جـــــامعة مولـــود معمـــــري- تيـــــــزي وزو-
كلّيـــــة الحقـــوق والعلـــوم السيـــاسية
قسم الحقوق -نظام ل.م.د

# آليات مكافحة الغش والتهرّب الضريبي على ضوء قانون المالية لسنة 2022

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون
تخصّص: قانون الأعمال

إعداد الطالبتين:
-عبد الرحماني نور الهدى
-بوحديد سامية

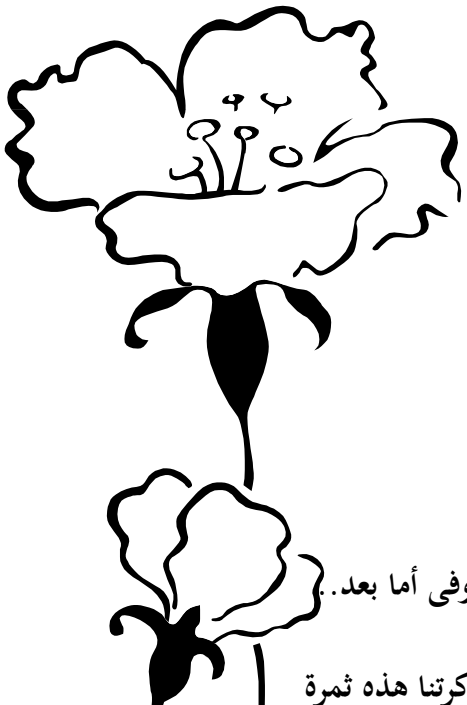
إشراف الأستاذة:
د/ مخلوفي مليكة

لجنة المناقشة

د/ أيت تفاتي حفيظة أستاذ محاضرة "أ"، جامعة مولود معمري، تيزي وزو..... رئيسًا
د/مخلوفي مليكة، أستاذ محاضرة "أ"، جامعة مولود معمري، تيزي وزو..... مشرفًا ومقررًا
د/ خليف ياسمين، أستاذ محاضرة "ب"، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.....ممتحنا

تاريخ المناقشة28/09/ 2022

بسم الله الرحمن الرحيم



# إهداء

**الحمد لله و كفى و الصلاة على الحبيب المصطفى و أهله و من وفى أما بعد.**

**الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد و النجاح بفضله تعالى، مهداة إلى من بحبها رعتني و من فيض عطفها سقتني، وعلى الفضائل ربتني، إلى كل من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم لجراحي، فكانت الشمعة التي أنارت دربي عسى أن يحفظها لي ربي أمي الغالية .**

**إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار أبي الحبيب أطال الله في عمره .**

**لكل العائلة الكريمة التي ساندتني و لا تزال من إخوة و أخوات .**

**إلى رفيقات المشوار اللاتي قاسمنني لحضاتة رعاهم الله و وفقهم .**

**إلى كل من لهم أثر على حياتي و إلى كل من أحبهم قلبي و نسيهم قلمي .**

**نورالهدى.**

# إهداء

**إلـمن أوصيتُ بهما وأمرت بطاعتهما وأبغي رضاهما.**

**إلى من تعلمتُ منهما الصّبر والإيمان والقيم النّبيلة.**

**إلى والدي ووالدتي أطال الله بقاءهما.**

**إلى إخوتي وكلّ غالٍ.**

**إلى كلّ من ساعدني من قريب أو بعيد، إليهم جميعًا أهدي ثمرة عملي هذا عرفانًا وتقديرًا بالجميل.**

**سامية.**

أسجد لله شاكرًا فضله، الذي منحني الإرادة والصّبر حتى جعلني أنجز هذا الجهد العلمي البسيط في مجال القانون، ويقول الرّسول صلى الله عليه وسلّم:

" مَنْ لاَ يَشْكُرُ النَّاسَ لاَ يَشْكُرُ الله".

امتثالاً لهذا الحديث النبّوي الشّريف. يسعدني في هذا المقام أن أتقدّم بخالص الشّكر والتّقدير وأصدق آيات العرفان إلى:

الأستاذة "**مخلوفي مليكة** " لقبولها الإشراف على هذا العمل، ومقاسمتنا العبء والمشقّة وأتاحت لنا من وقتها الثّمين وأرشدتنا بتوجيهاتها السّامية، فأضاءت لنا الطّريق وجنبتنا الكثير من الأخطاء، ومنحتنا طول بال عظيم و صبرٍ وعونٍ، فكانت لنا الملاذ بعد الله - سبحانه وتعالى- ولها الفضل بعده - عزّ وجلّ - في إخراج هذه الأطروحة في صورتها الحالية، فجزاها الله خير الجزاء وألبسها ثوب الصّحة والعافية، ورزقها صالح الأعمال ونفع بعلمه مادامت الأرض وبقيت السّموات.

كما أتوجّه بعظيم الشّكر والعرفان لأعضاء لجنة المناقشة المحترمين لتفضّلهم قبول مناقشة وتصويب محتوى هذا العمل العلمي المتواضع، ونسأل الله سبحانه وتعالى أن يبقيهم نبراسًا للعلم ومنارةً للمعرفة.

كما نشكر كل من ساعدنا في هذا العمل المتواضع من بعيد أو من قريب، ولو بكلمة أو بسمة رفعت من معنوياتنا.

نور الهدى وسامية

# قائمة المختصرات

-ص : الصفحة

ص ص : من الصفحة ... إلى الصفحة ...

- ط : الطبعة

-دط : دون طبعة

- د س ن : دون سنة نشر

- ج ر:الجريدة الرسمية

- ع : عدد

- ق ض م ر م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- ق ض غ م : قانون الضرائب غيرالمباشرة

- ق ض م : قانون الضرائب المباشرة

- ق ط : قانون الطابع

- ق ت : قانون التسجيل

- ق ر ر أ : قانون الرسم على رقم الاعمال

- ق إ جبائية : قانون الاجراءات الجبائية

- ق إ جزائية : قانون الاجراءات الجزائية

- ق ع: قانون العقوبات

- ق م : قانون المالية

# مقدّمة

تسعى كل دولة إلى تحقيق الإستقلال الاقتصادي، الذي لا يأتي إلا بتحقيق التنمية الشاملة في مختلف الميادين وبالاعتماد على سياسة مالية رشيدة، تعمل على إيجاد مصادر تمويلية داخلية تتّسم بالاستقرار والدوام مقابل تفادي الانعكاسات السلبية التي تترتب على التمويل الخارجي من مساعدات مالية واقتراضٍ مشروطٍ من طرف الهيئات العالمية، مما شكل عبئا على كاهل الدولة حيث جعلها تخضع للعديد من الشروط التي لا تتعلق بالجانب الاقتصادي أو المالي فحسب بل يمكن أن تصل إلى المساس بسيادة الدولة والتدخل في شؤونها الخاصة، هذا ما دفعها إلى الإعتماد على مصادر تمويلية أخرى من بينها الضريبة.

تمثل الضرائب في العصور الحديثة من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، فهي تلزم الأفراد بالمساهمة في تكاليفها وأعبائها عن طريق فرض الضرائب عليه طبقا لنظام فني معين، يقوم على مجموعة معينة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة، نظرا لطبيعتها الخاصة كمورد عام يتغير حجما بتغير الأوضاع السياسية والإقتصادية والإجتماعية للمجتمع.

باعتبار الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه بنفع خاص مقابل دفعها،نتج عنه مشكلة ضريبية في غاية الخطورة لها أثر مباشر على الخزينة العمومية وعلى اقتصاد الدولة المتمثلة في الغش والتهرب الضريبي لأن جميع المكلفين بالضريبة يعتبرونها عبئا إضافيا عليهم، وبالتالي فهي التزام غير مرغوب فيه ومن ثم يحاولون التخلص منها كليا أو جزئيا من خلال استغلالهم لثغرات قانونية أو استعمالهم لطرق احتيالية، مما يشكل مخالفة يعاقب عليها القانون.

يعتبر الغش والتهرّب الضريبي خاصة إذا اقترن بممارسات تدليسية جريمة ضريبية ذات طابع إقتصادي لما يترتب عنها من آثار ضارة للاقتصاد الوطني، وتتصل بالمال العام للدولة الذي يهم المجتمع بأسره ويعني كل فرد على حد سواء نظرا لعدم توريد الموارد المالية إلى الخزينة العمومية، ومن ثم تفويت فرص كثيرة على الدولة في إنجاز مشاريعها المختلفة لتحقيق الأهداف العامة، مما يؤدي إلى حرمان أفراد المجتمع من خدمات المرافق العامة المتنوعة التي يمكن أن تنجزها الدولة لو تحصلت على المبالغ المتهرب منها.

لقد انتشرت الآثار السلبية لجريمة الغش والتهرّب الضريبي وامتدت ومست كل الميادين، بل لم تعتد تقتصرعلى الصعيد الداخلي للدولة بل أصبحت ذات بُعد دولي خصوصا مع بروز الشركات المتعددة الجنسيات التي تستفيد من التباين الاقتصادي بينها وبين أقاليم الدول المضيفة التي من خلال استثماراتها تهدف إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح مقابل تخفيض أعبائها الضريبية من خلال التهرب من التزاماتها بدفع الضريبة باتباعها آليات متعددة وبهذا تتضرر الدول النامية بحرمان خزينتها من موارد مالية ومن ثم صعوبة تحقيق التنمية والتقدم الاقتصادي.

لذا أصبحت مسألة الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي من أولويات الدول نظرا للانعكاسات السلبية التي ترتبت عنها وعرقلة دور الضريبة على جميع المستويات لذا تسعى مختلف الدول على اختلاف أنظمة الحكم فيها منها الجزائر، خاصة في الآونة الأخيرة مع انتشار فيروس كورونا المستجد الذي أدى إلى تدهور أوضاع البلاد عامة والأوضاع المالية الإقتصادية خاصة، وأمام إستغلال بعض الأشخاص هذا الطرف أدى بالمساس بالأمن المالي للدولة زيادة على ذلك تراجع في أسعار البترول في السوق الدولية للأمر الذي أثر على المداخيل المالية للدولة وانعكس سلبا على مختلف جوانبها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

لذلك، فإن الاهتمام بدور الجبائية العادية في تمويل الخزينة العمومية أصبح من المسائل الاستراتيجية التي يجب أن تختص بالإهتمام والبحث العلمي، حيث يواجه موضوع هذه الدراسة التغيرات والإصلاحات التي عرفتها الجزائر في محاربة الفساد والجريمة الاقتصادية ولو عن طريق إيجاد سُبل أخرى للقضاء على جريمة الغش والتهرب الضريبي، وهذا ما جعل السلطة التشريعية تسن عدة نصوص قانونية وتنظم عدة أحكام لمواجهة هذه الجريمة خاصة من حيث متابعتها وقمعها، وذلك تطبيقا لنص المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020[1] إضافة إلى ما جاء به قانون المالية لسنة 2022[2] من اصطلاحات جبائية، ومن خلال هذه المعطيات القانونية نجد أن

[1]– المرسوم الرئاسي، رقم 20–442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020، المتضمن التعديل الدستوري ج. ر. ج. ج عدد (82) الصادرة في 30 ديسمبر 2020.

[2]– قانون رقم 21–16، مؤرخ في 30 ديسمبر 2021، يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج.ر.ج.ج عدد (100)، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2021.

جريمة الغش والتهرب الضريبي تنطوي على سلوك مجرم يستوجب متابعته وقمعه واعتبارا لذلك ونظرا لأهمية الضريبة وركزها في ميزانية الدولة.

تكمن أهداف هذه الدراسة في تسليط الضوء على جريمة الغش والتهرّب الضريبي في التشريع الجزائري، والوقوف على أهم الآليات التي كرسها المشرع الجزائري من أجل الوقاية أو التقليل من حدة الغش والتهرب الضريبي، فضلا عن تقييم مدى نجاعة الآليات المرصدة ومدى كفايتها مقابل التزايد المستمر في انتشار هذه الجريمة وتضخم فاتورة الخسائر التي تمسّ الاقتصاد الوطنيوالإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وعليه ارتأينا طرح الإشكالية التالية:

**ما مدى فعالية الآليات التي اعتمدها المشرّع الجزائري للحدّ من جريمة الغش والتهرّب الضريبي؟**

وللإجابة على الإشكالية اتبعنا المنهج التحليلي وذلك لتحليل النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع لاسيما قانون العقوبات والقوانين الجبائية المختلفة وكذا قانون المالية لسنة 2022.

نظرا لخطورة جريمة الغش والتهرب الضريبي على الإقتصاد الوطني تبنى المشرع الجزائري سياسة الوقاية خير من العلاج فكرس العديد من الآليات الوقاية من هذه الجريمة **(الفصل الأوّل)** وللحد منها تبنى إلى جانبها سياسة القمع من خلال تكريس عدة عقوبات خاصة بهذه الجريمة بهدف ردع المجرمين **(الفصل الثّاني)**.

# الفصل الأوّل:

# آليّات الوقاية من جريمة الغش

# والتهرّب الضّريبي

تهدد جريمة الغش والتهرّب الضّريبي اقتصاديات الدول، لذلك تسعى كل واحدة منها بما فيها الجزائر إلى البحث عن إجراءات وقائية للحدّأو التقليل منها قبل مكافحتها باعتبار هذه الأخيرة مكلفة، كما أن سدّ الطريق أمامها هو إجراء وقائي بالدرجة الأولى لابد منه قبل تطبيق العقوبات واللّجوء إلى عملية المتابعة القضائية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أنجع الوسائل الوقائيةمن خلال تفعيل سلطة التحقيق والرقابة التي يمكن من خلالها الكشف عن حالات الغش والتهرب الضّريبي التي تزداد من يوم لآخر لاسيما في ظل تطور الوسائل والطرق المستعملة في عملية ارتكابها **(المبحث الأوّل)**، كما بذلت الجزائر مجهودات معتبرة من أجل توسيع رقابة الإدارة الجبائية داخل وخارج حدودها الإقليمية، تظهر في التّنسيقبين إدارة الضّرائب وإدارات أخرى لها علاقة بمكافحة التهرّب الضّريبي، وبسبب انتشار ظاهرة الغشّ والتهرّب الضّريبي واتّساع نطاقها ليتعدى حدود الدولة، أصبح إرساء التّعاون الدولي أمرًا ضروريًا من خلال إبرام اتفاقيات دولية تهدف إلى تبادل المعلومات عن المكلفين المتهربين من دفع الضريبة **(المبحث الثّاني)**.

## المبحث الأوّل

## الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغشّ والتهرّب الضّريبي

تعد الآليات الرقابية التي وضعتها الإدارة الجبائية لمكافحة الغش والتهرّب الضّريبي من أهم الآليات الوقائية باعتبارها تراقب مدى صحة المعلومات والأرقام المصرّح بها من قِبل المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية، قصد مقارنتها مع ما هو مصرح به وبالمعلومات المتحصل عليها، وفق برنامج مسطر من طرف مصلحة الرقابة الجبائية وعلى المحققين اتباعه، ونظرًا لأهمية هذه الرقابة فلابد من ضبط مفهومها **(المطلب الأوّل)**، كما أن تعدّد التصريحات مع وجب التحقيق منها يدفع بالإدارة الجبائية إلى توسيع مهامها ممّا يؤدي إلى اختلاف أشكالها **(المطلب الثّاني)**.

### المطلب الأوّل

### مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الضّريبة أداة هامّة تمكّن الدولة من تحقيق الأهداف المالية والإقتصادية والسياسية والإجتماعية، ومن أجل المحافظة عليها من الغشّ والتهرّب الضّريبي منح المشرّع الجزائري للإدارة الجبائية سلطة الرقابة الجبائيةالتي تستدعي إلى تعريفها **(الفرع الأوّل)**، وتحديد أهدافها **(الفرع الثّاني)**، وكذا الأسباب التي فرضت وجودها**(الفرع الثّالث)** والمبادئ التي تقوم عليها**(الفرع الرّابع)**.

#### الفرع الأوّل

#### تعريف الرقابة الجبائية

لقد تنوعت وتعددت التعاريف الفقهية المرتبطة بالرقابة رغم اتحادها في المعنى، فيعرف المفكر الاقتصادي " **Henry Fayol** " الرقابة بصفة عامة على أنها "مجموعة من العمليات التي ترمي إلى التحقيق ما إذا كان كل شيء يسير وفق الخطة المرسومة والتعليمات الصّارمة والقواعد المقررة، وموضوعها يتعلق بتبيان نواحي الضُعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"[1].

أما "الرقابة الجبائيةفيقصد بها مجموعة من العمليات، غايتها رقابة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة"[2].

---

[1]– نقلاً عن: خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص212.

[2]– نقلا عن: بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص13.

في حين عرفها الأستاذ "**Philipe Colin**" على أنها "الفحص أو التحقيق المحاسبي المطبّق من طرف الإدارة الجبائية وهي عبارة عن مراقبة مدى احترام القوانين الجبائية"[1].

وفي الجزائر ففي ظل الإصلاحات الاقتصادية الشاملة التي شهدتها الدولة الجزائرية لاسيما الجبائية منها فقد عرف مفهوم الرقابة الجبائية تطورا هاما من خلال التشريعات والقوانين التي صدرت في هذا المجال.

فقد عرّفتها المديرية العامة للضرائب الرقابة الجبائية على أنها "الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وشرطا من الشروط الأساسية والفعّالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات"[2].

أما الأستاذ عبد المجيد دراز فعرفها بأنها "التحقيق من شمول الوعاء الضريبي المعول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة، ومن صحة القيم المالية لهذه العناصر، والتأكد من حصيلة المركز المالي للمعول سواء عند تحديد دين الضريبة أو عند النظر في إسقاطها"[3].

أما فيما يخص نطاق هذه الرقابة فقد أثبتت التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بها بأن أغلبها تكون غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب عن حُسن نية أو عمدا، لذا منح القانون الإدارة الجبائية سلطات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات وصدقها قانونيا، وصولا إلى تصحيح وتقويم الأخطاء المرتكبة، غير أن الرقابة على مستوى مصالح الإدارة الجبائية تبقى غير كافية لذلك عادة ما تقوم الإدارة بتحقيقات أكثر عمقا كالتحقيق في المحاسبة، والتحقيق في مُجمل الوضعية الجبائية، وسعيها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي قد تشدد الرقابة على الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين والوثائق المرافقة لها لأجل التأكد من صحة المعلومات والبيانات الواردة فيها، فالرقابة بهذا المنطق أمر حتمي للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين[4].

---

[1]- PHILIPE Colin, La vérification, edition èconomica, Paris, 1985, P38.

[2]– لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في الرقابة الجبائية، دراسة حلة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص18.

[3]– بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999–2009، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011، ص87.

[4]- العثماني مصطفى، نظام المعلومات وتفعيله في الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2008، ص162.

من خلال جل التعريفات السّابقة يمكن الوصول إلى تعريف شامل للرقابة الجبائية على أنها وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائيةالتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها من قبل المكلفين بالضريبة واكتشاف الأخطاء والإنحرافات التي تحول دون تحقيق الأهداف الضريبية والتحرك السريع للقضاء عليها بفعالية بما يضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من جهة محاربة الغش والتهرب الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية من جهة أخرى.

## الفرع الثّاني

## أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائيةعنصرًا مهمًا في نظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية، فهي تسعى إلى تحقيق أهداف متعددة تتمثل في كل من الهدف القانوني **(أوّلًا)**والإداري **(ثانيًا)** والاقتصادي والمالي **(ثالثًا)** والاجتماعي **(رابعًا)**.

**أوّلًا- الهدف القانوني:** تعتبر الرقابة الجبائية أنجع وسيلة تملكها الإدارة للتحقّق من مدى احترام ومطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للتشريع الضريبي، بهدف دفعهم إلى التصريح الصحيح وتجنّب طرق التدليس لارتكاب المخالفات، كما تهدف إلى اكتشاف المتهربين وإحالتهم أمام الجهات القضائية لمعاقبتهم[1].

