة و إستراتيجية المكافحة، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.
- 4- حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 1، 2005.
- 5- الخرسان محمد حلو داود، أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة دكتوراه، فلسفة في المحاسبة، جامعة البصرة، 2002.
- 6- سميرة بوعكاز، فعالية التدقيق الضريبي في الحد من التهرب الضريبي - دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة (الأبحاث والمراجعات)، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2014/ 2015.
- 7- الصديق جعوان، إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد الخامس أكدال- الرباط، المغرب، شعبة القانون الخاص، 2000-2001.
- 8- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية (دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري للفترة 1988-1995)، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 1995.

- 9- محمد طالبي، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، 2011-2012.
- 10- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2001-2002.

ب - مذكرات الماجستير :

- 1- أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 1، 2014.
- 2- إلياس كشاوش، ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية 2008-2009.
- 3- إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية و مدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، كلية الدراسات العليا في المنازعات الضريبية ، 2004.
- 4- بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 1، كلية الحقوق، 2011/2012.
- 5- رحمة نابتي ، النظام الضرب بن الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي(دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، تخصص إدارة ومالية، 2013/2014.
- 6- رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2002.
- رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1999.
- 7- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2011/2012

- (8) - سهام كردودي، المعلومات المحاسبية و الرقابة الجبائية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الصيدلانية)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، 2009/2008.
- (10) - صالح حميداتو، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية (دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية)، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، قسم العلوم التجارية، 2012.
- (11) - عبد الرحمان كمون، ظاهرة الغش و التهرب الضريبي (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية - تخصص تسيير - ، 1999-2000.
- (12) - عبد الرزاق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد و الكشف عن اختلالات التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، كلية الدراسات العليا في المنازعات الضريبية ، 2011.
- (13) - عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999 - 2009)، مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، 2010، 2011.
- (15) - عنتر سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2012.
- (16) - عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، قسم العلوم الاقتصادية، 2003-2004.
- (17) - فتيحة العماري، التهرب الضريبي الدولي في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية، دبلوم الدراسات العليا في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، المغرب، 1995.
- (18) - فريد دمدوم، كمال رزيق، نظم فرض الضريبة وأثرها على التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة مهندس دولة في التخطيط والإحصاء، الجزائر، فرع مالية والحساب مخاطرة، المعهد الوطني للتخطيط والإحصاء، دفعة 2007 .
- (19) - فريدة لوني، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، 2004.

- (20)- القري ميسون محمد علي، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز ، 2010.
- (21)- كريم ادعاني، تجريم الغش الضريبي في المغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة العلوم الجنائية، جامعة عبد المالك السعدي وحدة العلوم الجنائية -2006-2007.
- (22)- لياس قلاب دبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية (دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010/2011 .
- (23)- محرم ماجد علي محمد، بناء نموذج لرقابة الضريبية للحد من التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي، مذكرة ماجستير، جامعة عمان العربية ، الأردن، 2004.
- (24)- محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 2001/2002.
- (25)- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2002/2001.
- (26)- محمود أحمد الزغول و إبراهيم محمد القواسمة ، بحث عن أسباب التهرب الضريبي من وجهة نظر المقدرين في دائرة ضريبة الدخل في الأردن ، برنامج الإدارة العليا الثالث، 1991، عمان ، الأردن.
- (27)- مصطفى العثمان، نظام المعلومات دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، كلية التسيير ، 2008.
- (28)- نجاه نوي، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، 1999-2003.
- (29)- نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الجبائين ، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي ، 1998.

30- ياقوت اوهيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2003/2002.

31- أحمد كريدي مالك، رسالة مقدمة لنيل شهادة البكالوريوس في العلوم الاقتصادية، كلية للإدارة والاقتصاد، جامعة القاديسية، العراق، 2017 .
يوسف بويده، جريمة الغش الضريبي، مذكرة نهاية التبرص، المعهد الوطني للقضاء، الجزائر دفعة 1999-2001.

خامسا : المواقع الإلكترونية

1- [http : / www . andi . dz](http://www.andi.dz) الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار

2- [/https://ar.wikipedia.org](https://ar.wikipedia.org) موسوعة ويكيبيديا

3- www.ejlies.com المجلة المصرية للدراسات القانونية والاقتصادية (العدد الثالث) جانفي 2015

4- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - ARABOSAI
<https://www.fbsa.gov.iq>

5- الموقع مجلة المصرية للدراسات القانونية و الاقتصادية :
www.ejlies.com

6- موقع الباحثون السوريون : <https://www.syr-res.com>

7- الموقع الرسمي لدافعي الضرائب بالنسبة للمؤسسات الكبرى www.jibyatic.dz

8- الموقع الرسمي للحصول على رقم التعريف الجبائي عبر الإنترنت
<http://nif.mfdji.gov.dz>

9- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب على شبكة الانترنت
contact_dgi@mf.gov.dz