**ثانيًا- الهدف الإداري:** تساهم الرقابة الجبائية بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء في الجهاز الإداري ويمكن تحديدها من خلال النقاط التالية:

– تساعد الرقابة الجبائية على كشف الثغرات والنقائص القانونية مما يمكن الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات لتفادي ذلك النقص وإيجاد الحلول له.

– تحديد أوجه الإنحراف وكشف الأخطاء بما يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتفادي الوقوع فيها مرة أخرى.

– تسمح الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات الخاصة بجميع أنواع الضرائب وتقدير الغش والتهرب الضريبي ومدى تأثيره على المؤشرات الاقتصادية الأخرى[2].

---

[1]-راجع: المادة (192) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة (2) من قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد (72)، الصّادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2012.

[2]– كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ضل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية لفترة (2000–2010)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير،جامعة المدية، 2012، ص 85.

**ثالثًا- الهدف الاقتصادي والمالي:** تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسّرقة، ومن كل ضياعٍ بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتّالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ذلك أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجباية[1].

**رابعًا-الهدف الاجتماعي:** تسعى الرقابة الجبائيةإلى التخفيف من حدة الفوارق الاجتماعية من خلال تطبيق سياسة قواعد الضريبة تطبيقًا عادلاً بين الأفراد وتوزيع العبء الضّريبي، وتجنّب تحويله إلى بعض المكلفين الذين يحترمون التزاماتهم الضريبية[2].

## الفرعالثّالث

## أسباب وجود الرقابة الجبائية

ثمة سببين رئيسين أديا بضرورة الوصول إلى إيجاد نظام رقابي يقوم براقية التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضّريبة والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية ومراقبة تنفيذ التشريعات الجبائية، هما حرية المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخيله **(أوّلاً)**ومحاربة التهرب الضريبي**(ثانيًا)**.

**أوّلاً- حريّة المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخيله:** بما أن النّظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة التي لها نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية باعتبارها الأساس لتحديد الوعاء الضريبي والتي يفترض أنها صحيحة ما لم يتم إثبات عكس ذلك، وجدت الرقابة الجبائية للتأكد منها، وذلك وفق الفقرة الأولى من المادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء فيها***"تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة..."***[3].

الإدارة تقوم بمراقبة التصريحات المكتتبة من قبل المكلف بالضريبة لاكتشاف الأخطاء الموجودة سواء بحسن نية أو بسوء نية، والعمل على تصحيحها وتفادي تكرارها في المستقبل، ومن هنا يتضح بأن السّبب الرئيسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي،

[1]– كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ضل الإصلاح الضريبي، مرجع سابق، ص 85.

[2]- ALEXANDER Gardette et ANNE Mlynarski, L’évolution des outils juridiques du contrôle fiscal, Revue française de comptabilité, N°477, Paris, 2014, P36.

[3]– الفقرة الأولى من المادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية المعدل بالأمر 15–18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015.

مما استوجب على المشرّع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صحتها ومطابقتها لما هو موجود في الحقيقة[1].

**2- محاربة التهرّب الضّريبي:** يسعى بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، ولقد ازدادت هذه الظاهرة نظرا لضعف الرقابة الجبائية وقلة إمكانياتهاالمادية والبشرية، بالإضافة إلى ضخامة هذه الظاهرة وتوسيع نطاقها وصعوبة قياسها وما ترتب عنها من آثار مالية واقتصادية خطيرة تتمثل في حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية ضخمة، وبالتالي فشل الاقتصاد الوطني على أرض الواقع، لذلك دعت الضرورة إلى إيجاد آلية رقابية عصرية تهدف إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش والتهرب الضريبي، وهذا من خلال الإصلاح النوعي والكمي لإمكانيات الرقابة الجبائية ماديا وبشريا، وتسهيل إجراءات عملها على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي لصد ظاهرة الغش والتهرب الضريبي[2].

## الفرع الرّابع

## مبادئ الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع لاسيما من الغش والتهرب الضريبي، بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية وتوجيهها لتحقيق أهداف الدولة المنشودة، ولكي تؤدي الرقابة الجبائية وظائفها لابد أن تقوم على مبادئ أساسية تتمثل في إقامة نظام جبائي محكم(**أوّلاً**)، إرساء قواعد الحسّ الضريبي لدى المكلف بالضريبة(**ثانيًا**)وأخيرًا ترقية الإدارة الجبائية(**ثالثًا**).

**أولاً- إقامة نظام ضريبي مُحكم:** يعتبر النظام الضريبي من أساسيات الرقابة الجبائية، حيث تنعكس السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي، بقدر ما يتوفر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحنكة الفنية في أنظمتها الضريبية، وبطبيعة النظام الجبائي المعقدة وغموض نصوصه ومواده فهذا سبب من أسباب ظهور الغش الضريبي، فكيف يمكن التحكم في نظام جبائي يكون فيه

[1]- MICHEL Bouvier, MARIE Christine Esclassan, Jean Pierre LASSAL, Finances publiques, 9eme édition, L'extenso Editions, France, 2008, P704.

[2]– دانون محمد لمين، الرقابة الجبائية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في القانون، فرع قانون عام، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص16.

الأعوان المكلفين بالتحصيل جاهلين لمبادئه وكيفيات تطبيقه وذلك من كثرة نصوصه من جهة وتعقيدها من جهة أخرى[1].

وعليه يستوجب تعديل وتحديد النظام الجبائي وتحسين جهازه الإداري والذي يعد من المبادئ العامة التي تعمل على الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، لذلك نجد أن معظم التشريعات تهدف إلى إرساء هيكل ضريبي محكم يتماشى وتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق صياغة التشريعات الجبائية صياغة تتسم بالبساطة والاستقرار والمرونة، وفي نفس الوقت لتحقيق أهداف الإصلاحات الاقتصادية من استقرار مالي ودعم للتنمية بصفة عامة[2].

**ثانيًا- إرساء الحسّ الضّريبي لدى المكلف بالضريبة:** لكي يتصرف المكلف بالضريبة بإيجابية يجب على الإدارة توعيته، فكثيرا ما يتم التساؤل عن مدى إمكانية محاربة التهرب والغش الضريبي عن طريق تشجيع المكلف بدفع ضرائبه، فإحساس المتهرب بخطر يترقبه له تأثير تربوي على الجانب الاجتماعي مما يدفعه إلى عدم المجازفة بمكانته الاجتماعية.

وعلى هذا الأساس، يجب على الإدارة تقديم يد المساعدة للمواطنين والمؤسسات في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وأن أن تضع في تصرفهم إرشادات إعلامية وكتيبات لشرح بعض الإجراءات الخاصة بالضريبة، ذلك أن توجيه المكلف بالضريبة تأتي كمرحلة ابتدائية منذ بداية تعامله مع الإدارة الجبائيةلان تصرفه لا يخضع لأي حساب علمي وإنما يخضع إلى دوافع نفسية، لذلك وجب إعلام جميع المكلفين بالضريبة بكل تغيرات ومستجدات التشريع الجبائي، وعن كل الإجراءات الجبائية كمواقيت التصريح والدفع وكيفية ملئ الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات، إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة[3].

**ثالثًا- ترقية الإدارة الجبائية:** لقد تبيّن من خلال دراسة الوضعية الجبائية في كثير من الدولبأن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب والغش الضريبي ما لم يرفق بإدارة جبائية فعّالة، حيث

---

[1]-MICHEL Bouvier, MARIE Christine, L'administration fiscale en France, Presses Universitaires de France, Paris, 1998, P48.

[2]– حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص237.

[3]– عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع اقتصاد تنمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004، ص63.

أن تبعة التهرب الضريبي لا تقع على المشرع والمكلف فقط، وإنما تقع أيضا على الإدارة الجبائية التي يجب أنتكون على مستوى عال من التطور والكفاءة لمكافحة هذه الظاهرة[1].

لذلك يرجع بعض الفقهاء مشكلة الغش والتهرب الضريبي إلى غياب فعالية الإدارة الضريبية، فعندما يستشعر الممول بجو التبذير والإسراف في الإدارة الضريبية سوف يثير حفيظته ويفقده الثقة والإحترامبسياسة الحكومة، الأمر الذي يدفعه إلى محاولة الغش والتهرب من دفع الضريبة إيمانا منه بسوء استخدام حصيلتها.

كلها نقائص وثغرات قد تحد من فعالية هذه الرقابة مما يستدعي القيام بإصلاحات وتعديلات تؤدي إلى تحسين وترقية الجهاز الإداري، من خلال تزويده بكل الوسائل المادية والبشرية المؤهلة التي يمكنها سد الفراغ الداخلي الذي يعاني منه[2].

## المطلب الثّاني

## أشكال الرقابة الجبائية

تهدف الرقابة الجبائية إلى جعل المكلف بالضريبة يلتزم باحترام القوانين الجبائية وذلك بتطبيق أعوان الإدارة الجبائية مجموعة من العمليات في إطار منظّم لفحص انسجام التقارير ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية والمالية[3].

هذا، وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فإنه يعتمد على الرقابة الجبائية كمحور أساسي، حيث تجمع مختلف الإجراءات التي تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة واكتشاف الإنحرافوالإعتداءات والتجاوزات المتعلقة بها[4]، وتختلف عملية فحص الإقرارات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية، إذ يمكن أن تأخذ أشكالا متعددة، كالرقابة التي تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب والتي تدعى بالرقابة العامة أو الداخلية **(الفرع الأوّل)**، أو عن طريق الفحص الميداني في أماكن تواجد نشاطات المكلف بالضريبة والتي تعرف بالرقابة المعمقة حيث تنجز من طرف المديرية العامة للرقابة الجبائية **(الفرع الثّاني)**.

---

[1]– عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1994، ص226.

[2]– حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مرجع سابق، ص161.

[3]– بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2014، ص9.

[4]–خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص185

## الفرع الأوّل
## الرقابة الجبائية الداخلية

يصطلح على الرقابة العامة بالرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية كونها تمارس من طرف أعوان الإدارة الجبائية داخل مقرّ الإدارة وبالأخص داخل مكاتب متفشيات الضّرائب، حيث تنجز هذه العملية بشكل دوري دون تنقل أو إجراء أبحاث خاصة بل فقط تعتمد على الوثائق التي بحوزتها الملف الجبائي، ويتخذ هذا النوع شكلين أساسيين هما الرقابة الشكلية **(أوّلاً)** والرقابة على الوثائق **(ثانيًا)**.

**أوّلاً-الرقابة الشكلية:** تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وبشكل سنوي، وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى[1]، حيث تبدأ منذ استلام المصالح الجبائية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلف بالضريبة، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وتغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة، وكذا التحقّق من هوية المكلف بالضريبة[2].

وتعتبر الرقابة الشكلية أوّل عملية رقابية تخضع لها التصريحات إذ هي مجرد رقابة سطحية وبسيطة لمحتوى تلك التصريحات من معلومات ومعطيات تهدف إلى التأكد من صحة الكيفية التي قدّمت من خلالها تلك المعلومات أي الناحية الشكلية بما فيها الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف، أرقام تسجيلهم...إلخ.

وعليه فإن هذا النوع من الرقابة يهدف لضمان صحة وصدق معطيات التصريحات دون التعمّق في محتوياتها[3]، وعلى هذا فإن الغرض الأساسي من الرقابة الشكلية هو معاينة الأخطاء المادية المتواجدة في التصريحات، دون إجراء أي مقارنة بين ما تحمله من المعلومات،وتلك التي بحوزة الإدارة الجبائية، وحسب تسميتها فهي تنصب على شكل التصريحات الجبائية وليس موضوع التصريح، بالتالي لا تهدف الرقابة الشكلية إلى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة بقدر ما

---

[1]– سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص5.

[2]– بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص11.

[3]– دريس حبيبة، عوامل نقص المردودية الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2000، ص63.

تنظر إلى الشكل الذي جاءت به التصريحات والكيفية التي قدمت من خلالها المعطيات والمعلومات[1]، ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى المرحلة الثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق[2].

**ثانيًا- الرقابة على الوثائق:** يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية،حيث تقوم بفحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتسبة من قبل المكلف بالضريبة[3]، وذلك في مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة، وهو ما نصت عليه المادة (15) من قانون الإجراءات الجبائيةالتي جاء فيها على أنه ***"تراقب الإدارة الجبائية بتحليل والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.***

***كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.***

***يتعين على المؤسسات والهيئات المعينة أن تقدم الإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.***

***يتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجهود وساعات ممارسة نشاطها".***

تقوم الإدارة الجبائية بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية للمكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى، وفي هذا الصدد تطلب الإدارة الجبائية معلومات إضافية من هيئات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، والمؤسسات المالية وغيرها من الأطراف التي تقدم لها كشوفات كمعلومات إضافية، وكأمثلة عن ذلك النشاطات الطبية والشبه طبية، عيادات التوليد وقاعات العلاج، بحيث تتعامل الإدارة الجبائية بالتنسيق مع مصلحة الضّمان الاجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص المجرات من طرف كل

---

[1]–كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر،2011، ص167.

[2]– بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص11.

[3]– يقوم بهذه الرقابة كل من أعوان الإدارة الجبائية الذين ينتمون إلى مصلحة الأبحاث والمراجعات وأعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وأعوان مفتشية الضرائب الذين يمتلكون على الأقل رتبة مفتش.

>– زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013، ص132.

طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، الأمر ذاته بالنسبة للمحامين حيث تقوم الإدارة الجبائية بالتنسيق مع كتابة ضبط المحكمة التي تقدم لها كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي[1].

بالتالي فالرقابة على الوثائق هي رقابة لاحقة تسمح للإدارة الجبائية بالقيام بفحص لتصريحات المكلف بالضريبة وكشف وتصحيح النقائص المكتشفة[2]، ومتى تبين لها صحة التصريح تأخذ به لتقدير الضريبة المستحقة، أما في حالة وجود نقاط مبهمة يحق للإدارة الجبائية طلب المعلومات والتوضيحات والتبريرات من المكلف بالضريبة[3].

## الفرع الثّاني

## الرقابة الجبائية الخارجية (المعمقة)

لقد كرّس النظام الجبائي الجزائري هذا الشّكل من الرقابة في قانون الإجراءات الجبائية ويتضمنأساسية التحقق في المحاسبة **(أوّلاً)**، والتحقيق المصوب في المحاسبة **(ثانيًا)**، وأخيرا التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة **(ثالثًا)**.

**أوّلًا- التحقيق في المحاسبة:** يقصد بالتحقيق في محاسبة المكلف مجموع العمليات الإلزامية لمراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته[4]، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد بأن المشرّع الجزائري قد أدرج ضمن أحكام الفقرة الأولى من المادة (20) تعريفا عاما للتحقيق في المحاسبة حيث جاء فيها على أنه ***"مجموعة من العمليات التي تهدف إلى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة"***.

بالتالي فالهدف من التحقيق في المحاسبة هو إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في محاسبة المكلف بقصد التأكد من صحة الأرقام ومدى تطابقها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها[5] وذلك وفقا للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول[1].

---

[1]– طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012، ص115.

[2]– بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص13.

[3]– عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون (تخصص تحولات الدولة)، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2006، ص27.

[4]– ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، على الموقع:
https://www.mfdgi.gov.dz/imoges/pdf/chartes-ar/charte-dv-contribuable-verifie-2017-arabe.pdf-

[5]– طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص118.

وبما أن الهدف الأساسي من التحقيق في المحاسبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها[2]، فقد وضع المشرّع قواعد وضوابط يجب احترامها أثناء إجرائه، حيث يتعيّن على الأعوان المحققين مراعاة الإجراءات الأولية للتحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة والتي تمر بمرحلتين أساسيتين هما مرحلة التحضير للتحقيق في المحاسبةومرحلة الشروع في التحقيق في المحاسبة.

**1- مرحلة التحضير للتحقيق في المحاسبة:** لا يمكن للتحقيق المحاسبي أن يتم في إطاره القانوني إلا إذا قام المحقّق الجبائي ببعض الأعمال التمهيدية على مستوى الإدارة الجبائية ليتمكن من أخذ صورة شاملة ومستوفية عن المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق، لذا يستوجب على العون المحقّق إتّباع الإجراءات المنصوص عليها في القوانين الجبائية، أولها إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة **(أ)**، ثم القيام بمجموعة من الأعمال التمهيدية التي ستساعده في عملية التحقيق **(ب)**.

**أ- إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة:** تتلخص هذه المرحلةفي مجموعة من الأعمال التمهيدية التي تتم على مستوى مصالح الإدارة الجبائية التي تقوم بها أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل[3].

حيث تقوم المديرية الولائية الجبائية بناء على اقتراحات مفتشيات الضّرائب التابعة لهما بإعداد برنامج التحقيق السّنوي وترسل نسخة منه إلى كل من المديرية الجهوية ومديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية الجهوية، ومديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب للفصل فيه سواء بزيادة عدد الملفات للتحقيق أو إنقاصها، ثم تصادق عليها ويتم إرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العملية[4]، ويتم انتقاء المكلفين الذين

---

[1]– يعد هذا النوع من الرقابة بمثابة تكملة واستمرارا للرقابة العامة، حيث يتناول الفحص الدقيق والمتميز لمحتوى الملف الجبائي من خلال التدخلات التي يقوم بها الأعوان المحققون بالأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة أنشطتهم، فعلى خلاف الرقابة العامة (السطحية) التي تقتصر على إجراء مقارنة بين ما هو مصرح وما يجب أن يصرح به من أجل كشف النقائص والأخطاء، فالرقابة المعمقة تهدف إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكل الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات غش جبائي.

[2]– عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص28.

[3]– أنظر: الفقرة الأولى من المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية.

[4]– قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين لحالة الجزائر (2003–2008)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الإقتصاديةوالإجتماعية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009، ص69.

سيخضعون لعمليات التحقيق المحاسبي وفقا لمعايير محددة من قبل لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية، ومن أهمها نذكر:

– الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش جبائي كبيرة أو فرص غش مرتفعة مثل المهن الحرة، نشاطات الإستيراد والبيع بالجملة.

– تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة 4 سنوات أو ملاحظة المخالفات ذات طابع إقتصادي أو جبائي[1].

**ب- الإجراءات التمهيدية للقيام بالتحقيق في المحاسبة:** قبل بداية عمليات التحقيق يتعيّن على العون المحقق التوجه إلى مفتشية الضرائب التابعة لهذا المكلف بالضريبة لسحب ملفه ودراسة مركزه المالي، كما أنه ملزم بجمع معلومات تفيده وتساعده أثناء القيام بعملية التحقيق، ويمكن تلخيص هذه الإجراءات فيما يلي:

**- سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف بالضريبة:** يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف وذلك لاحتوائه على الوثائق والبيانات المتعلقة بنشاطه، وعلى كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه، وكذا الهوية الجبائية الكاملة للمكلف بالضريبة[2].

حيث يتأكد المحقق من المعلومات بناءً على كشوفات فرض الضريبة الخاضع لها المكلف، ويقدم نسخ من الإنذارات والجداول ويتأكد أن جميع الضرائب والرسوم تحت مراقبتها[3].

إن فحص الملفات له أهمية بالغة حيث يسمح للإدارة الجبائية معرفة الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصافي المصرح به من طرف المكلف بالضريبة، كما يسمح بمعرفة عناصر نمط المعيشة ومقارنتها مع الدخل المصرح به، وكذا الممتلكات العقارية المكتسبة والقيم المنقولة ومقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها[4].

---

[1]– عتير سليمان، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012، ص128.

[2]– بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص33.

[3]– زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص134.

[4]– بلمقدم مصطفى، "الجنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال"، **مداخلة ألقيت ضمن الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبييض الأموال**، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، يومي 10 و11 مارس 2009، ص 196 .197

- **إشعار المكلف:**بعد قيام العون المحقق بالأعمال التحضيرية الضرورية لإجراء عملية التحقيق في المحاسبة، يقوم بالإنتقال إلى التحقيق في عين المكان وذلك بعد إعلام المكلف عن طريق إشعار بالتحقيق، وهو ما يستفاد من استقراء نص الفقرة (4) من المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية[1]، حيث لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، كما يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار، ذلك من أجل تحضير محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان.

**2-الشروع في عملية التحقيق في المحاسبة:** بعد انتهاء آجال التحضير تنطلق عملية التحقيق من خلال العون المحقق بالتدخل في مقر عمل المكلف، ويبدأ عمله بفحص الوثائق المحاسبية من حيث الشكل (أ)، ومن حيث المضمون **(ب)**.

**أ- فحص المحاسبة من حيث الشكل:** يقوم العون المحقق بمراقبة الحالة العامة للمحاسبة وذلك من خلال التأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية ووثائق الإثبات اللازمة، وأن البيانات المسجلة فيها صحيحة من حيث دقة الحسابات ومطابقة الأحكام والقوانين السارية المفعول، وكي تكون هذه المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تتوفر في هذه الأخيرة الشروط التالية:

– **محاسبة كاملة ومنظمة:** لا تكون المحاسبة كاملة ومنظمة ومشروعة إلا إذا أمسك المكلف بالضريبة الوثائق والدفاتر المبيّنة في المواد (9) إلى (12)[2] من القانون التجاري، وأن تكون ممسوكة وفق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث يستفاد من استقراء فحوى نص المادة أنه تتلخص هذه الدفاتر فيما يلي[3]:

– الدفتر اليومي وتسجيل فيه حركات الأصول والخصوم والأحوال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان، في حالة استعمال دفاتر مساعدة فغن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة من دفاتر المساعدة.

– الدفتر الكبير يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة.

---

[1]– أنظر: الفقرة (4) من المادة (20) من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]– أنظر: المادتين (9) و(12) من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بقانون رقم 05-02، مؤرخ في 06 فيفري 2005، ج ر عدد (11)، بتاريخ 09 فيفري 2005.

[3]– أنظر: المادة (20) من القانون رقم 07-11، مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالين ج ر عدد (74)، بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

– دفتر الجرد تنقل فيه الميزانية وحساب النتائج الخاصة بالكيان.

كما يجب أن تحفظ هذه الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداءً من تاريخ قفل كل سنة مالية.

– محاسبة صحيحة ودقيقة محاسبيا: يتعيّن على العون المحقق أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات التسجيل سلبية، وكذا التأكد من صحة المعلومات المكتوبة في دفتر اليومية بالمقارنة مع بيانات ميزان المراجعة في دفتر الجرد والسجلات المساعدة له، وفي حالة ما إذا تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية أو غش جبائي فسوف يتم رفض المحاسبة.

– **محاسبة مبررة:** يجب على المكلف بالضريبة تبرير الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق إسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، حيث يعتبر شرطا لصحة معلومات المحاسبة[1].

**ب- فحص المحاسبة من حيث المضمون:** بعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية يمكنه أن يضع حكما حول صدق المحاسبة، غير أن هذا الحكم ليس إلا حكما أوليا، وبالتالي لابد من دراستها دراسة معمقة لاستخلاص النتائج النهائية، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال التحقيق في حسابات الميزانية وبالأخص حسابات الإستغلال التي يكثر فيها التلاعب ومحاولات الغش الجبائي نظرا لكونها أهم عنصر مساهم في تحديد الربح الإجمالي خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة[2]، ويمكن تلخيص عملية المحاسبة من حيث المضمون من خلال ما يلي:

– **مراجعة حساب المبيعات والمشتريات:** عند مراقبة العون المحقق للمشتريات يمكن أن يكتشف نوعين من المخالفات، يتمثل النوع الأول في تضخيم المشتريات بحيث يسعى المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة وبالتالي الربح الصافي، وغالبا ما تستخدم هذه الحيلة من طرف المكلفون الذين لا يمكنهم إخفاء رقم أعمالهم كمقاولي الأشغال العمومية[3].

[1]– بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مرجع سابق، ص36.

[2]– بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص127.

[3]– بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص38.

أما النوع الثاني فيظهر في تضخيم المشتريات، ففي بعض الأحيان يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات ويصاحب ذلك تخفيض الإيرادات الناتجة عن المبيعات، وبالتالي نسبة الأرباح التي يتم حسابها تظهر ضعيفة بصفة عادية[1]، وغالبا ما يتم ذلك من خلال إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك بتواطؤ مع المورد، أو في حالة إخفاء وضمها إلى الأعباء العامة وتسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية، وكذلك تعيده التلاعب عن طريق المشتريات بدون فاتورة[2].

- **مراقبة المحزونات:** إن الفحص الذي يجريه المحقق للفواتير قد يكشف وبسهولة الغش في المشتريات المفوترة لكن من الصعب الإكتشاف إذا كانت هذه السلع مشترية دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، الأمر الذي يوجب على المحقق من المكلف بالضريبة تمكينه من فواتير الشراء ووصولات الطلب أو الإستلام[3].

- **مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:** يقوم العون المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف المخطط المحاسبي الوطني، حيث يتولى فحص أصول الميزانية التي تصدر عن الوضع المالي للمكلف بالضريبة، وتتشكل على حسابات الأصول من ثلاث مجموعات[4]، منها الإستثمارات في السلع المنقولة وغير المنقولة والتي تتم مراقبتها بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنتها مع الجزء الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان، وكذلك الحقوق وهي مجمل الحقوق المؤسسة من خلال تعاملها مع الغير مثل الصندوق والبنك، حيث يقوم المحقق بمراجعتها والتأكد من حساباتها من خلال مقارنتها مع الدفاتر اليومية المساعدة للمبيعات.

---

[1]- بن صفي الدين أحلام، المرجع نفسه، ص38.

[2]- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيبازة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012، ص13.

[3]- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص152.

[4]- دريس حبيبة، عوامل نقص المردودية الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2000، ص66.

أما بالنسبة لفحص خصوم الميزانية وفي مجموع مصادر الأصول الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة كالأموال الخاصة التي تضم عدة حسابات أهمها رأس المال الاجتماعي لاحتياطات مؤونة التكاليف والخسائر[1].

في حين أن مراقبة التسيير تتضمن حسابات التكاليف والنفقات التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها، حيث يتعيّن على العون المحقق أن يراقبها من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص كي يتم أخذها بعين الإعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة، أما الإيرادات فهي تشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها[2].

**ثانيا- التحقيقالوجوبي في المحاسبة:** تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب المادة (22) من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، التي نصت صراحة على أنه تنشأ المادة (20) منه مكرر ضمن قانون الإجراءات الجبائية في جزئه الثاني، الباب الأول، القسم الثاني من الفرع الثاني.

هذا وباستقراء فحوى نص الفقرة الأولى من المادة (المذكورة أعلاه) يتبين لنا أنه ما يميّز هذا الشكل من أشكال الرقابة المعمقة في التحقيق في محاسبة المكلف أنه يتم إجراءه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية تقل عن سنة جبائية.

وعلى هذا يتم التحقيق الوجوبي في المحاسبة في حالة تشكيك الإدارة الجبائية في صدق السندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكاتب بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية، وغالبا ما يلجأ المحقق إلى تحقيق مصوب في المحاسبة بعد طلب تبريرات دون إجابة[3].

هذا، وقصد التوسيع في مجال البحث والتحري والتحكم في التصريحات الجبائية وأعمال الغش الجبائي أوجب المشرّع على الأعوان المحققون خلال التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، ويتوفر على عناصر تدل على تحويلات غير مباشرة للأرباح وذلك حسب مفهوم أحكام المادة

[1]- بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص132.

[2]-لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر، المرجع السابق، ص169.

[3]- KADI HANIFI Mokhtaria, Le contentieux fiscal Algérien, Edition du sahel, Alger, 2011, P33.

(141) مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن يطلبوا من المؤسسة المعلومات والوثائق المحددة لطبيعة العلاقات بين هذه المؤسسة وإحدى أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر، وكيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية والتجارية أو المالية مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، وإذا اقتضى الحال الأطراف الموافقة والأنشطة الممارسة من طرف المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر والمرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة محل المراجعة وكذا النظام الجبائي المسطر لهذه العمليات[1].

**ثالثًا- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** يتبيّن لنا من نص الفقرة الأولى من المادة (21)من قانون المالية لسنة 2002 أن الرقابة المعمقة تتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالضريبة، بالإضافة إلى الوضعية المادية، حيث يقوم العون المحقق بالفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلف بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية، فهو مجموع العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود بين الدخل الحقيقي والدخل المصرح به[2].

هذا، ويستفاد من قراءة نص المادة أن أعوان الإدارة الجبائية عند شروعهم في التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يكتفون بالتصريحات التي يدلي بها المكلف بالضريبة لتحديد الأساس الخاضع للضريبة، وإنما يلجؤون إلى مراقبة ما مدى صحة تلك الأدلة والحجج وكذا المعلومات المدونة في تلك التصريحات، وهذا من خلال إجراء مقارنة بين المداخيل المصرح بها والمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة خزينة، وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته[3].

وكغيره من التحقيقات يمر التحقيق المعمق في مجال الوضعية الجبائية الشاملة بمرحلتين، المرحلة التحضيرية **(1)**، وأخرى فعلية أين يباشر المحقق أعمال المراقبة المعمقة **(2)**.

**1-المرحلة التحضيرية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** تخضع هذه المرحلة إلى مجموعة من الأعمال التحضيرية التي يقوم بها العون المحقق، والمتمثلة في جمع المعلومات عن وضعية المكلف بالضريبة قصد تشكيل ملف جبائي له، وتتجسد هذه المرحلة في البرمجة من أجل

[1]–أنظر المادة (20) مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]-L'AMBERT (T), Le contrôle fiscal droit et pratique, P.U.F.1991, P283

[3]– صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص49.

انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لهذا الشكل من الرقابة (أ)، فضلا عن الأعمال التمهيدية قبل مباشرة التحقيق (ب).

**أ- برمجة واختيار الملفات الخاضعة للتحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشّاملة:** يتم خلال هذه المرحلة برمجة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للرقابة الجبائية، ولن يتحقق ذلك إلا قبل نهاية كل سنة، إذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة والذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة وهذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم لترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها، لتعد هذه الأخيرة قائمة نهائية وترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها، كما يتم إرسال نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام، وهذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها[1].

**ب- الأعمال الأولية قبل مباشرة التحقيق:** بعد الإنتهاء من تحديد قائمة الأشخاص المعنيين بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ترسل قائمة هؤلاء الأشخاص إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية، وبدوره يقسم المهام بين رؤساء الفرق والتي تتكون من محققين إثنين لكل عملية رقابية[2]، على أن لا يمكن قيام هذه العملية على الشخص الطبيعي إلا إذا كان العون المحقق له رتبة مراقب على الأقل[3].

يقوم العون المحقق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة من المفتشية المختصة إقليميا وذلك للتأكد من وضعية المكلف وأخذ فكرة عن هويته وعنوانه الحقيقي ومعرفة طبيعة المداخيل الخاصة بالمكلف وفحص كل الوثائق التي تثبت عدد العقارات التي يملكها منها المبنية وغير المبنية ونسبة الأسهم التي يملكها في الشركات بالتنسيق مع مصلحة التسجيل، كما يسمح للعون المحقق بطلب معلومات جبائية لدى جل الهيئات أو المؤسسات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف خاصة البنوك، لمعرفة عدد الحسابات المملوكة للمكلف بالضريبة سواء تلك المسجلة باسمه أو بأسماء أفراد عائلته.

هذا، وكما يتم التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة الجمارك التي تلعب دورا هاما من خلال كشفها بكل ما يتعلقبالإستراد والتصدير وتزويد أعوان الإدارة الجبائية بحجم المشتريات، وقد تلجأ

---

[1]– بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص142.

[2]– زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص163.

[3]– أنظر: الفقرة (2) من المادة (21) من قانون الإجراءات الجبائية.

أيضا الإدارة الجبائية إلى التعاون مع المصالح التابعة لوزارة التجارة منها مصلحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش التي تخول لها كل المعلومات المتعلقة بالتدخلات المستورة في الحياة التجارية خاصة تلك المتعلقة بالكشف عن حجم العمليات بدون فاتورة.

وفي هذا الصدد وقصد تعزيز التنسيق بين هذه الإدارات تأسست فرقة مختلطة للرقابة المشتركة والتي تتمثل في ممثلي إدارات ضرائب الجمارك والتجارة بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-290يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها[1].

حيث تسمح كل المعلومات المتحصل عليها من تقييم وتحديد مدى صحة التصريحات المكتتبة واستخراج مجمل التناقضات الموجودة في ملف المكلف بالضريبة قبل الخوض في مباشرة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، يستوجب على العون المحقق أن يرسل إشعار بالتحقيق، أو تعليمة له مع إشعار الإستلام مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، يجب أن يتضمن هذا الإشعار معلومات دقيقة منها موضوع التحقيق ومدته، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراءبأن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار يختاره هو، كما يمنح المكلف مهلة خمسة عشر يوما ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار وذلك بغرض تحضير المكلف للتحقيق المعمق، هذا ولا يمكن إجراء هذا التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل[2].

**2- مرحلة مباشرة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:** عند الإنتهاء من المرحلة التحضيرية يشرع العون المحقق في مجموعة العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الممارسات التدليسية، حيث يقوم العون المحقق بملئ استمارة بداية التحقيق، وتعتبر عملية جمع المعلومات مرحلة أساسية في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة، خصوصا في حالات الغش الجبائي نظرا لطابعه التقني وخاصة أنه يمس الوعاء الضريبي، وعلى هذا تشكل المعلومة الجبائية دعامة أساسية من أجل تنفيذ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية على أكمل وجه،

[1]- مرسوم تنفيذي رقم 97-290، مؤرخ في 27 جويلية 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج ر عدد (50)، بتاريخ 30 جويلية 1997.

[2]- أنظر: الفقرة (3) من المادة (21) من قانون الإجراءات الجبائية.

وهي عبارة عن مجموعة من المعلومات التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة[1].

وبعد حصول العون المحقق على مختلف المعلومات من خلال فحص الملف الجبائي أو من طرف الجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف أو من خلال التحاور مع الملف بحد ذاته، يقوم بمقارنتها مع التصريحات المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وذلك بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة والكشف عن التلاعبات التي يستعملها المكلف لارتكاب الغش الجبائي، وهنا يحرر العون استمارة نهاية التحقيق[2].

## المبحث الثّاني

## التّعاون في مجال الوقاية من الغشّوالتهرّب الضّريبي

تعددت استعمال الأداة الضريبيةسواء على المستوى المحلي أو في إطار العلاقات الاقتصادية والدولية وذلك في سبيل تحقيق الأهداف السياسية والإقتصادية، خاصة في النصف الثاني من القرن العشرين، غير أن في ظل الظروف الراهنة المطبوعة بتحرير كلي للمبادلات التجارية الدولية خاصة مع نمو مناطق التبادل الحر والتوجيه نحو التكامل الاقتصادي مع المستوى الإقليمي والعالمي، فقد عرفت ظاهرة الغش الجبائي انتشارا وتوسعا على الساحة الدولية نتيجة تطور اقتصاديات دول العالم وانفتاحها اقتصاديا أدى إلى تطور حجم المعاملات التجارية الدولية واتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدولة، وهو الأمر الذي دفع المكلفين بالضريبة إلى القيام بمحاولات مستمرة للتحقيق في الغش الضريبي في الصعيدين الداخلي والخارجي، وتضم غالبا عملية الغش الجبائي الدولي بواسطة الشركات المتعددة الجنسيات، لذا أصبح التعاون الوطني أو الداخلي ضرورة لمواجهة ومكافحة الغش والتهرب الضريبي من جهة (**المطلب الأوّل**)، إضافة إلى ضرورة تبيان مدى فعالية التعاون الدولي لمكافحة هذه الظاهرة (**المطلب الثّاني**).

[1] – بلمقدم مصطفى، الجنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال، مرجع سابق، ص85.

[2]- KADI HANIFI Mokhtaria, Le contentieux fiscal Algérien, P34.

## المطلب الأول

## التعاون الداخلي كآلية للوقاية من الغش والتهربالضريبي

لا يمكن لإدارة الضرائب لوحدها تحقيق أهداف وتطبيق قوانين الضرائب المختلفة ما لم تجد تنسيقا بين مختلف إدارات وزارة المالية من الجمارك(**الفرع الأول**) ومديريات التجارة والتنسيق بين مختلف مصالح المديريات فيما بينها وبين البنوك(**الفرع الثاني**).

### الفرع الأوّل

### التنسيق بين الإدارة الضريبية ومصالح التجارة والجمارك

إن الإدارة الجبائية مهما كانت لا تستطيع أن تكون فعالة في تطبيق أحكام قوانين الضريبية المختلفة على أكمل وجه دون اللجوء إلى التعاون بينها وبين الإدارات الأخرى في الدولة خاصة مصالح الجمارك، والمصالح التابعة لوزارة التجارة كما قال **عبد الرحمان راوية** المدير العام للضرائب "إن التنسيق بين إدارة الضرائب والجمارك هو وضع حبس معلومات فعال ودائم يمنح للمعارك التعرف أكثر على عملائها، ولإدارة الضرائب تأسيس أحسن لوعائها الضريبي، من أجل الوصول إلى الشفافية التامة"[1].

ذلك أن للجمارك دور هام من خلال كشفها لكل ما يتعلق بالاستيراد والتصدير وتزويد المصالح الضريبية بحجم المشتريات حتى تمكنها من حساب رقم المبيعات الحقيقي الذي يحققه المكلفون، وكذلك منعهم من تهريب أموالهم خارج الوطن، أما بالنسبة لمصالحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة تتبين أهمية التعاون معها عن طريق تدخلاتها المستمرة في الحياة التجارية للكشف عن حجم العمليات بدون فاتورة[2].

### الفرعالثاني

### التّنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة البنوك

بموجب التعليمة الصادرة بتاريخ 12 أفريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب، يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبها إدارة الضرائب المتعلقة بكشوفات

[1]-Rencontre d'impôts, Domaines, Coordonner la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, Mardi 03 Octobre 2006.

[2] –جمال صرموك، جريمة التهرب الضّريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي تخصص قانون اعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018، ص58.

المكلفين وحركة رؤوس الأموال، وهذا يساعد على المفتش على التأكد من تطابق ماهو مسجل من محاسبة المؤسسة وما تحتويه الكشوفات البنكية[1].

وقد ألزمت المادة (51) من قانون الإجراءات الجبائية بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حسابٍ إيداع أو السندات أو القيم أو الأموال... أو أيّ حسابات أخرى تثيرها مؤسساتها بالجزائر[2].

كما تطلب إدارة البنوك من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المقيمين خارج الوطن الذين يرغبون في تحويل أموالهم، بتقديم شهادة من المصالح الجبائية والتي تضع المعالجة الجبائية لهذه الأموال، وبعد دراسة ملفه الجبائي في أجل أقصاه 7 أيام ابتداءً من تقديم طلبه تسلم له الشهادة لكن بعد تسوية وضعيته الضريبية.

أما فيما يخصّ الأشخاص المقيمين داخل الوطن، إذا أرادوا تحويل أموالهم إلى الخارج من أجل الاستيراد، فترسل نسخة من شهادة تحويل الأموال إلى المصالح الجبائية، توضع فيها المبالغ المالية المحولة إلى الخارج[3].

**أ-على المستوى المركزي:**

* **لجنة التنسيق الوزارية المشتركة:** تمإنشاء لجنة التنسيق الوزارية المشتركة بين المديريات العامة للجمارك، الضّرائب والمفتشية المركزية للتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش، وأعضاء إضافيين لهم رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية التابع لها أو رتبة تعادلها.