10- موقع القرضاوي. <http://www.qaradawi.net>

11- موقع المجلس الشعبي الوطني : <http://www.apn.dz>

12- موقع المفتشية العامة للضرائب. www.mfdgi.gov.dz

- 13 موقع اليومية الوسط جريدة وطنية شاملة.: www.elwassat.com
- 14 موقع رئاسة الجمهورية – مرديا-: <http://www.el-mouradia.dz>
- 15 موقع ويكابيديا ، <https://ar.wikipedia.org>

المراجع بالغة الأجنبية :

I - Les Ouvrages :

- 1)- Brahimi (A), **L'économie Algérienne**, OPU, 1991.
- 2)- Colin Philippe , **La vérification Fiscale**, edition economica, paris, 1979.
- 3)- Cosson (J), **Les industriels de la fraude fiscale**, Collection économie et société, édition le seuil, 1971.
- 4)- HAMINI Allal, **l'audit comptable et financier**, édition berti ,ALGER 2001 .
- 5)- JAUQUES DUHEM, MICHEL JAMMES, **audit et gestion fiscale de l'entreprise**, edition EFE, Paris, 1996.
- 6)- JEAN CLAUDE MARTINEZ, **LA FRAUDE FISCALE**, P.U.FFRANCE, November 1990.
- Mehel (L), **Science et technique fiscale-collection Thémis**, Edition, PUF, 1958.
- 7)- Raouya Abderrahmane, **Simplification des démarches administratives - vers une réforme du service public** ,lettre de la direction générale des impôts ministère des finances n°69/2013.
- 8)- Sadoudi Ahmed, **la réforme fiscale-réforme économique au Maghreb**, Annales de l'institut maghrébin d'économie douanière et fiscale ,IEDF , Année 1995.

II - Les Revue : Articles et Séminaires

- 1)- Abdelkader Tialati , **la fraude et l'évasion fiscales internationale**, revue almayadine ,N 4, 1989.
- 1)- Allocution de Mr : Abderrahmane Raouya Directeur Général des impôts suite séminaire sur le système d'information- vers une administration électronique – Direction Générale des impôts – Ministère des finances- Bulletin d'information n° :73/2014.
- 2)- Communiqué de Mr : zehir Azira chef de projet de DGI – séminaire sur le système d'information- vers une administration électronique – Bulletin d'information - lettre de la Direction Générale des impôts – des Ministère

III - Les Thèse :

Zaddem (M.L), **Fraude et évasion fiscale**, Thèse de fin d'étude, Institut des douanes et de la fiscalité (IEDF), 1984.

VI – Les documents :

- 1)- Circulaire n°12/MF/DGI/DLF/LF04, objet: lutte contre la fraude fiscale et la contrebande
- 2)- Fiscalite directe,actes du seminaire organise par ; DGI en collaboration.avec FMI.OP.cit, 2007,.
- 3)- Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, Numéro spécial, MF, DGI, 2003
- 4)- Lettre de la DGI, Bulletin d'information, N°38, Février 2009.
- 5)- Note n°1881 du 29/12/2014 Concernant la délivrance des extraits de rôles générés par l'application informatique--Direction Générale des impôts- Ministère Des finances.
- 6)- Notice d'information- Direction Générale des. impôts –Ministère des finances- 2002.
- 7)- Rapport sur le contrôle fiscale " institut d'économie douanière et Fiscale " 2003

الملاحق

الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

تاريخ الإستلام	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تصريح بالوجود يكتتبه المكلف بالضريبة الخاضع إلى : - الضريبة على أرباح الشركات - الضريبة على الدخل الإجمالي	وزارة المالية المعبوية العامة للضرائب مديرية الضرائب ولاية : (1)
----------------	---	--

سلسلة G رقم 0 (2007) المطبوعة رسمياً بالجزائر

الإسم واللقب أو التسمية :	
اسم الشهرة التجاري :	
عنوان المقر الإجتماعي :	
رقم السجل التجاري :	ح.ج. البريد أو النيتكي
رقم بطاقة المهني أو رقم الاعتماد :	الهاتف :
رتب الاحصائي :	رتب الجبائي :
عنوان المؤسسة في الجزائر (الشركات الأجنبية) (2) :	
صفة المصروح : مالك - مستأجر - مدير حر - مدير أجير (1) :	
تاريخ بدء النشاط :	

الشكل القانوني للشركة	
(مع علامة في الخانة المناسبة)	
<input type="checkbox"/> مؤسسة فردية. <input type="checkbox"/> شركة قطرية. <input type="checkbox"/> شركة التضامن. <input type="checkbox"/> شركة مدنية مهنية. <input type="checkbox"/> جمعية بالمشاركة. <input type="checkbox"/> شركة ذات مسؤولية محدودة. <input type="checkbox"/> شركة المساهمة. <input type="checkbox"/> شركة اجنبية : اذكر الشكل القانوني :	<input type="checkbox"/> شركة تعاونية. <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية (شركة). <input type="checkbox"/> مؤسسة عمومية. <input type="checkbox"/> شركة ذات الإقتصاف المختلط. <input type="checkbox"/> وحدة اقتصادية محلية (ولاية أو بلدية). <input type="checkbox"/> أخرى :

طبيعة النشاط الرئيسي : نشاطات ثانوية أخرى : عناوين المؤسسات الثانوية الأخرى :	
مكان ملك المحاسبة : إسم وعنوان المحاسب :	

(1) طلب الطابع غير الملصق

(2) بالنسبة للشركات الأجنبية تقدم نسخة طبق الأصل لعقد أو عقد الأفعال أو المراسل.