كما يتولى رئاسة اللّجنة الوزارية المشتركة ممثل كل مصلحة من مصالح الإدارة المركزية التي تتشكل منها، وتكون مدة الرئاسة سنة واحدة وبالتساوي بينهم تبعًا للترتيب الآتي: الضرائب، الجمارك، التجارة.

كما تجتمع اللّجنة مرّة واحدة على الأقل كل شهرين باستدعاء من رئيسها، كما قد تجتمع في جلسة غير عادية بطلب صريح من أحد أعضائها الدائمين، وتُكلف هذه اللجنة بالمهام التالية:

– تنظيم وتطوير تداول المعلومات بين المصالح التابعة للهياكل المركزية التي تتشكل منها.

---

[1]–عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر 2012، ص72.

[2]– راجع: المادة (51) من الأمر رقم 66–155، المؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر عدد (48)، بتاريخ 10 جوان 1966، **معدل ومتمم**.

[3]– كريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2014، ص45.

– تصور واقتراح كل التدابير والإجراءات التي من شأنها أو تطور الأعمال ذات الاهتمام المشترك بينهم.

– تقوم بتنسيق عمل لجان التنسيق الولائية، ودراسة الحصائل السداسية لأشغال إنجاز الأعمال المشتركة في مجال الرقابة لهذه اللجان، وتقوم في نفس الوقت بإعداد حصيلة سداسية بأشغالها.

– تستدعي عند الإقتضاء الأشخاص أو الهيئات الذين يتم اختيارهم بسبب مؤهلاتهم أو تجربتهم في ميدان النشاط المعني قصد معالجة أي مسألة خاصة.

وبالتالي من الوسائل التي تساعد على محاربة التهرب الضريبي هي عملية الإتصال والتنسيق بين أجهزة الدولة التي لها علاقة بالضريبة والتهرب الضريبي، ومن بين تلك الأجهزة الأساسية للضرائب، الجمارك والتجارة، ففي هذا الصدد وضع المشرّع سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين هذه الإدارات، وذلك عن طريق تأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاث على المستويين المركزي والمحلي تكلف بتطبيق برنامج مكافحة التهرب الضريبي والممارسات المشبوهة، وقد تُرجم هذا التنسيق بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-290، المؤرخ في 27 جويلية 1997[1]، المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفرق المخططة للرقابة بيم مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة.

تقوم هذه اللّجان بتبادل المعلومات، واتخاذ الإجراءات اللاّزمة واستغلال وصول التوريد وذلك بوضع قوائم لهؤلاء المستوردين ويتم تبليغها لمصالح الجمارك، ثم تعمل بدورها على تحويل وصول التوريد إلى إدارة الضرائب الولائية، كما تعمل على القيام بتبليغ فصلي للمديريات الجهوية للضرائب من أجل مراقبة المعلومات المصرح بها واستغلالها ميدانيا حتى تستطيع المصالح الضريبية تأسيس الوعاء الضريبي.

الملاحظ أن المرسوم التنفيذي رقم 97-290 السالف الذكر قام بتوحيد النشاط بين الإدارات الثلاث عن طريق التنسيق على المستويين المركزي والمحلي، بإنشاء كل من لجنة تنسيق وزارية مشتركة، ولجان تنسيق ولائية، وفِرق مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية، ومصالح التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة كما هو موضح كالآتي:

[1]– مرسوم تنفيذي رقم 97-20، مؤرخ في 27 جويلية 1997، المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفروع المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، مؤرخ في 27 جويلية 1997، ج ر عدد (50)، بتاريخ 30 جويلية 1997.

**ب-على المستوى المحلي:** يوجد فيها:

**1- لجان التنسيق المحلية (Comité de coordination de wilaya):** تم إنشاء لجان التنسيق الولائية على مستوى كل ولاية بين المديريات الولائية للضرائب، الجمارك والتجارة، تشكل من أعضاء دائمين ممثلين من طرف المدير الولائي للضرائب، رئيس قطاع مكافحة الغش، أو رئيس مفتشية قسم الجمارك بالولاية، المديرية الولائية للمنافسة والأسعار، أما الأعضاء الإضافيين يتكونون من الموظفين الذين لهم على الأقل رتبة مدير ولائي أو ما يعادلها في المديريات الولائية المعنية، يتولى رئاستها بالتناوب ولمدة سنة بين الأعضاء الدائمين السابق ذكرهم، ضرائب جمارك وتجارة بهذا الترتيب، كما تجتمع لجنة التنسيق الولائية مرة واحدة على الأقل كل شهرين، ويمكنها أن تجتمع في جلسة غير عادية بناءً على طلب صريح من أحد أعضائها الثلاث الدائمين، وتتمثل مهام لجان التنسيق الولائية فيما يلي:

– ضبط برامج الأعمال المشتركة في مجال الرقابة والكشف عن الغش و التهرب الضريبي.

– ضمان إرسال المعلومات وتبادله بين مصالح الإدارات المعنية على مستوى الولاية.

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

– تعد بدورها حصيلة سداسية تشمل تقارير لجان التنسيق الولائية التابعة لدائرة اختصاصها عن أشغالها وترسلها إلى المديرية الحصرية للضرائب، التي ترسلها إلى لجنة التنسيق الوزارية المشتركة.

أما فيما يخصّ تشكيلة لجنة التنسيق الوزارية المشتركة، فقد نصّت عليها المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 97–290، حيث تتشكل من ثلاثة أعضاء دائمين هم:

– مدير العملياتالجبائية بالمديرية العامة للضرائب.

– مدير مكافحة الغش بالمديرية العامة للجمارك.

– المفتش المركزي للتحقيقات الاقتصادية.

بالإضافة إلى أعضاء إضافيين يتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالمالية، والوزير المكلف بالتجارة، لهم على الأقل رتبة نائب مدير بالإدارة المركزية.

**2- فرق الرقابة المختلطة (Les brigades mixtes de contrôle):** لقد تم إنشاء الفرق المختلطة للرقابة تحت سلطة المديرية الفرعية في الرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب، يكمن دورها

الأساسي في تنفيذ مقررات وبرامج المراقبة والتدخلات التي أعدّتها لجان التنسيق الولائية حيث تتشكل هذه الفرق المختلطة من ممثلي إدارات الضرائب، الجمارك والتجارة، ويتم اختيارهم من بين موظفين لهم على الأقل رتبة مفتش رئيسي وثلاث (3) سنوات من الأقدمية[1].

تتدخل الفرق المختلطة للرقابة بناءً على برنامج عمل تضبطه لجنة التنسيق الولائية كل ثلاثة أشهر، والفرق بدورها تقوم بتقديم عرض عن مدى إنجاز برامج التدخلات الموكلة إليها إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية كل (3) أشهر.

خلال الفترة الفاصلة بين تدخلات الفرق المختلطة للرقابة، يلتزم الموظفون الذين تُشكل منهم الفرق بتأدية المهام العادية للإدارات التي ينتمون إليها عند الإنتهاء من مهامهم داخل الفرق المختلطة.

الفرق المختلطة للرقابة مهمتها الأساسية القيام بعمليات الرقابة لدى الأشخاص الطبيعية والمعنوية، الذين ينجزون عمليات الإستيراد والتسويق بالجملة أو التجزئة وبصفة عامة لدى كل شخص ينشط ضمن الدورات التجارية، وهذا قصد التأكّد من تطابق هذه العمليات مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارية السارية المفعول لكشف التهرب الضريبي.

كما يتمتع أعضاء الفرق المختلطة للرقابة فذي إطار ممارسة صلاحياتهم، الإطلاع على كل المعلومات التي في حوزة المصالح الإدارية الثلاث التي يمثلونها، كما يجب على كل عضو فيها إتمام إجراءات الرقابة والتسوية في حالة كشف تهرب ضريبي.

لكن رغم تعليمات الإدارة المركزية للضرائب التي شددت على تنظيم وتسيير الفرق المختلطة، إلا أن الإجراءات المتعلقة بكيفية تدخل هذه الفروع مازالت لم توضح بعد بكيفية تسهل عمل هذه الفرق، ماعدا ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم 97 –290 السّالف الذكر المؤرخ في 27–07–1997، الذي أرسى قواعد هذه الفرق المختلطة، لكن رغم الثغرات الموجودة على مستوى النصوص التي تحكم تسييرها إلا أن الإدارة المركزية للضرائب تستغل من حين إلى آخر لتعديل أو إضافة بعض الإجراءات التي تراها مناسبة من خلال التقارير التي تصلها من كل الفرق على

---

[1]– تنص المادة (13) من المرسوم التنفيذي 97–290 على ما يلي: ***"عندما لا تتوفر الهياكل الولائية على موظفين لهم رتبة مفتش رئيسي يمكن استخلافهماستثناءا بموظفين لهم رتبة مفتش أو ضابط مراقبة في الجمارك حسب الحالة، على أن يثبتوا أقدمية لا تقل عن خمس سنوات..."***. نظرا لأهمية المهام التي تقوم بها هذه الفرق كرس المشرّع رُتب عالية للأعوان الذين ينتمون إليها من مفتش رئيسي وما فوق والكفاءة المطلوبة لذلك.

مستوى ولايات الوطن عن طريق لجان التنسيق، وخاصة بعد إنشاء مديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى الإدارة المركزية.

هذه المديرية مكلفة خصوصا تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، كما تقوم بتجميع وتحليل برامج البحث والمراقبة الجبائية والقيام باقتراحات للتفتيش أو لبرامج تدخلات الفرق المختلطة، عن طريق وضع فريق عمل من أجل تقييم عمل المصالح في هذا المجال[1].

## الفرع الثّالث

## التّنسيق بين الإدارة الضّريبية والجهات القضائية

تعمل الجهات القضائية على التنسيق بينها وبين الإدارة الضريبية عن طريق دعوتها للتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة، كما أنها تسهر على تطبيق العقوبات الردعية التي تراها مناسبة، وذلك من أجل ردع التهرب وضمان عدم عودته لارتكاب الفعل المجرم قانونيا أي جريمة التهريب الضريبي، كما تقوم الجهات القضائية بتحويل كل المعلومات التي بحوزتها فيما يخص المخالفات الجبائية للإدارة الضريبية[2]، كما أنها تسهر على تنفيذ العقوبات التي تراها مناسبة للمبالغ المخلص منها.

## المطلب الثّاني

## التّعاون الدّولي كآلية للوقاية من الغشّوالتهرّبالضّريبي

لا تقتضي ظاهرة التهرّب الضّريبي على مستوى حدود الدولة فقط، بل يتّسع نطاقها على المستوى الدّولي، فالجزائر باعتبارها تشهد انفتاحًا اقتصاديًا على العالم الخارجي، وتطورًا تجاريًا خارجيًا خاصة بعد فتح مجال الإستثمارات الأجنبية التي يتفنن أصحابها في استعمال وسائل وتقنيات عالمية لتهريب أرباحهم خارج الإقليم الجزائري، إضافة إلى المعاملات الوهمية مع الخارج التي تسمح بتبييض الأموال غير المصرّح بها والتنازلات غير الحقيقية التي تقوم بها الشركات مع فروعها في دول أخرى سعت إلى محاربة هذه الجرائم من خلال ما يسمى بالتعاون الدولي.

---

[1]- جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص61-62.

[2]- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص33.

ويتم التعاون من خلال إبرام الإتفاقيات الضّريبية باعتبارها أداة فعّالة لمكافحة التهرب الضريبي، نظرا لما توفره من معلومات تساعد الإدارة الضريبية على كشف التهرب، حيث أبرمت الجزائر العديد من الإتفاقيات للتخفيف من حدة هذه الظاهرة على الصّعيد الدولي وفقا لقواعد معينة وعملا بمبادئ الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة.

ويظهر التعاون الدولي في تحديد مدى فعّالية الإتفاقياتالجبائية الدولية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي **(الفرع الأوّل)**، وفي تبيان متطلبات تفعيل هذه الإتفاقيات **(الفرع الثّاني)**.

## الفرع الأوّل

## مدى فعّالية الإتفاقياتالجبائية الدولية في مكافحة الغش والتهرّب الضّريبي

تعتبر الإتفاقياتالجبائية الدولية أداة قانونية فعّالة ومصدر من مصادر الجباية الدولية إلى جانب القوانين الداخلية للدول، وهدفها هو إيجاد حلول لكل المشاكل الضريبية بما فيها مشكلة الازدواج الضّريبي الدولي التي يعاني منها المكلف بالضريبة، إضافة إلى مكافحة التهرّب الضّريبي الدولي، وعليه فالأمر يستدعي تعريفها **(أوّلًا)**، وتحديد الأهداف التي تسعى الدول إلى تحقيقها من وراء إبرامها **(ثانيًا)**.

**أوّلاً- تعريف الإتفاقياتالجبائية الدولية:** تعتبر الإتفاقياتالجبائية الدولية معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، والتي يمكن تعريفها حسب **اتّفاقيةفينّا** لقانون المعاهدات[1] على أنها***"اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي، وسواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر، وأيا كانت التسمية المطبقة عليه"***[2].

يظهر من خلال هذا التعريف أنه قد تتعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على معاهدة دولية والتي يشترط فيها ما يلي:

– يجب أن تبرم بين أشخاص القانون الدولي، أي من طرف دولتين أو أكثر تتمتع بأهلية وشخصية قانونية، ولابد أن تكون موثوقة ومكتوبة، إذ لا يمكن اعتبار الاتفاق الشفوي الذي يتم

[1]– اعتمدت **اتفاقيةفينا** من قبل لجنة القانون الدولي المنبثقة عن الجمعية العامة للأمم المتحدة ليتم الإتفاق على وضع مشروع قانون المعاهدات سنة 1969، والتي أصبحت المرجع الأساسي الذي تعتمد عليه الدول لإبرام أي معاهدة، ودخلت حيز التنفيذ في 27 فيفري 1980.

[2]– المادة (2) من اتفاقية فينا للمعاهدات.

بين ممثلي دولتين أو مجموعة من الدول أنها معاهدة دولية، والهدف من ذلك هو إثبات ما تم الاتفاق عليه في حالة نشوب نزاع بين أطرافها.

– أن يكون هدف المعاهدة ترتيب آثار قانونية أي إنشاء حقوق والتزامات قانونية للأطراف المتعاقدة، مع ضرورة خضوع موضوعها لأحكام القانون الدولي[1].

من خلال ما سبق يمكن إعطاء تعريف للاتفاقياتالجبائية الدولية ،وهي أنها تلك المعاهدات الدولية التي تبرم بين دولتين أو أكثر، يدور موضوعها حول أمور ضريبية محضة وعامة حيث تهتم بتنظيم العلاقات الضّريبية فيما بينها بالنسبة لمجموعة من الضّرائب خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والشركات وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية على الصّعيد الدولي[2].

وعليه فإن اتّساع نطاق التهرب الضريبي على المستوى الدولي جعل التعاون ضرورة حتمية وذلك من أجل تبادل المعلومات للكشف عن الوظيفة المالية للمكلف بالضريبة، إلا أن المنظمة العالمية للتجارة تعارض مبدأ التعاون الدولي لأنه يؤدي إلى المساس بسرية المعاملات التجارية وإفشاء أسرار الأرصدة النقدية التي يملكها رجال الأعمال في بنوك الدول[3].

وتسعى الجزائر جاهدة لتطوير التعاون الدولي من أجل تبادل المعلومات اللازمة لتطبيق أحكام المعاهدات الدولية وذلك بإبرامها العديد من الإتفاقيات مع مختلف الدول[4].

---

[1]– بلمديوني محمد، إنهاء المعاهدات الدولية وإيقافها، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي العام، كلية العلوم القانونية والإدارية، جامعة الشلف، 2009، ص7.

[2]– علام ليلة، آلية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي العام، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص131.

[3]– أموقياس نهلة، عليليش كريمة، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، تخصص قانون عام داخلي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2016، ص85.

[4]– أنظر على سبيل الميثال: - اتفاقية تجنّب الازدواج الضّريبي، التهرب والغش الجبائي (وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، المبرمة بين الجزائر وجنوب إفريقيا)، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 200–95، المؤرخ في 04 ماي 2000، ج ر عدد (26)، بتاريخ 07 ماي 2000.

- اتفاقية تجنّب الازدواج الضريبي وضع التهرب بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال، المبرمة بين الجزائر ومصر، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03–142، المؤرخ في 25 مارس 2003، ج ر عدد (23)، بتاريخ 02 أفريل 2003.

– اتفاقية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي، فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، المبرمة بين الجزائر وألمانيا، المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي 08–174، المؤرخ في 14 جوان 2008، ج ر عدد (33)، بتاريخ 22 جوان 2008.

**ثانيًا- أهداف الإتفاقياتالجبائية الدّولية:** تسعى مختلف الدول بما فيها الجزائر من وراء إبرامها الإتفاقياتالجبائية إلى تحقيق أهداف مختلفة وعلى رأسها الحدّ من مشكلة الازدواج الضريبي الدولي **(1)**، مكافحة ظاهرة التهرّب الضّريبي الدولي **(2)**، ضمان حماية المكلفين بالضريبة **(3)**، وكذا تشجيع الإستثمار الأجنبي **(4)**.

**1- منع الازدواج الضريبي الدّولي:** يكمن الهدف الأساسي من إبرام الإتفاقياتالجبائية الدولية في الحدّ من مشكلة الازدواج الضّريبي الدولي والذي يقصد به من الناحية القانونية فرض تفس الضريبة أكثر من مرّةٍ على نفس الوعاء الضريبي وعلى نفس المكلف بالضريبة وفي نفس المدة من قبل دولتين أو أكثر[1]، ومن أمثلة ذلك:

– أن يكون المكلف بالضريبة مقيما في دولتين، بحيث يحقّ لكل دولة أن تفرض عليه الضريبة ليس فقط على مداخليه المحقّقة فيها وإنما على جميع مداخيله المحققة في الدول الأخرى.

– إذا كان مقيمًا في دولة ما ويحصل على دخل في دولة أخرى، وبالتالي فإن ممارسة شخص لنشاط يحقق من ورائه دخلا في دولة غير دولة إقامته فسيكون ملزما بدفع ضريبة لتلك الدولة باعتبارها مصدر الدخل، وفي نفس الوقت ملزما بدفع ضريبة لدولة إقامته.

أما من الناحية الاقتصادية فيقصد بالازدواج الضريبي الدولي "فرض نفس الضريبة أو ضرائب متشابهة مرتين بالنسبة لنفس الوعاء الضريبي من طرف دولتين أو أكثر على شخصين مختلفين، فيختلف بهذا العنصر الأخير من الإزدواج الضريبي الذي يشترط فيه وحدة المكلف بالضريبة، كالشركات المساهمة التي تلتزم بدفع ضريبة على أرباحها وضريبة أخرى على الأرباح الموزعة على المساهمين فيها"[2].

لقد تضافرت مجموعة من الأسباب ساهمت في حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي أهمها:

– تمسك الدولة بمبدأ السيادة الضريبية[3] حتى خارج حدود إقليمها بما يخدم مصالحها دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية أو المعايير التي تعتمد عليها لفرض الضريبة، ودون الأخذ بعين

[1]- DUGUT Thomas, "Les commentaires de modèle de convention fiscale IOCDE et l'interprétation prise contre la double imposition"**, Revue de la recherche juridique**, Presses universitaires d'Aix Marseille, 2000, P.1450.

[2]– عواضة حسين، قطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم (دراسة مقارنة)، دار الخلود، لبنان، 1995، ص395.

[3]– يقصد بـ "مبدأ السيادة الضريبية للدولة" سلطتها في وضع نظام ضريبي في إطار قانوني بشرط أن يكون مستقلا عن جميع الأنظمة الضريبية التي تنافسه. لتفصل أكثر راجع:

الإعتبار مصلحة المكلف، وهذا مع انتشار ظاهرة العولمة، وتبني الدول لسياسة الإنفتاح الاقتصادي وتحرير التجارة الخارجية في عصر يتميز بثروة المعلومات.