يشهد بصحته من طرف المصروح المحضني أسفله الذي يعترف بإخلاءه على التزاماته الجبائية.

بـ في
الإمضاء

يجب إيداع هذا التصريح في الأيام الثلاثين (30) الأولى
المرتبطة بتاريخ بدء النشاط. لدى مغفلة الضرائب
المرتبطة.

الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

نموذج ج رقم 11 (2015)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

رقم تعريف جبري: []
رقم المادة: []

المصلحة

التصريح بالأرباح المهنية
الضريبة على الدخل الإجمالي
(النظام الحقيقي)
(الرسم على النشاط المهني)

ختم و تاريخ
المصلحة

سنة فرض الضريبة: []
نتيجة السنة: []
المدة من [] إلى []

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

التعريف بالمؤسسة:

- 1) تعيين المؤسسة ((اسم و لقب و اسم الشركة))
- 2) تاريخ و مكان الأزيد
- 3) طبيعة النشاط المعمارس (مع توضيح النشاط الرئيسي)
رمز النشاط: [] رقم السجل التجاري: []
- 4) عنوان المقر الاجتماعي أو الرئيسي للمؤسسة:
رقم الحساب البنكي أو البريدي: []
في 1 جلفي 20 []
الهاتف: [] الفاكس: [] الموقع الإلكتروني: []
في 1 جلفي 20 [] (في حالة تغيير العنوان خلال السنة) (*)
الهاتف: [] الفاكس: [] الموقع الإلكتروني: []
- 5) عنوان المؤسسات الثانوية (في حالة عدم تغطية الإطار إرفاق جدول معادل)

تعيين المؤسسة	العنوان	رقم المادة	البلدية	الولاية

6) عنوان السكن للمصرح أو الشركاء في حالة شركات أشخاص و الرقم التعريف الجبائي لكل شخص منهم

الاسم و اللقب	العنوان	حصص من الربح	رقم التعريف الجبائي

مسك المحاسبة

مستخدم أجبر بالمؤسسة

مكتب المحاسبة

العنوان: []

رقم التعريف الجبائي: []

(*) في حالة تغير العنوان خلال السنة نذكر أيضا العنوان القديم

ب

ملخص العناصر الخاضعة :

1- الضريبة على الدخل الإجمالي :
 - النتيجة المحاسبية : ربح : [] خسارة : []
 - النتيجة الجبائية : ربح : [] خسارة : []
 منها :
 * الربح المعفى نسبة الإعفاء : []
 * المبالغ المعاد استثمارها خلال السنة : []

المبلغ الخام لرقم الأعمال بدون تخفيض	طبيعة العمليات المنجزة	طبيعة العمليات
حج		العمليات الخاضعة
[]	مبلغ عمليات البيع بالجملة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
[]	مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة.
[]	مبلغ عمليات البيع بالجملة
[]	عمليات أخرى تستفيد من التخفيض
[]	مبيعات و عمليات لا تستفيد من التخفيض
[]	المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال الخاضع (1)
[]	عمليات معفاة
[]
[]
[]	المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المعفى (2)
[]	المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المحقق (1) + (2)

ب في
 ختم و إمضاء المصرح

ملاحظة : إذا لتم بتصريح باسم شركة المكلف بالضريبة المتوفى،
 انكروا في أسفل الإمضاء أسمائكم وألقابكم و عنوانكم.

الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

نموذج ج رقم 04 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

رقم تعريف الجبائي : []

رقم المادة : []

المصلحة

التصريح بالضريبة على أرباح الشركات
(الرسم على النشاط المهني)

خطر و تاريخ
المصلحة

تصريح يودع في
مصلحة مقر نشاطكم
قبل 1 ماي

مدة فرض الضريبة : []
التصريح المتعلق بالمدة المختصة : []
او المدة من [] إلى []

أ التعريف بالموسسة :

1) تعيين الموسسة (الإسم الاجتماعي، الشكل، الجنسية)

2) النشاط المعمارس (مع توضيح النشاط الرئيسي) :

رمز النشاط : [] رقم السجل التجاري : []

رقم الحسابات البنكية أو البريدية : []

3) العنوان بالجزائر :

- العنصر الاجتماعي أو الرئيسي للموسسة :

في 1 جانفي 20 ..