– تزايد الانفاق العام دفع بالدولة إلى تمديد اختصاصاتها الضريبية خارج حدودها الإقليمية على رعاياها الموجودين في الخارج، بغية زيادة الحصيلة الضريبية دون مراعاة حدوث مشكلة الإزدواجالضريبي الدولي، والاعتماد على مبدأ شخصية الضريبة لتحديد المقدرة التكليفية للممول بالضريبة، مما يؤدي بالدولة إلى متابعته بهدف فرض ضريبة عادلة بتحديد دخله كله مهما كان مصدره[1].

– اختلاف المراكز المالية للدول، فهناك دول تتّبع سياسة تشجيع الاستثمار الوطني ووضع حد لاستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية بسبب كفاية أموالها الوطنية في تمويل مشاريعها، ورغبتها في المحافظة على أموال رعاياها وضمان بقائها محليا، وتمسك معظم الدول بتطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض المكلفين من دول أجنبية معينة[2].

يترتب عند حدوث مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي آثار ضارة مست المكلف بالضريبة بشكل مباشر، وتمثل عبئا ثقيلا بالنسبة له وتتقلص فوائده المالية التي كان من المنتظر أن يحققها، وهذا قد يدفعه إلى استخدام كافة سبل التهرب من التزامه بدفع الضريبة، زيادة على ذلك فهي تشكل حاجزًا حقيقيًا أمام حركة رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى بهدف استثمارها، مما يؤدي إلى إضعاف العلاقات الاقتصادية الدولية.

لقد أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات لمنع الإزدواج الضريبي الدولي[3]، وقد استمدت مبادئها من الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، والاتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة (UNODC) من خلال تحديد مجال الإختصاص الضريبي لكل دولة طرف في

---

- BEN SALHI Mustapha, Droit fiscal international et expérience Algérienne, Office de publications universitaires, Alger, 1987, P4.

[1]– عباس محرزي محمد، اقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص335.

[2]– بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الفرنسية)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2010، ص21.

[3]– لقد اهتمت الدولة الجزائرية بمشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، لذلك اهتمت العديد من الإتفاقيات الثنائية لمنع حدوثها، نذكر منها تلك التي أبرمها مع مجلس وزراء البوسنة والهرسك المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10–11، المؤرخ في 11 جانفي 2010، ج ر عدد (8)، بتاريخ 31 جانفي 2010.

الإتفاقية، وذلك باتباع طرق مختلفة كطريقة الإعفاء، كإعفاء المكلف بالضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى، أو باتباع طريقة الخصم حيث تخصم دولة إقامته المكلف بالضريبة المبلغ الذي دفعه على دخله أو ثروته في دولة مصدر الدخل لمعالجة مشكلة الإزدواج الضريبي.

**2- مكافحة التهرّب الضريبي الدّولي:** لا يقتصر هدف الدول من وراء إبرامهااتفاقيات جبائية مع دول أخرى على منع حدوث مشكلة الازدواج الضّريبي فقط، وإنما تسعى أيضا إلى محاربة التهرب الضريبي الدولي عن طريق تبادل المعلومات حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين وفقا لشروط معينة، هذا ما تم النص عليه في المادة (26) من الإتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)،والمادة (27) منها حيث نصت على الإطار الذي من خلاله تتعاون الدول وتقدم الدعم لبعضها البعض طبقا للقواعد الخاصة بتشريعاتها وذلك بغية تحصيل ديونها من المكلفين[1].

تسعى الإتفاقياتالجبائية الثنائية إلى إيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي، والتي يمكن حصرها في هدفين رئيسيين هما:

– تجنب الازدواج الضّريبي الذي يثقل كاهل المكلف بالضريبة، فيؤدي التعاون الضريبي إلى تشجيع حركة الإستثمار وتداول رؤوس الأموال بين البلدين أو البلدان المعنية بالإتفاقية الدولية، وذلك بتحديد مجال الإختصاص الضريبي لكل دولة طرف في الإتفاقية وفق ما يسمى بتوزيع الإختصاص الضريبي[2].

– مكافحة التهرب الضريبي الذي يثقل كاهل الإقتصاديات، وذلك بواسطة تبادل المعلومات بين الجهات المختصة في الدولتين وتبادل المساعدة في مجال تحصيل الضريبة.

[1]- Articles (26) et (27) du model de convention d'organisation coopération et développement économiques concernant le revenu et la fortune, Edition OCDE, 2008, PP 40-43.

[2]– مهداوي عبد القادر، "الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، **مجلة دفاتر السياسة والقانون**، العدد 12، الجزائر، 2015، ص5.

وبالنظر للثغرات التي تولدت عن اتّساع حركة التجارة الدولية واعتماد الشركات متعددة الجنسيات تخطيطا ضريبيا مكّنها من تجنّب مبالغ هائلة من الضريبة على نشاطها، أخذ موضوع التعاون الدولي للتهرب الضريبي أهمية خاصة بالنسبة للدول المتقدمة والدول النامية على السواء[1].

وفي هذا الإطار اتّخذت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) عدة مبادرات لتنسيق التعاون بينها وبين بقيّة الدول، وكذا الدول المنظمة لها باعتمادها نموذجا للإتفاقياتالجبائية المتعلقة بالدخل والثروة يأخذ في الإعتبار تبادل المعلومات والتعاون من أجل تحصيل الضريبة، كما جرى التنسيق منذ عام 2013 بين الدول المنظمة في إطار المنتدى العالمي Forum mondial sur la Transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales، وهو منتدى عالمي من أجل الشفافية وتبادل المعلومات لأغراض جبائية، للبحث عن الحلول التي من شأنها معالجة الإختلالات التي يعاني منها النظام الجبائي الدولي، وتقديم المساعدة للدول النامية من أجل تطوير إداراتها الضريبية وتبادل المعلومات الجبائية وفقا للإتفاقياتالجبائية[2].

من أهم ما تضمنه نموذج الإتفاقيةالجبائية في صيغتها المعدلة عام 2010، وسائل تجنب الإزدواج الضريبي والتنسيق بين الإدارات الضريبية وتبادل المعلومات وعدم التمييز في المعاملة بين الوطني والأجنبي المكلف بالضريبة.

وتكمن أهمية الإتفاقياتالجبائية في معالجة التباينات بين قواعد التنازع المدرجة في قوانين الدولتين المعنيتين بالتعاون الضريبي، انطلاقا من قاعدة سموّ المعاهدات الدولية على القانون الداخلي[3].

---

[1]– شكلاط رحمة، "ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحته"، **المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية**، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص 69 وما يليها.

[2]- Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), Moderniser les règles fiscales internationales : Point sur le projet BEPS, l'échange de renseignements et le programme sur la fiscalité et le développement, OCDE, 2013, Site internet : www.ocde.org

[3]– أنظر: المادة (154) من دستور الجمهوريّة الجزائريّة الديمقراطيّة الشّعبيّة لسنة 1996، مؤرّخ في 28 نوفمبر 1996، صادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 96–438، مؤرّخ في 07 ديسمبر 1996، يتعلّق بإصدار نصّ تعديل الدّستور، ج. ر عدد (76)، بتاريخ 08 ديسمبر 1996،المعدّل والمتمّم بموجب قانون رقم 02–03، مؤرّخ في 10 أفريل 2002، ج. ر عدد (25)، بتاريخ 14 أفريل 2002، والمعدّل بقانون رقم 08–19، مؤرّخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر عدد (63)، بتاريخ 16 نوفمبر 2008، والمعدّل بقانون رقم 16–01، مؤرّخ في 06 مارس 2016 يتضمّن التّعديل الدّستوري، ج. ر عدد (14)، بتاريخ 07 مارس 2016، المعدّل بموجب مرسوم رئاسي رقم 20–442، مؤرّخ في 30 ديسمبر 2020، ج.ر عدد (82)، بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

قد تم تقرير ذلك في العديد من الإتفاقيات الثنائية التي أبرمتها الجزائر حول مكافحة التهرب الضريبي الدولي، وضع الإزدواج الضريبي كتلك التي أبرمتها مع دولة فرنسا في سنة 2002[1].

اتفقت الدولتين بمقتضى هذه الإتفاقية على تبادل المعلومات التي تكون ضرورية لهدف تطبيق أحكامها أو القوانين الداخلية المتعلقة بالضرائب التي تسري عليها الإتفاقية، بحيث لا تخالف فيها هذه الضرائب أحكامها، مع ضرورة المحافظة على سريتها فلا يجوز الإطلاع عليها، أو استخدامها إلا في الحدود المنصوص عليها في الإتفاقية[2].

لا يعتبر الإلتزام بتبادل المعلومات مطلقا على الدولتين المتعاقدتين، إنما يمكن لأي دولة أن تمتنع عن ذلك في حالة ما إذا كان ذلك يتطلب منها تنفيذ إجراءات إدارية تتعارض مع القوانين والممارسات الإدارية الخاصة بها أو بالدولة المتعاقدة معها، أو إذا كانت تلك المعلومات المطلوبة منها لا يمكن الحصول عليها طبقا لقوانينها، أو أنها ستؤدي إلى الكشف عن سر مهني، تجاري أو صناعي، أو معلومات من شأنها مخافة نظامها العام في حالة ما إذا تم إفشاءها[3].

أما فيما يتعلق بالمساعدة في تحصيل الضرائب فيكون بناءً على طلب من طرف الدولة الملتمسة وذلك وفقا للتشريع والممارسة الإدارية المعمول بها في الدولة المطلوبة لتحصيل الديون الجبائية بما في ذلك الزيادات والتعويضات عن التأخر في دفع الفوائد والمصاريف والغرامات التي لا تحوي طابعا جزائيا والمتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في الإتفاقية المبرمة والتي تكون موضوع سند يسمح بتحصيلها في الدولة الملتمسة[4].

---

[1]– الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية المصادق عليها بالمرسوم الرئاسسي رقم 12–02 المؤرخ في 7 أفريل 2002 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الضريبي، و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و التركات.

[2]– أنظر: الفقرة الأولى من المادة (27) من الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية.

[3]– الفقرة الثانية من المادة (27) من نفسي الإتفاقية المبرمة، قصد تجنب الإزدواج الضريبي، وتفادي التهرب والغش الجبائي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والشركات، الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02–121، المؤرخ في 07 أفريل 2002، ج ر عدد (24)، بتاريخ 16 أفريل 2002.

[4]– الفقرة (1)، (2) و(3) من المادة (27) من الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، سابق الإشارة أليها.

يمكن للدولة التي قدم لها تحصيل الضرائب في حالة إذا ما كانت الدولة الملتمسة لم تستنفذ جميع الوسائل المحلية لتحصيل ديونها الجبائية، أو إذا كانت تلك الديون الجبائية المراد تحصيلها لا تطابق أحكام الإتفاقية[1].

نظرا لخطورة التهرب الضريبي الدولي الذي يشكل تحديا حقيقيا وحاجزا لبلوغ الدولة الجزائرية أهدافها التنموية، الشيء الذي دفعها إلى إبرام إتفاقيات ثنائية بهدف تدعيم التعاون والتنسيق مع دول أخرى عن طريق تبادل المعلومات للكشف عن المتهربين من الضريبة، واسترجاع الموارد المالية الضائعة من الخزينة العمومية، نذكر منها:

– اتفاقية الجزائر مع جمهورية جنوب إفريقيا لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ 28 أفريل 1998[2].

– اتفاقية الجزائر مع مملكة بلجيكا قصد تفادي الإزدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر في 15 ديسمبر 1991[3].

– اتفاقية الجزائر مع عمان لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة بالجزائر في 19 أفريل 2000[4].

– اتفاقية الجزائر مع أكرانيا قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ 14 ديسمبر 2002[5].

---

[1]– الفقرة (4) من المادة (28) من الإتفاقية ذاتها.

[2]– الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جنوب إفريقيا من أجل تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر يوم 28 أفريل 1998، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 2000–98، مؤرخ في 04 ماي 2000، ج ر عدد (26)، بتاريخ 07 ماي 2000.

[3]– الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة بلجيكا، قصد تفادي الإزدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر في 15 ديسمبر1991، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 02–432، مؤرخ في 09 ديسمبر 2002، ج ر عدد (82)، بتاريخ 11 ديسمبر 2002.

[4]– الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمانلتجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة بالجزائر في 19 أفريل2000، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 03–64، مؤرخ في 08 فيفري 2003، ج ر عدد (10)، بتاريخ 16 فيفري 2003.

[5]– الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أكرانيا، قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ 14 ديسمبر 2002، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04–131، مؤرخ في 19 أفريل 2004، ج ر عدد (–27)، بتاريخ 28 أفريل 2004.

– اتفاقية الجزائر مع إسبانيا لتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بمدريد بتاريخ 07 أكتوبر 2002[1].

– اتفاقية الجزائر مع الجمهورية الكويتيةلتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بسيول في 24 نوفمبر 2001[2].

– اتفاقية الجزائر مع الصّين الشعبية، قصد تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، الموقعة في بيكين في 06 نوفمبر 2006[3].

– اتفاقية الجزائر مع ألمانيا من أجل تفادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر 2007[4].

– اتفاقية الجزائر مع الجمهورية الإيرانية قصد تفادي الإزدواج الضريبي وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بطهران في 12 أوت 2008[5].

– اتفاقية الجزائر مع حكومة قطر لتفادي الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الموقعة في الدوحة بتاريخ 03 جويلية 2008[6].

---

[1]– الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة إسبانيا لتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بمدريد بتاريخ 07 أكتوبر 2002، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05–234، مؤرخ في 23 جويلية 2008، ج ر عدد (45)، بتاريخ 29 جويلية 2005.

[2]–الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكويتية لتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بسيول في 24 نوفمبر 2001، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06–228، مؤرخ في 24 جوان 2006، ج ر عدد (44)، بتاريخ 04 جويلية 2006.

[3]– الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين الشعبية،قصد تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، الموقعة ببيكين في 06 نوفمبر 2006، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 07–174، المؤرخ في 06 جويلية 2007، ج ر عدد (40)، بتاريخ 17 جويلية 2007.

[4]–الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الإتحادية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر 2007، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 08–174، المؤرخ في 14 جويلية 2008، ج ر عدد (33)، بتاريخ 22 جويلية 2008.

[5]– الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية من أجل تجنب الإزدواج الضريبي وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بطهران في 12 أوت 2008، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09–187، مؤرخ في 12 ماي 2009، ج ر عدد (32)، بتاريخ 27 ماي 2009.

[6]– الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الموقعة في الدوحة بتاريخ 03 جويلية 2008، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10–273، مؤرخ في 03 نوفمبر 2010، ج ر عدد (70)، بتاريخ 21 نوفمبر 2010.

تجدر الإشارة إلى أن الدولة الجزائرية أدركت مبدأ أهمية التعاون والتنسيق الدولي في الحد من المشاكل الضريبية، وهو الأمر الذي جعل شبكتها الإتفاقية تتوسع خاصة بعد سنة 1990[1].

**3- حماية المكلفين بالضريبية:** توفر الإتفاقياتالجبائية الدولية الحماية للمكلفين بالضريبة، حيث بوسعهم معرفة النظام الضريبي الذي سيطبق على معاملاتهم التجارية[2]، أو نشاطهم مسبقا، وبالتالي الآثار المالية المترتبة عن ذلك إلى جانب عدم التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة ومقيما فيها، وآخر لا يملك جنسيتها وغير مقيم فيها، بالنسبة للضرائب والإلتزاماتالجبائية التي على هذا الأخير أداؤها والتي يجب أنلا تكون أكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها أو مقيما فيها[3].

يمتد تطبيق مبدأ المساواة أيضا على مؤسسة أجنبية تملك منشأة مستقرة في الدولة المتعاقدة الأخرى، هذا ما تم تقريره في العديد من الإتفاقيات التي أبرمتها الجزائر كتلك المبرمة مع الجمهورية الإسلامية الإيرانية التي نصّت الفقرة الأولى من مادتها (24) على أنه ***"لا يخضع مواطنو دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لأية ضرائب أو التزامات متعلقة بما تغاير أو تكون أكثر عبئا من تلك الضرائب والإلتزامات المتعلقة بهم والتي يخضع أو يمكن أن يخضع لها مواطنو هذه الدولة الأخرى والذين يوجدون في نفس الوضعية خاصة فيما تعلق بالإقامة، ويطبق هذا الحكم على الأشخاص غير المقيمين في دولة غير متعاقدة أو كلتا الدولتين المتعاقدتين".***

بينما نصّت الفقرة الثانية منها على أنه ***"إن فرض الضرائب على منشأة دائمة كملكها مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى لا يتم في هذه الدولة المتعاقدة الأخرى بصفة تكون أقل ملاءمة من فرضها على مؤسسات تلك الدولة الأخرى والتي تزاول نفس النشاطات".***

تعتبر الدولة الجزائرية من بين أهم الدول التي تلتزم بمبدأ المساواة بين المواطنين والأجانب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين نظرا لحاجتها الملحة لرؤوس الأموال الأجنبية لتنمية اقتصادها فلا تملك حلا إلا بمنع تسهيلات وإعفاءات ضريبية، إلا أن رعاية الدول الأجنبية

[1]- Abbas Maharzi Mohamed, Introduction à la fiscalité, Edition Trade customs and invest services (ITCIS), Alger, 2010, P.99.

[2]- Abbas Maharzi Mohamed, Introduction à la fiscalité, Op.cit., P.99.

[3]– خلاصي رضا، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، د س ن، ص285.

يستغلون هذا النظام الضريبي المتميز للتهرب من دفع الضريبة مما يؤدي إلى حرمان خزينتها من موارد مالية مهمة[1].

**4-تشجيع الاستثمار الأجنبي:**تساهم الاتفاقيات الجبائية الدولية بشكل فعّال في تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي في عالم تبعه يوما بعد يوم إلى تدويل الأنشطة الاقتصادية، والتخلي عن ضوابط السيادة التي كانت الدول تتمسك بما من قبل بصفة تقوية علاقتها الاقتصادية الدولية[2].

إذا كانت الإتفاقياتالجبائية الدولية تلعب دورا هاما في التقليل من حدة المشاكل الضريبية بما في ذلك مشكلة التهرب الضريبي الدولي، فذلك لن يتحقق بشكل تام إلا إذا تم تنظيمها بشكل يسمح بالضمان فعاليتها وصحتها من الناحية القانونية.

## الفرع الثّاني

## متطلّبات تفعيل الإتفاقياتالجبائية الدولية لمكافحة التهرّب الضريبي الدّولي

تسعى مختلف الدول إلى تفعيل الإتفاقياتالجبائية الدولية في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي، لكن لن يتحقق ذلك إلا باستدراك التناقض التي اعترت أحكامها وإيجاد حلول للمشاكل التي حالت دون فعاليتها عن طريق تكثيف التعاون والتنسيق الضريبي بين الدول **(أوّلاً)**، والاستفادة من النّماذج الزائدة في مجال مكافحة التهرب الضريبي **(ثانيًا)**، وضرورة تعزيز المساعدة الإدارية المتبادلة في مجال الضّرائب **(ثالثًا)**، وكذا الإلتزام بالشفافية الضريبية والمصرفية **(رابعًا)**.

**أوّلاً- تكثيف التّعاون والتنسيق الضريبي الدولي:** إن العمل على تكثيف التعاون والتنسيق الضريبي بين الدول ضروري لكي تكون أنظمتها وتشريعاتها الضريبية متقاربة ومتناسقة فيما بينها[3]، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق مزايا اقتصادية عديدة، أهمها تحقيق التكامل الاقتصادي وتشجيع الإستثمارات المشتركة وتنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة[4]، ومن ثم القضاء على المنافسة الضريبية الضّارة .

---

[1]– علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص140.

[2]– خلاصي رضا، جبايةالأشخاص الطبيعيين والمعنويين، مرجع سابق، ص286.

[3]– عزوز علي، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"، **مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية**، العدد 8، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012، ص59.

[4]– مهداوي عبد القادر، "الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مرجع سابق، ص6.