الهاتف : [] الفاكس : [] الموقع الإلكتروني : []

في 1 جانفي 20 (في حالة تغيير العنوان خلال السنة)

الهاتف : [] الفاكس : [] الموقع الإلكتروني : []

4) عنوان الموسسات الثانوية : (في حالة عدم تغطية الإطار إرفاق جدول مماثل)

تعيين الموسسة	العنوان	رقم المادة	البلدية	الولاية
[]	[]	[]	[]	[]
[]	[]	[]	[]	[]
[]	[]	[]	[]	[]

5) لقب و إسم و عنوان الممثل القانوني في الجزائر للموسسات الغير المقيمة :

الهاتف : [] الفاكس : [] الموقع الإلكتروني : []

مسك المحاسبة

مستخدم أجير بالموسسة

مكتب المحاسبة

العنوان

رقم التعريف الجبائي : []

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série G12 ter

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS المديرية العامة للضرائب
DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA مديرية الضرائب لولاية

DE : _____

INSPECTION DE : _____ : مفتشية

RECETTE DE : _____ : قبضة

COMMUNE DE : _____ : بلدية

CPI DE : _____ : مركز الضرائب الجوي

التصريح التكميلي للضريبة الجزائرية الوحيدة لسنة : _____
DECLARATION COMPLEMENTAIRE DE L'IFU AU TITRE DE L'ANNEE : _____
الفترة من : _____ إلى : _____
Période du _____ au _____
(تصریح يودع في الفترة ما بين 20 جانفي و 15 فيفري لسنة N+1)
(Déclaration à souscrire entre le 20 janvier et le 15 février de l'année N+1)

I - IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE
-] معلومات خاصة بالمكلف بالضريبة

- Nom, Prénom : _____ : الاسم واللقب

- Raison sociale : _____ : اسم الشركة

- Activité exercée : _____ : طبيعة النشاط

- Autres activités : _____ : نشاطات اخرى

- Activité exonérée (ANSEJ - CNAC - ANGEM) : _____ : نشاط مطفي

- Adresse du lieu d'exercice de l'activité : _____ : عنوان النشاط

- Adresse du domicile de l'exploitant : _____ : عنوان القاعة للمكلف بالضريبة

- Numéro NIF : _____ : رقم التعريف الجلسي

- Numéro du RC : _____ : رقم المسجل التجاري

- Code d'activité : _____ : رمز النشاط

- Numéro de la carte d'artisan : _____ : رقم بطاقة الحرفي

- Numéro d'article d'imposition : _____ : رقم المادة

- Numéro de téléphone : _____ : رقم الهاتف

- E-mail : _____ : البريد الإلكتروني

- Numéro CB / CCP : _____ : رقم الحساب البنكي | الحساب البريد الجوي

II - CHIFFRES D'AFFAIRES COMPLEMENTAIRES
- رقم الأعمال التكميلي

طبيعة النشاط Nature Activité	رقم الأعمال المحقق CA Réalisé	رقم الأعمال التقديري CA Prévisionnel	الفارق Écart	المعدل Taux	مبلغ الضريبة الجزائرية الوحيدة Montant IFU
عملية الإنتاج و بيع السلع Activité de production et vente de biens			0	5%	0
نشاطات اخرى Autres activités			0	12%	0
المجموع Total	0	0	0		0

1

الفهرس

.....	الإهداء و الشكر
.....	قائمة المختصرات
01.....	مقدمة
11.....	الباب الأول : خصوصية الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري
13.....	الفصل الأول : الضريبة كمحور للجريمة الضريبية
14.....	المبحث الأول: مفهوم الضريبة
14.....	المطلب الأول: تعريف الضريبة
14.....	الفرع الأول: تعريف الضريبة لغةً
15.....	الفرع الثاني:تعريف الضريبة وفقاً للمفهوم التقليدي
15.....	الفرع الثالث: الضريبة وفقاً للمفهوم الحديث:
15.....	المطلب الثاني: خصائص الضريبة
16.....	الفرع الأول: اقتطاع مالي تقوم به الدولة
16.....	الفرع الثاني: تفرض وتدفع جبرا بصفة نهائية:
16.....	الفرع الثالث: الضريبة تدفع بلا مقابل ومن اجل تحقيق منفعة عامة:
17.....	الفرع الرابع: الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكلفة للمكلفين:
17.....	الفرع الخامس: فرض وإلغاء الضريبة بموجب نص قانوني:
18.....	المطلب الثالث: تمييز الضريبة عن غيرها من الإيرادات
18.....	الفرع الأول: تمييز الضريبة عن الرسم
19.....	الفرع الثاني: تمييز الضريبة عن الإتاوة
20.....	الفرع الثالث: تمييز الضريبة عن القرض العام:
22.....	المبحث الثاني: تاريخ الضريبة وأساسها ومبادئها
22.....	المطلب الأول: الضريبة عبر التاريخ
23.....	الفرع الأول: الضريبة قبل وبعد العصر الإسلامي
25.....	الفرع الثاني: الضريبة في العصور الوسطى:
25.....	الفرع الثالث: الضريبة في العصر الحديث
26.....	المطلب الثاني: الأساس القانوني للضريبة:
26.....	الفرع الأول: النظرية التعاقدية للضريبة
28.....	الفرع الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي
28.....	المطلب الثالث: مبادئ الضريبة
29.....	الفرع الأول: مبدأ المساواة أو العدالة :