**ثانيًا-الاستفادةمن تجارب بعض الدول في مجال مكافحة التهرب الضريبي:** تعتبر الإتفاقية النموذجية كمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) والإتفاقية النموذجية لمنظمة الأمم المتحدة (ONU) لمنع الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي الدولي من أهم النماذج التي يمكن الاعتماد عليها والاستفادة من نقاطها الإيجابية بتطبيقها بهدف الإقتراب من النموذج الأمثل والفعال في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي وتفادي نقاطها السلبية ومحاولة تجنبها بالمقابل[1].

وفي هذا الإطار، توصلت مختلف المنظمات الدولية إلى توصيات يمكن أخذها بعين الإعتبار أثناء إبرام الإتفاقياتالجبائية الدولية، وبذل العديد من المجهودات لإيجاد حلول لمكافحة التهرب الضريبي الدولي مثل مجهودات منظمة الأمم المتحدة (أ)، وكذا مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) (ب)، إضافة إلى اقتراحات الجمعية البرلمانية الأوروبية (ج).

**أ- مجهودات منظمة الأمم المتحدة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي:** بمقتضى القرار رقم 78-14 للمجلس الاقتصادي والإجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة تم اتخاذ تدابير لمكافحة التهرب الضريبي[2] تتمثل في:

- تقويم فعالية الإتفاقيات الثنائية والنظم الأخرى السارية المفعول الخاصة بالتبادلات.
- دراسة إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدانالضرائب.
- إنشاء هيئة دولية وهي فكرة لقيت موافقة لعدد من الدول خاصة الولايات المتحدة الأمريكية وكذا، وذلك لتحقيق الإنسجام والتنسيق والتعاون الدولي حول القضايا الضريبية.
- التحقيق في الصيغ المستخدمة لممارسة التهرب الضريبي، فيما يخص التبادلات التجارية على المستوى الدولي.
- تحقيق الخطط والطرق المستعملة من قبل مختلف البلدان لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة الحلول الممكن تقديمها والتي تهدف إلى تقديم وتغيير القوانين الضريبية الوطنية[3].

---

[1]-عزوز علي، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"، المرجع السابق، ص66.

[2]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 2002، ص 326.

[3]- جمال صرموك، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 70.

كما تبنى المجلس الاقتصادي والاجتماعي لمنظمة الأمم المتحدة القرار رقم 78-14 الذي يعتبر كنموذج اتفاق يتضمن تدابير لمكافحة التهرب الضريبي منها:

- دراسة مدى إمكانية تشكيل مجلس تعاون مباشر في ميدان الضرائب[1].

- اقتراح خبراء الأمم المتحدة المتخصصون انشاء شبكة عالمية متكاملة للضرائب يكون هدفها المساعدة التقنية في جباية الضرائب، وهي تكتل من المعلومات والموارد المتداولة بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بهدف مكافحة التهرب الضريبي.

- تعيين لجنة من الخبراء العالميين من قبل الأمن العام للأمم المتحدة في سنة 2001 بهدف تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب لها صلاحيات عديدة، كتقديم المساعدة النقدية للدول، وتأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب والحد من المنافسة الضريبية غية المنطقية الهادفة لاستقطاب الشركات متعددة الجنسيات.

**ب- مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OCDE)**[2]:تبنى مجلس المنظمة قرارات تتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها من طرف أعضاء المنظمة، قصد مكافحة التهرب الضريبي الدولي هذه بعضها:

- التبادل بين الدول الأعضاء في مجال المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التحديد الصحيح للضرائب خاصة عن القيام بمبادلات تجارية.

- اللجوء إلى التحقيقات لتحديد الضرائب على الدخل والأرباح بدقة من قبل دولة ما، مع احترام النظم التشريعية الوطنية لكل دولة.

- البحث واستغلال المعلومات التي من شأنها أن تساعد على التأسيس الدقيق للضرائب.

- دراسة إمكانية تسهيل ومساعدة موظفي دولة في دولة أخرى، للقيام بعمليات على الدخل والأرباح المستحقة لدى دولة أخرى.

- دراسة إمكانية التوفيق بين الوسائل القانونية والإدارية للإدارات الضريبية، قصد جمع المعلومات وممارسة حقوقها في الرقابة لمكافحة التهرب الضريبي.

كما تبنى مجلس منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية التدابير التي يمكن الأخذ بها من طرف أعضائها بهدف مكافحة التهرب الضريبي نذكر منها:

---

[1]- طورش بتاتة، "مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مرجع سابق، ص138.

[2] - أنظر على الموقع الإلكتروني:https://www.obserateurocde.org

– الالتزام بتبادل المعلومات الضرورية التي من شأنها أن تساهم في التحديد الصحيح للضرائبخاصة في مجال المبادلات التجارية الدولية، وإمكانية اللجوء إلى التحقيق لتحديد الضرائبعلى الدخل بشكل دقيق من قبل أي دولة طرف في المنظمة.

– دراسة إمكانية تسهيل ومساعدة موظفي دولة ما في دولة أخرى للقيام بعمليات البحث واستغلال المعلومات التي من شأنها أن تساهم في حصر وتحديد الضرائب على الدخل والأرباح المستحقة في دولة أخرى.

**ج- الجمعية البرلمانية الأوروبية:**أظهرت هذه الجمعية انشغالات تجاه المدى المتزايد للتهرب الضريبي، وترسيخ التعاون الدولي لمكافحة التهرب الضريبي وأقرت مايلي[1]:

– حثت حكومات الدول الأعضاء للمجلس الأوروبي على الغاء القوانين المقيدة لمبدأ السر المصرفي، قصد تسيير التحريات في حالة التهرب الضريبي، امتيازات ضريبية غبر مبررة لبعض الشركات فيما يخص مداخيلها.

– أخذ كل الإجراءات اللازمة لتصدي أكثر لاستعمال مناطق ذات اقتطاع ضريبي منخفض من قبل الشركات متعددة الجنسيات.

– تطوير نظام ضريبي فعال لأغراض التهرب الضريبي.

– اجراء دراسة حول الصيغ المختلفة للجرائم الاقتصادية والتعاون على مكافحتها.

وقد قدمت الجمعية البرلمانية الأوروبية بدورها مجموعة من الاقتراحات أهمها[2]: ضرورة البحث عل كل التدابير الفعالة بهدف التصدي للشركات متعددة الجنسيات التي تستعمل دول الجنات الضريبية كآلية للتهرب من التزاماتها الضريبية، ووضع قيود على أسعار التحويل للحد من التهرب الضريبي الدولي، إضافة إلى الامتناع عن صياغة قوانين خاصة بمنح امتيازات ضريبية غير مبررة لبعض الشركات.

وقد حاولت الدول فعلاً الاهتداء بالنماذج السابقة أثناء عقد المعاهدات الضريبية الثنائية فيما بينها لمكافحة الازدواج والتهرب الضريبي الدولي، ولكن على الرغم من هذه الاتفاقيات، والرجوع إلى الواقع العملي يلاحظ أن غالبية التجارب الحاصلة في نطاق المعاهدات الدولية الثنائية

[1]– بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر (1992)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 1999، ص112.

[2] – طورشتباتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص139.

والمتعددة الأطراف لمكافحة التهرب الضريبي الدولي جوبهت بصعوبات كثيرة منعتها من تحقيق أهدافها المطلوبة، فقد كان التعاون الإداري الدولي لمكافحة التهرب الضريبي الدولي فعليا مقارنة بذلك المبذول في مكافحة الازدواج الضريبي الدولي.

وتجدر الإشارة إلى أن نمو أعمال ونشاطات الشركات عابرة القوميات عبر الحدود الدولية في السنوات العشر الأخيرة، وانتشار التجارة الالكترونية (عبر الأنترنت) كان سببا مباشرا في التزايد الملحوظ في حجم التهرب الضريبي، وهذا كان دافعا لإثبات اقتراحين مهمين على الصعيد الدولي من قبل الخبراء المتخصصين في منظمة الأمم المتحدة[1].

**الاقتراح الأول:** إقامة شبكة عالمية متكاملة للضرائب ترتكز على جهود الحكومات لنشر أفضل الطرق وتحديد النقاط المهمة في مجال المساعدة التقنية لجباية الضرائب عبرحدود الدول، وهذه الشبكة المقترحة من خلال النقاش الذي دار بيم موظفي البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وممثلي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لن تكون مؤسسة دولية جديدة، بل ستكون تكتلا من المعلومات والموارد المتداولة فيما بين البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

**الاقتراح الثاني:** عرض لجنة من الخبراء الماليين التي تم تعيينها من قبل الأمين العام للأمم المتحدة (كوفي عنان) والتي يترأسها (أرنستو زيديلو)، الرئيس المكسيكي السّابق، عرضت في تقرير لها عام 2001 فكرة تأسيس منظمة عالمية لفرض الضرائب تنهض بمسؤوليات متعددة أهمها:

- تقديم المساعدة النقدية للدول.
- تأمين منتدى لتطوير المعايير العالمية للضرائب.
- مراقبة نمو الضرائب، والحد من المزاحمة والمنافسة الضريبية غير المنطقية الهادفة إلى استقطاب الشركات عابرة القوميات.
- قيامها بالتحكيم في النزاعات العالمية المتعلقة بالأمور الضريبية.

وأخيرا يعهد إلى تلك المنظمة بمهمة إحداث اتفاق عالمي حمل صيغة متكاملة لفرض الضرائب على الشركات موضوع البحث والعمل على تقديم الحلول والمقترحات اللازمة لمكافحة هذه الظاهرة، وتأكيد دور الدولة بمؤسساتها المختلفة في مجابهة التهرب الضريبي، وأهمية

[1] – جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص71.

الاتفاقيات والمعاهدات الدولية في إطار التعاون الدولي للقضاء على هذه الظاهرة أو التخفيف منها قدر الإمكان، خصوصا أنها أصبحت تشكل ضررا ملموسا على الاقتصاد العالمي[1].

إضافة إلى اقتراح مؤتمر القمة المعني بالعولمة المعقد في آذار سنة 2002 من حيث الفوائد التي يمكن تحقيقها في حالة انشاء منظمة دولية للضرائب، ومن أهم طموحات هذا المؤتمر الوصول إلى وضع اتفاق دولي عن صيغة لتوحيد فرض الضرائب على الشركات متعددة الجنسيات والتجارة الإلكترونية[2].

**ثالثًا:تعزيز المساعدة الإدارية المتبادلة في مجال الضرائب:**يتعين على الدول والمنظمات الدولية تسليط اهتمام أكثر على مشكلة التهرب الضريبي الدولي عن طريق ابرام اتفاقيات خاصة بمكافحتها والحد من انتشارها بحيث تكون مستقلة عن الاتفاقيات المتعلقة بمنع الازدواج الضريبي للوصول إلى الأهداف المرجوة منها.

وفي هذا الإطار أبرمت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية اتفاقية متعلقة بالمساعدة الإدارية المتبادلة في المجال الضريبي، والتي دخلت حيز التقيد في 01 جوان 2011[3]، حيث حددت المادة (01) منها نطاق المساعدة بين الإدارات الضريبية في تبادل المعلومات الضريبية والتفتيش الضريبي المشترك، والتحصيل الضريبي وتبادل البيانات، كما حددت المواد (5-6-7) من تفسير الاتفاقية أساليب تبادل المعلومات بناء على الطلب، أو بصفة تلقائية بمجرد استفادة المكلف بالضريبة من تخفيضات أو إعفاءات في إحدى الدول الأعضاء في الاتفاقية، بينما منحت المادتين (8) و(9) من الاتفاقية ذاتها الحرية للأطراف المتعاقدة في الموافقة أو رفض التفتيش الضريبي المشترك على السلطات المختصة في كل دولة مراعاة لمبدأ السيادة الضريبية[4].

تجدر الإشارة على أنه يمكن الأخذ بمبادئ هذه الاتفاقية من قبل كل الدول لإبرام اتفاقيات جبائية دولية في مجال مكافحة التهرب الضريبي الدولي، فالحد من هذه الظاهرة يعتبر خطورة مهمة للحفاظ على الموارد المالية المتحصل عليها من الضريبة لمواجهة النفقات العمومية، ومن ثم بلوغ عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي.

---

[1]- جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص71.

[2]- حيو زهرة، " التهرب الضريبي الدولي"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص ص417-439.

[3]- وصل عدد الدول التي وقعت على الاتفاقية سنة 2013 إلى 58 دولة. نقلاً عن: مهداوي عبد القادر، مرجع سابق، ص10.

[4]- علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص166.

كما أن الاتفاقية قد نصت على واجب حماية خصوصيات المكلف بالضريبة وعدم استغلالها إلا لأغراض جبائية بحتة وذلك من أجل حماية معلومات المكلف وأسراره التجارية والصناعية.

**رابعًا: الالتزام بالشفافية الضريبية والمصرفية:** لا يمكن الحد من مشكلة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي إلا إذا التزمت مختلف الدول بالشفافية الضريبية(**أ**) والشفافية المصرفية(**ب**).

**أ-الشفافية الضريبية:**يقصد به تمكين المكلفين من الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية وهو ما يمكنهم من زيادة معرفتهم بمقدار الضريبة المفروضة عليهم.

وتعتبر هذه الوسيلة ناجحة للحد من الفساد الإداري، حيث أن موظف السلطة المالية لا يمكنه التلاعب بمقدار الضريبة المفروضة، وتعزز عنصر المساءلة وزيادة الثقة في الإدارة الضريبية مما يشجع الاستثمار الأجنبي[1].

تتحقق الشفافية الضريبية من خلال تحرير الاتفاقيات الجبائية الدولية بشكل واضح وتحديد نطاقها لتمكين المعنيين بها الالتزام بأحكامها، ومن ثم توفير الحماية الكافية للمكلفين الخاضعين لها بحيث بوسعهم معرفة النظام الضريبي الذي سيطبق على معاملاتهم التجارية وكل الأحكام المترتبة عنها[2].

**ب- الشفافية المصرفية:**لقد أصبحت مسألة مكافحة التهرب الضريبي على الصعيد الدولي مشروطا بالحصول على المعلومات والالتزام بالشفافية المصرفية. بحيث فرض هذا الالتزام على دول الجنات الضريبية خصوصا مع الأزمة الحالية التي عرفها العالم سنة 2008 بسبب هروب رؤوس الأموال من البنوك العربية إلى بنوك أخرى نظرا لخصائصها خاصة التزامها بالسرية التامة حول الأرصدة.

وقد سعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى ضرورة أن تتضمن الاتفاقيات الجبائية الدولية بنودا تتعلق بالشفافية المصرفية فيما يخص السحب والإبداع والمداخيل والفوائد، وضرورة تبادل هذه المعلومات بين الإدارات الضريبية على نطاق دولي، إلا أن هذا لم يلق قبولا من أغلبية الدول كسويسرا رغم أنها عضو في المنظمة[3].

---

[1]- مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مرجع سابق، ص06.

[2]- خلاصي رضا، جبايةالأشخاص الطبيعيين والمعنويين، مرجع سابق، ص285.

[3]- مهداوي عبد القادر، المرجع السابق، ص7.

وقد انعقد مؤتمر بباريس في 21 أكتوبر 2008، وكان هدف الاجتماع الضغط على دول الجنات الضريبية خاصة تلك التي تتمسك بالسرية المصرفية ولا تبدي أي تعاون ضريبي أو قضائي على خليفة الفضيحة التي كشفت في ألمانيا وتبين أن مواطنين من ألمانيا الأثرياء كانوا يودون أموالهم في مؤسسة ليشنتاين للتهرب من الضرائب[1].

وقد نتج عن هذه القضية توترا بين ألمانيا وليشنتاين بحيث اتهمت هذه الأخيرة ألمانيا بشرائها لمعلومات مسروقة من أحد مصارفها لملاحقة مواطنيها من دفع الضريبة، ويعتبر هذا الإجراء في نظرها اعتداء على سيادتها لذا طالبت ألمانيا الولايات المتحدة الأمريكية التدخل من أجل تسوية القضية لتطالب لينشتاين رفع سريتها المصرفية ولو جزئيا[2].

[1]– بلمقدم مصطفى، " الجنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال، **مداخلة ألقيت ضمن الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبييض الأموال**، مرجع سابق، ص ص197–198.

[2]– حبو زهرة، مرجع سابق، ص 436.

# الفصل الثّاني:

# الآليات الردعيّة لمكافحة الغش والتهرّب الضريبي

# الفصل الثّاني

## الآليات الردعيّة لمكافحة الغش والتهرّب الضريبي

رغم اعتماد المشرع آليات موضوعية للوقاية من جريمة الغش والتهرّب الضريبي، إلا أنها ترتكب من بعض المكلفين بها، لذلك كان لابد منه تعزيزها بمجموعة من الإجراءات القمعية لمتابعة هذه الجريمةسواء من حيث الأشخاص المخولة لإثباتها أو من حيث طرق ووسائل إثباتها.

يهدف المشرع من تنويع وسائل إثبات جريمة الغش والتهرّب الضريبي ضمان متابعتها وردعها ومنع إفلات أيّ مُجرم من العقاب، وخاصة أنها أخذت منعرجًا خطيرا في إطار العولمة الاقتصادية، حيث يستعمل المجرم أحدث التقنيات للتهرّب من دفع الضريبة.

ولا يخضع الإختصاص الإقليمي القضائي في جريمة الغش والتهرب الضريبي للقواعد العامة، بل خوّل التشريع الضريبي الإدارة الجبائية حريّة اختيار الجهة القضائية التي تقدم الشكوى أمامها بهدف تحريك الدعوى العمومية لمتابعتها، والتي لا تختلف عن طريقة تحريكها عن بعض الجرائم التقليدية والتي تكون بناءً على شكوى من إدارة الضرائب، وتنقضي الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرب الضريبي بنفس الأسباب التي تنقضي بها الدعوى العمومية في القواعد العامة **(المبحث الأوّل)**.

يسأل الفاعل الأصلي عن جريمة الغش والتهرّب الضريبي مسائلة جزائية مباشرة كما يسأل الشريك الذي ساعده في ارتكابها والمسؤولية الجزائية عن فعل الغير في الحالة التي يعهد له المكلف بتنفيذ التزاماته الجبائية، حيث يعاقب عند ثبوت التهرب أو محاولة التهرب بمجموعة من العقوبات الجزاءات الأصلية والتكميلية التي تضمنتها النصوص الضريبية المختلفة **(المبحث الثّاني)**.

## المبحث الأوّل

## تجريم ظاهرة الغش والتهرّب الضريبي

تمتد الطبيعة الخاصة لجريمة الغش والتهرّب الضريبي إلى طرق إثباتها ومتابعتها الجزائية، حيث تتميز إجراءات متابعتها بتعدد الأشخاص التي خول لها القانون مهمة إثبات وقوعها، وتنوع وسائل الإثبات التي تجمع بين تلك المنصوص عليها في القانون الجبائي والقانون العام **(المطلب الأوّل)**، وعلى خلاف القواعد العامة في الإختصاص المحلي التي تترتب عن الإخلال بها المساس بالنظام العام انحرف المشرع عن هذا المبدأ، وذلك بهدف التوفيق بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة للمكلف، فحدد الإختصاص المحلي وفقا للقواعد المنصوص عليها في القوانين الضريبية المختلفة، وقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بتقديم شكوى مسبقة من طرف إدارة الضّرائب المختصّة وانقضائها بتوفر الشروط المنصوص عليها في القواعد العامة، والنصوص الضريبية المختلفة **(المطلب الثّاني)**.

### المطلب الأوّل

### إثبات جريمة الغش والتهرّب الضريبي

تتميز إجراءات إثبات جريمة الغش والتهرّب الضريبي بتعقيدها وصعوبة الإلمام بها سواء بالنسبة للقاضي أو للمتقاضي، حيث يتم إثباتها وفقا الإجراءات المنصوص عليها في القواعد العامة وتلك المحددة في التّشريع الضّريبي، سواء من حيث الأشخاص المؤهلة لإثبات وقوعها **(الفرع الأوّل)** أو من حيث وسائل الإثبات التي تجمع بين التحقيق الجبائي والوسائل الأخرى المنصوص عليها في القانون العام **(الفرع الثّاني)**.