30	الفرع الثاني: مبدأ الوضوح واليقين.....
30	الفرع الثالث: مبدأ الملائمة:
30	الفرع الرابع: مبدأ الاقتصاد في النفقة
31	المبحث الثالث: أنواع الضريبة وأهدافها والتنظيم الفنية لها
31	المطلب الأول: أنواع الضرائب
31	الفرع الأول: من حيث تحمل عبء الضريبة:
32	الفرع الثاني: من حيث المادة الخاضعة للضريبة
33	الفرع الثالث: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة:
34	الفرع الرابع: من حيث وعاء الضريبة
34	الفرع الخامس: من حيث السعر
35	المطلب الثاني: أهداف الضريبة
35	الفرع الأول: الهدف المالي للضريبة:
36	الفرع الثاني: الهدف الاقتصادي للضريبة:
36	الفرع الثالث: الهدف الاجتماعي
37	الفرع الرابع: الهدف السياسي للضريبة
37	المطلب الثالث: التنظيم الفني للضريبة
37	الفرع الأول: تحديد وعاء الضريبة:
41	الفرع الثاني: تصفية الضريبة
44	الفرع الثالث: تحصيل الضريبة:
46	خلاصة الفصل الأول
48	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لجريمة الضريبة
49	المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية
49	المطلب الأول تعريف الجريمة الضريبية
49	الفرع الأول: تعريف الجريمة الضريبية اصطلاحا
50	الفرع الثاني: التعريف القانوني
53	المطلب الثاني: تمييز الجريمة الضريبية عن التخطيط و التجنب الضريبي :
54	الفرع الأول: التمييز بين الجريمة الضريبية والتخطيط الضريبي
56	الفرع الثاني: التمييز بين الجريمة الضريبية والتجنب الضريبي:
59	المبحث الثاني: طبيعة وأسباب الجريمة الضريبية
59	المطلب الأول: طبيعة الجريمة الضريبية
60	الفرع الأول: الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية:
62	الفرع الثاني: الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية:
63	الفرع الثالث: الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية:
65	المطلب الثاني: أسباب الجريمة الضريبية
65	الفرع الأول: الأسباب النفسية والسلوكية:
66	الفرع الثاني: الأسباب الاقتصادية
67	الفرع الثالث: الأسباب التشريعية:
69	الفرع الرابع: لأسباب الفنية والإدارية
70	المبحث الثالث: آثار وحجم الجريمة الضريبية
70	المطلب الأول: آثار الجريمة الضريبية
71	الفرع الأول: الآثار المالية للجريمة الضريبية

- 72..... الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية للجريمة الضريبية:
- 73..... الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية للجريمة الضريبية:
- 74..... الفرع الرابع: الآثار سياسية للجريمة الضريبية
- 75..... **المطلب الثاني: حجم الجريمة الضريبية**
- 76..... الفرع الأول: التقدير عن طريق قدرة الأداء الجبائية
- 77..... الفرع الثاني: التقدير عن طريق نظام العفو الجبائي:
- 78..... الفرع الثالث: التقدير عن طريق التحقيقات الجبائية
- 80..... ملخص الفصل الثاني
- 82..... **الفصل الثالث : أركان الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري**
- 83..... **المبحث الأول: الركن الشرعي للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري**
- 83..... **المطلب الأول: مفهوم الركن الشرعي للجريمة بوجه عام**
- 83..... الفرع الأول: مفهوم مبدأ الشرعية الجنائية:
- 85..... الفرع الثاني: أهمية الركن الشرعي للجريمة والنتائج المترتبة عنه
- 88..... **المطلب الثاني: الركن الشرعي حسب الدستور وقانون العقوبات الجزائري**
- 88..... الفرع الأول: مبدأ الشرعية في الدستور الجزائري:
- 89..... الفرع الثاني: مبدأ الشرعية في قانون العقوبات الجزائري:
- 91..... **المطلب الثالث: الركن الشرعي حسب القانون الضريبي**
- 91..... الفرع الأول: الركن الشرعي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة
- 92..... الفرع الثاني: الركن الشرعي في قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون التسجيل وقانون الطابع:
- 93..... الفرع الثالث: الركن الشرعي في قانون الإجراءات الجبائية والاتفاقيات الدولية
- 95..... **المبحث الثاني : الركن المادي للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري**
- 95..... **المطلب الأول : صور النشاط المادي في الجريمة الضريبية**
- 96..... الفرع الأول: الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية
- 102..... الفرع الثاني: جرائم الإخلال بالثقة:
- 106..... الفرع الثالث: جريمة الاحتيال والاعتراض الجماعي على دفع الضريبة
- 110..... **المطلب الثاني: الجريمة الضريبية والشروع في التشريع الجزائري**
- 110..... الفرع الأول: الشروع في الجريمة
- 111..... الفرع الثاني: الشروع في الجريمة الضريبية :
- 113..... **المطلب الثالث: المساهمة في الجريمة الضريبية:**
- 113..... الفرع الأول: مفهوم المساهمة الجنائية:
- 114..... الفرع الثاني : المساهمة الجنائية في الجريمة الضريبية:
- 117..... **المبحث الثالث : الركن المعنوي للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري**
- 117..... **المطلب الأول: القصد الجنائي العام للجريمة**
- 117..... الفرع الأول: القصد الجنائي العام
- 118..... الفرع الثاني: القصد الجنائي العام في الجريمة الضريبية بوجه عام
- 118..... **المطلب الثاني: القصد الخاص في الجريمة الضريبية**
- 119..... الفرع الأول: القصد الجنائي الخاص للجريمة بوجه عام:
- 119..... الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص للجريمة الضريبية بوجه عام
- 120..... **المطلب الثالث: القصد الذي يجب توفره في كل جريمة من الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري**
- 120..... الفرع الأول: القصد الجنائي في جريمة الاحتيال الضريبي وجرائم الإخلال بالثقة:
- 121..... الفرع الثاني: القصد الجنائي في جريمة عدم تقديم التصريحات الضريبية:
- 121..... الفرع الثالث: القصد الجنائي في جريمة عدم مسك الدفاتر والمستندات الضريبية:

- 121..... الفرع الرابع: القصد الجنائي في جريمة الامتناع من تقديم المستندات الضريبية
- 122..... الفرع الخامس: القصد الجنائي في جريمة إتلاف الأوراق الضريبية:
- 122..... الفرع السادس: القصد الجنائي في جريمة السر الضريبي:
- 122..... الفرع السابع: القصد الجنائي في جريمة الاعتراض الجماعي على دفع الجريمة:
- 123..... خلاصة الفصل الثالث :
- 125..... الباب الثاني: آليات مكافحة الجريمة الضريبية بين الوقاية و القمع في التشريع الجزائري:
- 127..... الفصل الأول: الآليات الوقائية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري
- 128..... المبحث الأول: الآليات الوقائية لمواجهة الجريمة الضريبية على مستوى التشريع الجنائي.....
- 129..... **المطلب الأول: تحسين التشريع الضريبي واستقراره:**
- 129..... الفرع الأول: مبدأ تبسيط النص التشريعي الضريبي:
- 129..... الفرع الثاني: مبدأ استقرار النص الضريبي:
- 130..... الفرع الثالث: تجسيد مبدأي تبسيط النص الجنائي واستقراره في التشريع الجزائري:
- 137..... **المطلب الثاني: مبدأ تحقيق العدالة الجنائية:**
- 137..... الفرع الأول: مفهوم العدالة الضريبية:
- 138..... الفرع الثاني: مقومات العدالة الضريبية:
- 140..... الفرع الثالث: تجسيد الإصلاحات على مستوى العدالة الجنائية في التشريع الجزائري:
- 142..... **المطلب الثالث : تقنين إجراءات مكافحة الجريمة الضريبية وإصلاحها**
- 142..... الفرع الأول: إلغاء نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
- 143..... الفرع الثاني: تشديد إجراءات الرقابة الجنائية في حالة اكتشاف ممارسات تدليسية:
- 144..... الفرع الثالث: توسيع فرض الضريبة التلقائي إلى المؤسسات الأجنبية:
- 144..... الفرع الرابع: إعادة النظر في إجراءات إعادة التقويم –الإجراءات الاعتراضية
- 145..... الفرع الخامس: تبسيط وتعزيز الإجراءات الجنائية.....
- 146..... الفرع السادس: إنشاء رقم التعريف الجنائي(NIF) :
- 149..... **المبحث الثاني : الآليات الوقائية لمواجهة الجريمة الضريبية على مستوى الإدارة الجنائية**
- 149..... **المطلب الأول : تحسين و ترقية الجانب البشري لمواجهة الجريمة الضريبية**
- 150..... الفرع الأول : فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي
- 151..... الفرع الثاني: التكفل بالأوضاع المادية والاجتماعية للموظف: توفر نظام الأجور الذي
- 151..... الفرع الثالث: توفير الحماية اللازمة للموظفين: يجب توفير الأمن للموظف في الإدارة
- 152..... الفرع الرابع: مراقبة الموظفين
- 152..... الفرع الخامس: إصدار دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب
- 152..... **المطلب الثاني: توفير وتحسين الجانب المادي لمواجهة الجريمة الضريبية:**
- 153..... الفرع الأول: إحداث هيكل جديدة للإدارة الضريبية:
- 153..... الفرع الثاني: رقمنة الإدارة الضريبية:
- 156..... الفرع الثالث: توفير وسائل النقل:
- 157..... **المبحث الثالث : الآليات الوقائية لمواجهة الجريمة الضريبية على مستوى المكلف بالضريبة**
- 157..... **المطلب الأول: توعية المكلف بالضريبة لمواجهة الجريمة الضريبية:**
- 157..... الفرع الأول: ترسيخ ثقافة الضريبة:
- 158..... الفرع الثاني : ترسيخ فكرة الضريبة التزام خلقي:
- 158..... الفرع الثالث: زرع الثقة بين المكلف والحكومة
- 158..... الفرع الرابع: إطلاع المكلف بمستجدات الضريبة:
- 159..... **المطلب الثاني: إزالة التوتر بين المكلف والإدارة لمواجهة الجريمة الضريبية:**