#### الفرع الأوّل

#### الأشخاص المختصّة بإثبات جريمة الغش والتهرّب الضريبي

يؤول الاختصاصبإثبات جريمة الغش الضّريبي في التشريع الجزائري إلى الأشخاص المحددة في القوانين الضريبية المختلفة، ففي قانون غير المباشرة تتحد صلاحية الإثبات لأعوان الضرائب المحلفين، والمفوضين بذلك وهو ما أكدته المادة 504 منه، حيث نصّت ***"إن جميع***

***أعوان إدارة الضرائب المفوضين، والملحقين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين، والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة..."*** [1].

وخلاف لما تضمنه قانون الضرائب غير المباشرة ، خول المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال مهمة إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي لضباط الشرطة القضائية وأعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك وقمع الغش والمخالفات الاقتصادية[2] حيث نصّت ***"يمكن أن تثبت المخالفات الأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم"*** [3].

يستفاد من خلال هذه المادة تنوع الأشخاص المؤهلة لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث شملت إلى جانب أعوان الإدارة الضريبية ومصالح الجمارك وقمع الغش والمخالفات الاقتصادية ضباط الشرطة القضائية على خلاف قانون الضرائب المباشرة الذي لم يرد فيه أيّ نصّ قانوني يشير لصلاحية ضباط الشرطة القضائية لإثباتها.

وفي هذا الإطار تساؤل الأستاذ **"بوسقيعة أحسن"** أمام هذا الوضع هل يحق لضباط الشرطة القضائية[4]إثبات الغش الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم

---

[1]– أمر رقم 76–104، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير مباشرة، ج. ر. ج. ج عدد (81)، الصّادرة بتاريخ 9 ديسمبر1976. **(معدل ومتمم)**.

[2]– معاشو عمار، "خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي"، **المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية**، العدد02، 2009، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، ص 14.

[3]– رقم 76–102، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والتمم، ج. ر. ج. ج عدد (102)، الصّادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1976.

[4]– ضباط الشرطة القضائية هم الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، ضباط الدرك الوطني محافظو الشرطة، ضباط الشرطة ذوي الرتب في الدرك الوطني، ورجال الدرك الذين أمضوا في سلك الخدمة ثلاث سنوات على الأقل وعينوا بموجب قرار وزاري مشترك بين وزير العدل ووزير الدفاع الوطني بعد موافقة لجنة خاصة، وكذا مفتشو الأمن الوطني الذين قضوا في خدمتهم بهذه العفة ثلاث سنوات، وعينوا بموجب قرار وزاري مشترك بين وزير العدل، ووزير الداخلية بعد موافقة لجنة خاصة، ضباط، وضباط الصف الأمن العسكري الذين عينوا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير الدفاع الوطني ووزير العدل". راجع بخصوص ذلك: الطاهر مأموني، الضبطية القضائية، نشرة القضاة، العدد 53، الديوان الوطنيالأشغال التربوية، الجزائر، 9998، ص8.

الأعمال، أم الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانون الضرائب غير المباشرة والطّابع، ومن ثم لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات؟[1].

يرى الأستاذ **"بوسقيعة أحسن"** أن الجرائم التي تستهدف الضرائب المباشرة تمسّ الوعاء الضريبي لذلك فإن إدارة الضرائب هي الأكثر كفاءة لإثباتها، فهي التي تتولى تحصيل الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي، كما تحوز على جميع الوثائق والمعلومات التي تتعلق بالمكلف بالضريبة، غير أنه في حالة عدم وجود نصّ قانوني صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثباتها، فيمكن إثبات حالات الغش والتهرب الضريبي من طرف ضباط الشرطة القضائية ثم تحال محاضر الإثبات الإدارة الضرائب المختصة لتحريك الدعوى العمومية[2].

## الفرع الثّاني

## وسائل إثبات جريمة الغش والتهرّب الضريبي

تتميز جريمة الغش والتهرب الضريبي من حيث الإثبات عن جرائم القانون العام حيث يشمل إثباتها طرق الإثبات المنصوص عليها في القانون الجبائي **(أوّلًا)**، إضافة لوسائل الإثبات المنصوص عليها في القواعد العامة **(ثانيًا)**.

**أوّلًا- إثبات جريمة الغش الضريبي في القانون الجبائي:** حدّد المشرّع الجزائري في القوانين الضريبية المختلفة الوسائل القانونية التي تهدف إلى إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي والتي تتمثل أساسًا في المعاينة والحجز، إضافة للتحقيق الجبائي.

**1-المعاينة والحجز:**تعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ إليه الإدارة الضريبية في حال وجود قرائن تدلّ على استعمال المكلف بالضريبة لطرق تدليسية بهدف التخلص من الضريبة، ويترتب على هذا الإجراء تحرير محضر المعاينة[3].

أسند قانون الإجراءات الجبائيةإلى الأشخاص الذين لهم رتبة مفتش مهمة المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل الوثائق والمستندات التي تبرّر التصرفات التي تهدف

---

[1]– بوسقيعة أحسن، "المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)"، **المجلة القضائية**، العدد الأول، الجزائر، 1998، ص23.

[2]– بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الطبعة السابعة عشرة، الجزء الأول، دار هومة الجزائر، 2014 ص476.

[3]– رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباحي، ورقلة، 2015، ص30.

إلى التهرب من الضريبة[1]، غير أن صلاحيتهم في إجراء المعاينة ليس مطلقةبل قيدها القانون بشروط تضمنتها المادة 35 منه.

يجب أن يكون طلب الترخيص بإجراء المعاينة صادر من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانونا، ويتضمن مبررات اللّجوء للمعاينة، والتعريف بالشخص الطبيعي أو المعنوي محلّ المعاينة، والوقائع المادية والقانونية التي من شأنها إثبات استعمال المكلف لطرق احتيالية تدليسية وأسماء الأعوان المكلفين بالمعاينة، وصفتهم، ويوجه هذا الطلب لرئيس المحكمة المختصة إقليميا أو أي قاض مفوض قانونا لاستصدار أمر بإجراء المعاينة[2].

يمكن لضباط الشرطة القضائية إجراء المعاينة إذ استعمل المكلف بجريمة الغش والتهرب الضريبي طرق تدليسية احتيالية، وذلك بتعيين من وكيل الجمهورية يخول له حجز كل الوثائق والأملاك التي تتصل بالجريمة التي يتم التحقيق بشأنها والتي قد تكون دليلا مفيدا في الدعوى، ويتم تدوين النتائج المتوصل إليها في محاضر، وهو ما أكدته المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة[3]، والمادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال[4]، وحددت المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة، البيانات التي يجب توفرها في المحضر[5].

كما نصّت المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه في حالة مباشرة إجراءات الحجز بسبب التزوير أو الإتلاف الذي أحدث في الدفاتر والرخص، والنسخ يجب أن يتضمن المحضر نوع التزوير أو الإتلاف، وتسلم نسخة من هذا المحضر للمتهم، وفي حالة غيابه وكانت له إقامة معروفة في مكان الحجز أو تحرير العقد يبلغ بالمحضر خلال 48 ساعة من

---

[1]– راجع: المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]– راجع: المادة 35 من القانون نفسه.

[3]– راجع : المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة.

[4]–راجع: المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[5]– حيث نصّت على أنه ***"يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها ونوع المخالفة، وفي حالة حجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم واسم وصفة، ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر، والشخص المكلف بالمتابعات، ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وفقد يراتها التقريبية، وحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور واسم وصفه وقبول الحارس ومكان تحرير المحضر، وساعة اختتامه، وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروفة في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يكون عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب اشعار بالإسلام من إدارة البريد والمواصلات يرسل إلى آخر محل إقامة معروفة للمخالف، ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر".***

اختتام عملية الحجز[1]، أما إذا لم يكن للمتهم أية إقامة معروفة فيعلق في نفس هذا الأجل في البلدية التابعة لمكان الحجز أو التي حرر فيها العقد[2].

يجوز لكل دائن خلال عشرة أيام الموالية لتبليغ الحجز التنفيذي[3]، أن يطلب من القاضي الذي يباشر المتابعة بيع المحل التجاري في المزاد العلني، حيث ينفذ البيع على من تقدم بأكبر عطاء مالي، ورسا عليه الفراد ويصدر القاضي حكما يسمى حكم إيقاع البيع، أو مرسى المزاد والذي يختلف عن اعتماد العطاء إليه يعطي الخيار لصاحبه إيداع خمس الثمن أو الثمن كله، وفي حالة إيداعه مع المصاريف المقدرة، ورسوم التسجيل حكم القاضي في الجلسة بإيقاع البيع عليه، وفي الحالة التي يودع فيها خمس الثمن، فإن البيع يؤجل لجلسة موالية يتم فيها إيقاع البيع على صاحب العطاء، إذا لم يكن له منافس وأودع الثمن الباقي[4]، وفي حالات أخرى قد يلجأ لأسلوب البيع بالتراضي[5]، ويبدأ الحجز بالمنقول وبيعه، وفي حالة عدم كفاية ثمن المحصولات، والمنقولات لسداد الأموال أو الرسوم المستحقة فإنه يشرع في الحجز على العقار وبيعه.

تتمتع محاضر المعاينة والحجز التي تحرر وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشرة والتي تتعلق بحجز المنقولات بحجية كاملة، وتتمتع المحاضر التي تتضمن المعاينات المادية، والحجز التي تحرر من طرف عون غير مؤهل قانونا بحجية نسبية، ويتمتع القاضي الجزائي بدور إيجابي في الاعتماد عليها كوسيلة إثبات، وهو ما أكد عليه المشرع الجزائري في المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة [6].

---

[1]–يرد الحجز التنفيذي، سواء على المنقول أو العقار، وفي حالة عدم كفايتها لسداد ديون المدين يتم اللجوء للتنفيذ على مال المدين لدى الغير. أنظر: حمة مرارية، الحجز التنفيذي، رسالة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، 2009، ص 3.

[2]– راجع: المادة 508 من قانون الضرائب غير المباشرة.

[3]– يعرف "**الحجز التنفيذي**" بأنه نظام قانوني يترتب عنه نزع ملكية المدين بموجب سند تنفيذي يثبت استحقاق صاحبه لحق معين المقدار، وحال الأداء عند الحجز، ويشترط قبل التنفيذ أن يسبق ذلك تبليغ المدين بعد قبل الشروع في التنفيذ، راجع بخصوص ذلك: عبد الله صدعت غلاب العازمي، الحجز التنفيذي على العقار، دراسة في التشريع الكويتي، رسالة لنيل شهادة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص9.

[4]– عبد الباسط جميمي، أمال الفز ابري، التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، القاهرة ،1990، ص218.

[5]– رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مرجع سابق، ص33.

[6]– التي جاء فيها ***"إن مخالفات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب وتؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة أيام من تاريخها، وذلك تحت***

**2- التّحقيق الجبائي:** يتم الكشف عن حالات الغش والتهرّب الضريبي بواسطة مجموعة من العمليات التي تهدف لمراقبة التصريحات الجبائية وذلك بإظهار الفرق بين المداخيل الحقيقية والمداخيل المصرح بها ويكون التحقيق الجبائي إما تحقيق في المحاسبة أو تحقيق مصوب في المحاسبة أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية.

**أ-التحقيق في المحاسبة:** يتمثل التحقيق في المحاسبة في مجموع العمليات التي تسمح بالتحقّق من صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تمثل أساس التصريحات الضريبية[1]، والتي نصّ عليها المشرع في الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية ***"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة، ومراقبتها، ويعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي ترمي لمراقبة التصريحات الجبائية المكتسبة من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"*** [2].

يستفاد مما سبق أن التحقيق في المحاسبة يخضع لمجموعة من الشروط إذ يتم في محلّ المكلف بالضريبة، غير أنه في حالة القوة القاهرة أو تقديم طلب مكتوب من المكلف للإدارة الضريبية يجوز للمحقق أخذ الوثائق المحاسبية ليفحصها في مكتبه مُقابل وصل استلام للمكلف يثبت فيها نوعية وطبيعة الوثائق التي استلمها.

ينصبّ التحقيق المحاسبي على مختلف الوثائق والمستندات المحاسبية حيث يشرع المحقق في مراقبة كل الحسابات والأصول، والخصوم في الميزانية وجدول حساب النفقات والإرادات، كما يتم مراقبة كل الدفاتر الحسابية الإجبارية والوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري

---

***طائلة البطلان ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن تثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها".***

[1]– صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص40.

[2]– الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 31 من قانون رقم 11–16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012 المعدلة بموجب المادة 10 من قانون رقم 12 –12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

(دفتر الجرد، دفتر اليومية والدفاتر الثانوية كدفتر المشتريات، ومبيعات البنك، الصندوق)[1]، ويعتبر مسك الدفاتر المحاسبية هو أساس إثبات الإرادات والمصاريف.

يترتب عن التحقيق في المحاسبة إما إعادة تأسيس وعاء الضريبة في حالة قبول المكلف بشكل صريح لنتائج التحقيق المحاسبي أما في الحالة التي يتم فيها رفض نتائج المحاسبة تتم عملية إعادة التقويم التلقائي بعد إعلام المكلف عن طريق إرسال إشعار يتضمن الإشارة إلى إمكانية استعانته بمستشار من اختياره.

خوّل القانون المكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما للرد على الإشعار بإعادة التقويم سواء بقبوله أو رفضه لإعادة التقويم، وفي حالة سكوته يعتبر قبولا ضمنيا وفي حالة القبول الصريح الذي يدل عليه اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق تأخذ الإدارة الضريبية به، غير أنه في حالة اثبات الإدارة الجبائية استعمال المكلف لمناورات تدليسية، وإعطائه معلومات ناقصة أو غير مطابقة للواقع أثناء التحقيق فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه، ولا يمكن للمكلف الإعتراض عليه عن طريق الطعن، وفي الحالة التي يمتنع فيها المكلف عن تقديم محاسبته خول القانون المحقق تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة بعد التأشير عليه من طرف المكلف بالضريبة، و اخطاره لتقديم محاسبته خلال أجل لا يزيد عن 8 أيام، وإذا انقضى هذا الأجل ولم يتم تقديم المحاسبة فإنه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة[2].

**ب-التحقيق المصوب في المحاسبة:** استحدث المشرع الجزائري بموجب قانون المالية[3] لسنة 2010 المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، تتضمن استحداث إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة حيث تنص على أنه ***"يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة جبائية، ويتم التحقيق كذلك عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي***

---

[1]– قانون رقم 75–59، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بقانون 15–20، مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المعدل و المتمم بقانون 22–09، المؤرخ في 05 ماي 2022، ج ر عدد 32 ، الصادرة في 14 ماي 2022.

[2]– المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة بموجب المادة 31 من قانون رقم 11–16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012 المعدلة بموجب المادة 10 من قانون رقم 12–12، مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

[3]– قانون رقم 09–09، مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010.

***تخفي المضمون الحقيقي للعقد، وتهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية، وأثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية، والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير العقود، وصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق، والضرائب والرسوم والآثاري المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة..."***[1].

يستفاد مما سبق أن التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء ضروري تلجأ إليه الإدارة الجبائية عند وجود شك يفترض منه عدم صدق المستندات أو الإتفاقيات التي أبرمها المكلف بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي الذي يهدف إلى التخفيض أو تجنب الضريبة، غير أن ممارسة التحقيق المصوب لا يفهم منه عدم إمكانية التحقيق المعمق في الحاسبة بل يجب أن يؤخذ في الإعتبار عند إجراء التحقيق المعمق النتائج التي ترتبت عن التحقيق المصوب، والتي تتعلق أساسا بالحقوق المطالب بها عند إعادة التقييم بموجب التحقيق المصوب[2].

**ج-التّحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية:** يتمثل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية في مجموعة العمليات التي يتم من خلالها التأكد من وجود الارتباط بين التصريحات عن الدخل من جهة، ووضعية الممتلكات ونمط معيشة المكلف ونص المشرع الجزائري في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على كيفية إجراء هذا التحقيق، حيث يتولى إجراءاته أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويشمل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي بغضّ النظر عن موطنهم الجبائي، ويهدف هذا التحقيق للكشف عن حقيقة المداخيل المصرح بها، ويتم اللّجوء لهذا التحقيق كذلك في حالة ظهور عناصر للملكية، ومستوى معيشي يبين احتراف صاحبه لنشاط ما دون أن يصرح بوجوده لدى الإدارة الجبائية أو أية مداخيل أخرى غير خاضعة للضريبة[3].

---

[1]– المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 24 من قانون 09-09، مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010 المعدلة بموجب المادة 32 من قانون 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 والمعدلة بموجب المادة 26 من قانون رقم 13-08، مؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014.

[2]– راجع: الفقرة السادسة من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة.

[3]– قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مرجع سابق،ص16.

**ثانيًا-إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي وفقا لقواعد القانون العام:** تعرض المحاضر التي تحررها الإدارة الضريبية أمام الجهات القضائية المختصة التي تتضمن دلائل تفيد في ارتكاب المكلف بجريمة الغش والتهرب الضريبي غير أن هذه الأخيرة لا تكتفي بها، وإنما خولها القانون اللجوء لوسائل الإثبات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية[1]، فالقوانين الضريبية لم تحصر إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي في الوسائل المنصوص عليها في القانون الجبائي، وإنما أجازت إجراء المعاينات والحجوز الضريبي بكل الطرف، ويترتب عن ذلك إمكانية معاينة ضابط الشرطة القضائية للجرائم الضريبية طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجزائية[2] وذلك لعدم وجود أي نص يحضر إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي بالوسائل المنصوص عليها في القانون العام.

أكّد المشرع الجزائري على أهمية الإثبات طبقا للقواعد العامة في نص المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية والتي نصّت على ***"يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق الإثبات[3] ماعدا الحالات التي ينص فيها القانون على غير ذلك وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص، ولا يسوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في عرض المرافعات، والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه"***.

كما أكدت المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر، والتقارير لا تكون منتجة في الإثبات إلا إذا كانت صحيحة من حيث الشكل، حيث يحررها واضعها أثناء مباشرة أعمال وظيفته، وأضافت المادة 215 من قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر، والتقارير التي تثبت الجنايات أو الجنح تعتبر مجرد أدلة استدلال تخضع للسلطة التقديرية للقاضي مالم ينص القانون على خلاف ذلك[4].

---

[1]- أمر رقم 66-155، مؤرخ في 8 يونيو1966،المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج. ر. ج. ح عدد (48)، الصّادرة بتاريخ 10 جوان 1966، معدل و متمم بالأمر20-04 المؤرخ في 30 اوت 2020، ج ر عدد 51،الصادرة في 31 اوت 2020.

[2]- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص88.

[3]- يعتبر التحقيق الإبتدائي وسيلة لإثبات وقوع الجريمة، ويختص قاضي التحقيق على مستوى الدرجة الأولى بالتحقيق وغرفة الإتهام على الدرجة الثانية، ويعتبر التحقيق الابتدائي وجوبي في الجنايات، ويكون اختياري في الجنح مالم يلزم به نص خاص ويجوز إجراؤه في المخالفات بناء على طلب من وكيل الجمهورية وذلك طبقا للمادة 66 من قانون الإجراءات الجزائية. لتفصيل أكثر راجع: خلفي عبد الرحمان، محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية، دار الهدى، 2010 ص157.

[4]- راجع: المادة 215 من قانون الإجراءات الجزائية.