160	الفرع الأول: على مستوى الهياكل الإدارية:
161	الفرع الثاني: الاستقبال الهاتفي:
161	الفرع الثالث: التكفل بالاستقبال الشخصي وبتقديم الاقتراحات للزوار:
162	الفرع الرابع: إصدار قناة للاتصال وموائيق جبائية:
164	ملخص الفصل الأول:
166	الفصل الثاني آليات الرقابة الجبائية لمكافحة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري
167	المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية
167	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الضريبية
168	الفرع الأول: تعريف الرقابة الإدارية:
168	الفرع الثاني: تعريف الرقابة المالية:
169	الفرع الثالث: تعريف الرقابة الجبائية:
169	المطلب الثاني: أهداف الرقابة الضريبية:
169	الفرع الأول: الهدف الإداري والقانوني:
170	الفرع الثالث: الهدف الاجتماعي:
171	المطلب الثالث: أسباب قيام الرقابة الجبائية
171	الفرع الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الجريمة الضريبية:
171	الفرع الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:
171	الفرع الثالث: الرقابة الجبائية كوسيلة في تشخيص المخاطر الجبائية المحيطة بالمؤسسة:
173	المبحث الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية في التشريع الجزائري
173	المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
173	الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية:
176	الفرع الثاني: حقوق والتزامات المكلف الضريبية:
183	المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية:
184	الفرع الأول: الهياكل المختصة بالرقابة الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية:
188	الفرع الثاني: الأجهزة الحديثة المختصة بالرقابة الجبائية المكلفة بمواجهة الجريمة الضريبية:
191	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية:
192	الفرع الأول: الرقابة الفهرسية (العامة أو الشاملة):
194	الفرع الثاني: الرقابة المعمقة:
201	المبحث الثالث: التنسيق والتعاون وتدابير أخرى كآليات لمواجهة الجريمة الضريبية
201	المطلب الأول: التنسيق والتعاون الداخلي في مواجهة الجريمة الضريبية:
202	الفرع الأول: لجان التنسيق والفرق المختلطة:
206	الفرع الثاني: التعاون الثنائي الداخلي:
208	المطلب الثاني: التنسيق والتعاون الدولي في مواجهة الجريمة الضريبية
209	الفرع الأول: أهمية الاتفاقيات الجبائية في مواجهة الجريمة الضريبية:
209	الفرع الثاني: الإجراءات المتخذة لمواجهة الجريمة الضريبية الدولية:
215	الفرع الثالث: أهم عراقيل تنفيذ الاتفاقيات الدولية لمواجهة الجريمة الضريبية:
216	الفرع الرابع: أهم الاتفاقيات التي أبرمتها الجزائر في مواجهة الجريمة الضريبية:
221	المطلب الثالث: إجراءات و تدابير أخرى لمواجهة الجريمة الضريبية
221	الفرع الأول: تطبيق النظام المالي والمحاسبي الجديد IFRS:
225	الفرع الثاني: إنشاء البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال العش:
228	الفرع الثالث: الشفافية الضريبية كآلية لمواجهة الجريمة الضريبية:
231	ملخص الفصل الثاني:

233	الفصل الثالث: الوسائل الإجرائية(القمعية) لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري
234	المبحث الأول: إجراءات متابعة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري
234	المطلب الأول: إثبات ومعاينة الجريمة الضريبية
234	الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لمعاينة الجريمة الضريبية
238	الفرع الثاني: وسائل إثبات الجريمة الضريبية
243	المطلب الثاني: تقدير وسائل الإثبات في الجريمة الضريبية
243	الفرع الأول: حجية المحاضر الضريبية
245	الفرع الثاني: حجية المحاضر الأخرى
246	المبحث الثاني: مباشرة الدعوى الضريبية والجزاء المترتبة عليها
246	المطلب الأول: تحريك الدعوى الضريبية الجبائية
246	الفرع الأول: شروط تحريك الدعوى
252	الفرع الثاني: مصير الدعوى في حالة تخلف أو سحب الشكوى
253	المطلب الثاني: الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجريمة الضريبية
254	الفرع الأول: الاختصاص النوعي في الجرائم الضريبية: يقصد بالاختصاص النوعي
259	الفرع الثاني: الاختصاص المحلي
261	المطلب الثالث: انقضاء الدعوى الجزائية في التشريع الجزائري
262	الفرع الأول: الأسباب العامة
265	الفرع الثاني: الأسباب الخاصة
268	المبحث الثالث: الآليات العقابية للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري
268	المطلب الأول: العقوبات الجبائية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري
270	الفرع الأول: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
272	الفرع الثاني: في مجال الضرائب غير المباشرة
272	الفرع الثالث: في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال: جاءت المادة 114
273	الفرع الرابع: في مجال قانون الطابع
274	الفرع الخامس: في مجال قانون التسجيل
274	الفرع السادس: في مجال قانون الإجراءات الجبائية
275	المطلب الثاني: العقوبات المهنية للجريمة الضريبية
275	الفرع الأول: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف
275	الفرع الثاني: تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش
276	الفرع الثالث: سحب التوطين المصرفي للمستوردين
276	الفرع الرابع: إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية
277	المطلب الثالث: العقوبات الجزائية لمواجهة الجريمة الضريبية
277	الفرع الأول: العقوبات الأصلية
279	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية للجريمة الضريبية
281	ملخص الفصل الثالث
283	الخاتمة
290	قائمة المراجع
318	الملاحق
330	الفهرس

الملخص

من المعلوم أن الضرائب تشكل الممول الأساسي للخزينة العمومية ، ولكن من جهة أخرى نجد المكلفين بها يسعون دائما إلى تفاديها بشتى الطرق وهذا ما يعرف بالجريمة الضريبية. وهذه الظاهرة ليست وليدة عصرنا الحالي، بإقتران وجودها بوجود الضريبة نفسها، مالا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولكنها أخذت بعدا وطابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء، وخاصة النامية منها. لذا بات لزاماً التصدي لها ومواجهتها بكل الوسائل الكفيلة للحد منها ومنعها بهدف ضمان استمرار وديمومة دخول الموارد المالية للخزينة العامة للدولة.

والجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة السلبية التي تؤثر على الاقتصاد الوطني، من جراء استنزاف ميزانية الدولة حيث تعد الضرائب حاليا مصدرا مهما لتمويل الخزينة العامة وهذا بعد ما فقدت تركيز اعتمادها على الموارد البترولية والمحروقات بسبب تدني مردودها. لذا حاولت الجزائر أن تقضي عن

الجريمة الضريبية بواسطة سن قوانين وفرض رقابات وعقوبات جزائية وجبائية على المكلفين.

لذا لقد حاولنا في هذه الرسالة معالجة الجريمة الضريبية بالتعرض إلى ماهية الضريبة بما أنها تشكل محل الاعتداء في الجريمة الضريبية وكذا ماهية الجريمة الضريبية والتعرف كذلك على أبرز الأسباب التي أدت إليها ومختلف الأساليب المستعملة من أجل التخلص من أداء الضريبة والآثار المترتبة عنها من جهة. ومن جهة أخرى تناولنا آليات مكافحة الجريمة الضريبية من خلال معالجة أسبابها عن طريق وسائل وقائية ورقابية، كما تطرقنا إلى الوسائل القمعية بالرجوع إلى السياسة العقابية التي اتبعتها المشرع الجزائري في كل من المواد الجزائية والجبائية من أجل إخضاع المكلفين بالضريبة التطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها.

Résumé:

L'impôt constitue une source importante de fond de trésor public. Cependant, des contribuables s'efforcent à y échapper. C'est ce qu'on appelle le délit fiscal.

Ce phénomène a existé depuis l'existence de l'impôt lui-même. Il est pas concerné d'un pays ou bien une autre; il devient une issue internationale qui affecte tous les pays sans exception. En particulier; les pays sous-développement. Alors, il est fatal de le lutter par tous les moyens qui le diminuer ou l'éliminer d'une façon définitive, pour assurer les sources financières du trésor public de pays d'une manière permanente et perpétuelle.

L'Algérie à l'instant des pays du monde; souffre de ce phénomène, ou elle essaye toujours de l'éliminer en instaurant des dispositions législatives répressive à appliquer l'encontre des contribuables contrevenants.

Ce phénomène peut toucher l'économie nationale à conséquence de l'épuisement du bilan. Au temps quand les impôts devient une source qui supporte le trésor public, après il a perdu son créance aux sources combustibles et au Pétrole à cause de leurs rendement dégradés.

La présente thèse traite le délit fiscale ainsi que les raisons de la fraude fiscale et ses conséquences. Elle traite également les mécanismes de prévention et de lutte contre ce délit.

La thèse expose aussi la manière adopté par le législateur Algérien en manière pénale et fiscale, en vue d'imposer aux contribuables à respecter et exécuter leurs obligations fiscales.

Abstract:

It is known that taxes are considered as the most important financial sources to the public treasury. However; those who are assigned with this latter are constantly avoiding paying taxes. And that is what we call " Tax Misdemeanor" .

This phenomena is not a newly born one. Yet; it exists since taxes came into existence. It is not restricted to one geographical area or another, but it becomes an international issue that all nations of the world suffer from, especially those countries that are under development. for that, it is compulsory to face this phenomena with whatever means to reduce if not, making an end to it, in order to assure the continuity of the financial support to the public treasury of the nation.

Algeria like any other country in the world, suffers from this phenomena that affects the national economy as a result of the exhaustion of the budget of the nation, in a time when taxes are considered as an important source of the financial support to the public treasury, after the nation had lost its reliance on fuels and petrol which had already attended a faded flow. For that, Algeria adopted and imposed some laws and penalties to those who are concerned with taxation.

In this theisis, we have tried to deal with Tax Misdemeanor. What a Tax Misdemeanor can be, the main reaons that lead to it, as well as the multiple means that people follow to not pay taxes and what this may result.

We have also dealt with the means adopted to make an end to this phenomena, taking into consideration the reasons this latter and treating them in a preventative and censorial means. We have also exposed the repressive means; shedding light on the penal policy adopted by the Algerian nation, concerning penal laws that forces those who are concerned with taxation to apply, respect and follow impositions and laws.