## المطلب الثّاني

## تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرّب الضريبي

تبدأ المتابعة الجزائية في جريمة الغش والتهرب الضريبي بتحريك الدعوى العمومية التي تباشر من طرف النيابة العامة باعتبارها ممثل الحق العام أمام الجهة القضائية المختصة **(الفرع الأوّل)**، وذلك بعد تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب المختصة والتي تختلف طبيعتها عن الإذن، والطلب الذي يشترطه المشرع لتحريك الدعوى العمومية في جرائم أخرى **(الفرع الثاني)**، ويخضع انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرب الضريبي لتوفر مجموعة من الشروط العامة، والخاصة التي حددها المشرع على سبيل الحصر في القواعد العامة **(الفرع الثالث)**.

### الفرع الأوّل

### الجهة القضائية المختصة للفصل في جريمة الغش والتهرب الضريبي

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[1] والتي نصّت على ***"تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركاتهم أو محل القبض عليهم، ولو كان هذا القبض لسبب آخر"***، بخلاف المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة[2]، والمادة 119 من قانون التسجيل[3]، والمادة 34 من قانون الطابع[4]، حيث انحرف المشرع الجزائري عن القواعد العامة للاختصاص المحلي.

---

[1]– راجع: المادة 329 من القانون ذاته.

[2]– تنصّ الفقرة الثانية من المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة 'على أنه "**وترفع هذه الملاحقات إلى محكمة الجناح المختصة وقد تكون هذه المحكمة حسب الحالة واختيار الإدارة، وإما المحكمة التي يتبع فيها مكان فرض الضريبة، أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها**". أمر رقم 76–101، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج ر ج ج عدد 102 ، الصّادرة بتاريخ 2 ديسمبر 1976.

[3]– نصت الفقرة الثانية من المادة 119 من قانون التسجيل على أن المتابعة الجزائية لمخالفة هذا القانون ترفع أمام **الجهة القضائية المختصة**. أمر رقم 76– 105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم ج ر ج ج عدد 70، الصّادرة بتاريخ 02 نوفمبر 1977.

[4]– نصّت الفقرة الثانية من المادة 35 قانون الطابع على أن المتابعة الجزائية للمكلف بمناسبة ارتكابه للغش الضريبي يتم أمام الجهة القضائية المختصة. أمر رقم 76–10، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج ر ج ج عدد 39، الصّادرة بتاريخ 15 ماي1977 .

يتحدد الإختصاص المحلي للمحكمة وفقا لقانون الضرائب المباشرة حسب اختيار الإدارة للمكان الذي فرضت فيه الضريبة على المكلف وذلك لتحكين الإدارة الضريبية من تحصيل المعلومات اللازمة لتبرير حالة الغش والتدليس الضريبي، حيث وردت عبارة **"الجهة القضائية المختصة"** في قانون التسجيل والطابع.

ولم يحدد المشرع الجهة القضائية المختصة بشكل واضح ودقيق، يعاب على هذا التحديد أنه ورد بصيغة واسعة، ولم يحدد بدقة الجهة المختصة، خاصة وأن مكان فرض الضريبة قد يكون في مفتشية الضرائب على مستوى البلدية أو الدائرة أو الولاية بالنسبة للمديريات الولائية، وتختص المحكمة التي وقع في دائرة اختصاصها تنفيذ الحجز[1]، باعتبار أن الحجز يعتبر وسيلة لمعاينة، وضبط جريمة الغش والتهرب الضريبي، وتعتبر المحكمة التي يقع فيها مقر المؤسسة هي المختصة بالنسبة للمتابعة الجزائية للمؤسسات، ففي حالة تعددها تعتبر المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للمؤسسة[2].

يهدف المشرع الجزائري من تخليه لصرامة تطبيق القواعد العامة والتي اعتبرها من النظام العام في مجالات أخرى عند تحديده لقواعد الاختصاص المحلي لجريمة الغش والتهرب الضريبي لتغليب فكرة المصلحة الاقتصادية للدولة باعتبار أن الغش والتهرب الضريبي يمس بالمالية العمومية للدولة ويعرقل سير المرفق العام بانتظام وإطراد[3].

## الفرع الثّاني

## شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرّب الضريبي

يقصد بتحريك الدعوى العمومية رفعها أو البدء فيها، ويشمل مباشرة الدعوى العمومية تحريكها وتتبعها إلى حين صدور حكم نهائي فيها، بحيث تعتبر النيابة العامة الجهة الوحيدة المخولة لتمثيل المجتمع[4].

---

[1]– زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص189.

[2]– رضوان العمودي، مرجع سابق ص39.

[3]–GDRINPhilipe، droit administratif des biens, 4 éditions Masson، paris, 1994 p133.

[4]– طاهري حسين، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية دار المحمدية، الجزائر، ص31.

أكد المشرع في قانون الإجراءات الجزائية على ذلك في نص المادة الأولى منه ***"الدعوى العمومية لتطبيق العقوبات يحركها ويباشرها رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بمقتضى القانون"***، والمادة 29 من القانون ذاته حيث تنص ***"تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية، ويحضر ممثلها المرافعات أمام الجهات القضائية المختصة بالحكم"***[1].

يتبين من خلال النصوص السابقة أن اختصاص النيابة العامة في التشريع الجزائري عام، ويشمل جميع الجرائم بما فيها الجرائم العادية والإقتصادية.

تتمتع النيابة العامة في التشريع الجزائري كمبدأ عام بسلطات واسعة في تحريك، وفي حالات استثنائية قيدها المشرع بضرورة الحصول على طلب أو إذن أو تقديم شكوى، فتحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرب الضريبي لا يكون إلا بناء على شكوى من إدارة الضرائب المختصة[2].

يشترط في الشكوى أن تكون صحيحة، وأن تقدم من طرف من كلفه القانون بذلك شخصيا ويجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في ذلك، ويكفي ذلك الإنابة العامة وإذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص يكون الإجراء باطلا ويشترط أيضا أن تكون مكتوبة[3]، ويتميز النظام القانوني للشكوى في الجرائم الجبائية بوحدته وذلك ما تؤكده النصوص الضريبية المختلفة[4]، والتي أحالت لتطبيق المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي استحدثها المشرع بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2012 والتي نصت عل **"تنشأ ضمن قانون الإجراءات الجبائية مادة 104 تحرر كما يأتي:**

---

[1]– المادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية.

[2]– أورد المشرع الجزائري في المادة 13 من قانون المالية لسنة 2008 مصطلح الشكوى، غير أنه يعاب على ذلك أنه لا يمكن تسمية الشكوى التي تقدم من طرف الإدارة بمصطلح شكوى ذلك لأن الإدارة تعتبر شخص معنوي يهدف حماية مصالح عامة وليست شخصية، وعمليا تقدم الإدارة أمام القضاء طلبا لتحريك الدعوى العمومية، أما الشخص الطبيعي فيهدف لحماية مصالح شخصية، ويقدمن شكوى أمام القضاء والتي يترتب عنها تحريك الدعوى العمومية في حالة توفر أركان الجريمة.

[3]– العربي جمال، دور القاضي في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو،2013، ص39.

[4]– بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص479.

***"تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية، ولا تتم هذه المتابعات باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان، وحق الطابع الا بعد الحصول على الراي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجمهورية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية".***

يتضح من مضمون هذه المادة أن المشرع لم يقيد فقط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرب الضريبي بضرورة تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب وإنما قيد أيضا إجراء الشكوى في حد ذاته بالحصول على الموافقة من طرف اللجنة التي تنشأ لدى المديرية الجمهورية للضرائب التي تتبعها إداريا المديرية الولائية للغرائب.

تختلف الشروط القانونية التي يجب توفرها في الشكوى التي تتعلق بالجرائم المالية، ففاده ما يحدد المشرع شروط عامة في أكبر التي يتقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بتقديم شكوى مسبقة[1]، وهو الأسلوب الذي انتهجه المشرع الجزائري، ففي جريمة الغش والتهرب الضريبي قيد حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها لضرورة تقديم شكوى من الإدارة الضريبية[2]، وهو ما أكده المشرع الجزائري في الفقرة الأولى من المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة[3]، والفقرة الأولى من المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

يرى الأستاذ **"أحسن بوسقيعة"** أن السّبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين المموّل والإدارة الضريبية من التفاهم، حيث خول القانون لهذه الإدارة سلطة تقدير ملائمة تقديم شكوى بناء على ملامح الظروف السائدة والتي يتضح منها اتجاه نية المكلف من التهرب من الضريبة، ويترتب على ذلك بطلان مطلق[4]، فاشتراط تقديم

---

[1]– كمال عبد الواحد الجوهري، مذكرات الدفاع في القضايا الجنائية طبقا لأحدث التعديلات، دار محمد للنشر والتوزيع، القاهرة، د س ن، ص220.

[2]– حدد المشرع الجزائري قائمة الجرائم التي يتقيد فيها تحريك الدعوى العمومية بضرورة تقديم شكوى عليه منها جريمة الغش الضريبي، جريمة السرقات بين الأقارب والأمهار لغاية الدرجة الرابعة المنصوص عليها في المادة 369 من قانون العقوبات والتي يتم فيها تحريك الدعوى العمومية بناء على شكوى الشخص المضرور، وجريمة الزنا 399 من القانون نفسه، وجريمة هجرة الأسرة طبقا للمادة 330 وتحرك الدعوى العمومية بناء على شكوى من الزوج المضرور، وخطف القاصرة 326 من قانون العقوبات ويتم تحريك الدعوى العمومية بناء على شكوى من له مصلحة في إبطال الزواج.

[3]– نصّت الفقرة الأولى من المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أن الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية التي نصّ عليها المشرع في قانون الضرائب المباشرة تباشر بناء على شكوى من إدارة الضرائب.

[4]– أو لعربي جمال، مرجعسابق، ص40.

شكوى مسبقة من الإدارة الضريبية يعتبر من النظام العام، وهو ما أكدته نص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل.

يترتب على تحريك الدعوى العمومية على أساس متابعة جريمة الغش الضّريبي دون شكوى مسبقة من إدارة الضرائب بطلان إجراءات سير الدعوى إذا كانت أمام جهة التحقيق وبطلان الحُكم القضائي في حالة صدوره[1]، ولا يمكن تصحيح الإجراءات أمام جهة الاستئناف.

تتميّز الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرّب الضريبي باستقلالها عن الدعوى المرفوعة أمام القاضي الإداري، بالرغم من أن المنازعة الجبائية بتفسيرها الواسع تشمل كل نزاع بين المصالح الضريبية والمكلف بالضريبة، وهو ما أكدته محكمة الجنح والمخالفات بالمحكمة العليا في قرارها تحت رقم 378030، الصّادر بتاريخ 28 جانفي 2009 في قضية (أس) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة، والذي قضى فيه بتأسيس الطعن الذي قدمه الطاعن، وأبطلت القرار المطعون فيه الصادر بتاريخ 06 جويلية2004 عن مجلس قضاء قسنطينة، على أساس أن التسبب الذي جاء به قضاة المجلس خاطئ فالنزاع الإداري الضريبي مستقل عن الدعوى الجزائية المعروضة أمام القاضي الجزائي، والتي يتعلق موضوعها بجريمة الغش والتهرب الضريبي، وأضافت المحكمة العليا بأن القاضي الجزائي مستقل عن حكمه عن القاضي الإداري ولا حجية للحكم الإداري الفاصل في المنازعة الضريبية أمام القاضي الجزائي، ويتعلق موضوع القضية الإدارية بتحديد الوعاء الضريبي وقيمة الأرباح والتصريحات المختلفة ويتعلق موضوع التهرب الضريبي باستعمال المكلف لوسائل تدليسية للإفلات من دفع الضرائب المستحقة[2].

## الفرع الثّالث

## إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرّب الضريبي

تنقضي الدعوى العمومية بتوفر إحدى الأسباب المنصوص عليها في المادة (6) من قانون الإجراءات الجزائية، وبالرجوع للنصوص الجبائية المختلفة فإن المشرع لم يحددها بشكل صريح،

[1]– طورش بتاته، مكافحة التهرب الضريبي، مرجع سابق ، ص146.

[2]– قرار رقم 378090، صادر بتاريخ 28 جانفي 2009، غرفة الجنح والمخالفات، المحكمة العليا، **مجلة المحكمة العليا**، عدد 2، 2010، ص 333.

حيث وردت نصوص مبعثرة تتعلق ببعض أسباب انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية والتي تتدرج في مجموعة الأسباب العامة **(أوّلًا)** والخاصة **(ثانيًا)**.

**أوّلًا- الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية:** تنقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهمأو التقادم أولصدور قرار العفو الشامل أو بسبب إلغاء قانون العقوبات أو لصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

**1-وفاة المتهم:**يسقط الحق في تحريك الدعوى العمومية بوفاة الجاني[1]، سواء كان من حيث تطبيق العقوبة الأصلية والتبعية أو التكميلية، فإذا حصلت واقعة الوفاة بعد ارتكاب الجريمة، ولم يتخذ أي إجراء لتحريك الدعوى العمومية، فإن مباشرتها بعد ذلك يعتبر إجراء باطل، أما إذا كانت الوفاة والدعوى على مستوى النيابة، العامة يتقرر سقوطها، وإذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم ابتدائي اعتبر هذا الحكم آخر إجراءات الدعوى ولا مجال للطعن فيه لأن الدعوى قد سقطت بتحقق واقعة الوفاة، وفي حالة وفاة الجاني بعد حكم قطعي، فلا تنفيذ للعقوبة إذا لم يبدأ بعد في تنفيذها[2].

**2-التّقادم:**يقصد بالتقادم مرور فترة زمنية من يوم وقوع الجريمة، أو من يوم انقطاع هذه المدة وتختلف مدة التقادم في القواعد العامة حسب جسامة الجريمة والتي حددها المشرع الجزائري في الجنايات بعشر سنوات[3]، وفي الجنح بثلاث سنوات[4]، وسنتين بالنسبة للمخالفات[5].

---

[1]– نصت الفقرة الثانية من المادة 147 من قانون رقم 01-21، مؤرخ في 22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد (79) على أنه : ***"2- كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على أثر افتتاح شركة المكلف بالضريبة أو تركه زوجه دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة المذكورة أعلاه، يمكن تداركه إلى غاية إنقضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصريح بالتركة تشكل الضرائب التي يتم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة بمقتضى هذه المادة وكذا جميع الضرائب الأخرى المستحقة على الورثة من تبعة المورث دينا يخصم من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق نقل الملكية عن طريق الوفاة".***

[2]– بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016 ص117.

[3]– نصت المادة 7 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "... ***تتقادم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بانقضاء عشر سنوات كاملة...".***

[4]– نصّت المادة 8 من قانون الإجراءات الجزائية على ***"تسري أجال التقادم في الجنح بمرور ثلاث سنوات كاملة".***

[5]– نصّت المادة 9 من قانون الاجراءات الجزائية على ***"يكون التقادم في مواد المخالفات بمضي سنتين كاملتين".***

حدّدت المادة 305 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة مدّة تقادم دعوى الإدارة بأربع سنوات من يوم ارتكاب المخالفة، ونفس الأجل تضمنته قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة في المادة 564 منه والتي نصّت ***"إن الأجل الذي بموجبه تتقادم دعوى الإدارة يحدد بأربع أعوام:***

***1-من أجل تأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم.***

***2-من أجل قمع المخالفات للقوانين والأنظمة التي تضبط هذه الضرائب والرسوم...".***

قام المشرع الجزائري بتوحيد أجل التقادم المتعلق بالمخالفات التي ترتكب ضد قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال بمقتضى المادتين 106 و110 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصت المادة 106 منه على ***"... يحدد الأجل الممنوح الإدارة بأربع (04) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعينة.***

***وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناها المخالفة المعينة يمدد أجلالتقادم المنصوص أعلاه بسنتين (02)، إذا ما قامت الإدارة بعد تأكدها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده".***

في حين نصت المادة 110 منه على أنه ***"يحدد أجل تقادم دعوى الإدارة بأربع سنوات من أجل ما يأتي:***

***1- تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله.***

***2-قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم، غير أنه إذا كان مرتكب المخالفة في حالة إيقاف، فإن التكليف بالحضور أمام المحكمة المختصة لإصدار حكم ضده، يجب أن يتم في أجل شهر واحد، اعتبارا من تاريخ غلق المحضر.***

***ويمدد أجل التقادم المذكور أعلاه بسنتين (02) بمجرد أن يتبين الإدارة أن المكلف بالضريبة قام باستعمال طرق تدليسية ورفعت ضده دعوى قضائية".***

**3-العفو الشّامل:** يعتبر العفو الشّامل سبب عام لانقضاء الدعوى العمومية يصدر من السلطة العامة ويهدف لنسيان بعض الجرائم التي رفعت فيها الدعوى أو التي يختمل أن نرفع فيها الدعوى

والأحكام الصادرة[1]، ويعتبر هذا الإجراء وسيلة قانونية لإصلاح الأخطاء القضائية التي يتعذر إصلاحها بالوسائل القضائية لاستنفاذها المواعيد الطعن فيها ويترتب عنه محو كل آثار الجريمة بشكل رجعي، ولا يشمل أشخاص معينين بأسمائهم وإنما طائفة من الجرائم ارتكبت في فترة زمنية وفي ظروف معينة[2]، يصدر العفو الشامل من طرف البرلمان طبقا للمادة 137 من التعديل الدستوري لسنة 2020[3].

وبالرجوع للتشريع الضريبي يتعرض لهذه الحالة، حيث يمكن للمتهم الدفع بها أما القضاء كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في حالة متابعة المكلف بجريمة الغش والتهرب الضريبي.

**4_إلغاء قانون العقوبات:** يقصد به وقف تنفيذ النص القانوني بسبب زوال الوقائع التي كان ينظمها مع إحلال نص قانوني جديد أو دونه، ويرد الإلغاء على جميع القواعد القانونية، ويصدر من السلطة التي أنشأته أو سلطة أعلى منها[4].

يترتب عن إلغاء قانون العقوبات إنقضاء الدعوى العمومية إذا صدر قانون جديد قبل صدور الحكم النهائي، ويوقف تنفيذ العقوبة إذا صدر حكم نهائي ويطبق القانون الجديد إذا كان أصلح للمتهم[5]، وبالرجوع للتشريع الضريبي فإنه لم يرد أي نص يمنع تطبيق هذه القاعدة، فيمكن للمتهم إثارتها كسبب لانقضاء الدعوى العمومية الزامية لمتابعة الجاني عن جريمة الغش والتهرب الضريبي وهو ما يتبين من خلال حيثيات القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا رقم

---

[1]– لوني فريدة، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2004، ص17.

[2]– فريدة بن يونس، تنفيذ الأحكام الجنائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013، ص48.

[3]–. مرسوم رئاسي 96–438 مؤرخ في 7 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار نص تعديل المصادق عليه 28 نوفمبر 1996، ج ر عدد (76)، الصادرة بتاريخ 8 ديسمبر 1996، معدل و متمم بمقتضى قانون 02–03 مؤرخ في 10 أفريل 2002، ج ر عدد 25 الصادرة بتاريخ 14 أفريل 2002، معدل بمقتضى قانون رقم 08–19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر عدد (63) الصادرة بتاريخ 16 نوفمبر2008، معدل بمقتضى قانون 16–01 مؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر عدد (14)، الصادرة بتاريخ 7 مارس 2016، معدل بموجب مرسوم رئاسي رقم 20–442، مؤرخ في 30 ديسمبر2020، ج ر عدد (82)، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

[4]– جعفور محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004، ص237.

[5]– نصّت المادة 2 من الأمر رقم 66–156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج ر ج ج عدد (19)، الصّادرة بتاريخ 11 يوليو 1966 المعدل والمتممبالقانون 21–14، المؤرخ في 28 ديسمبر 2021، ج ر ج ج ،(العدد الأخير)، الصادرة في 29 ديسمبر 2021، على ***"لا يسري قانون العقوبات على الماضي..."***.

116 734،بتاريخ 19-07-2012 حيث ورد فيها أن ***"القرار المطعون فيه يستوجب الإبطال عملا بقاعدة وجوب تطبيق القانون الجزائي الأصلح للمتهم، وذلك بعد التعديل الذي طرأ على المادة303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بموجب المادة 13 من القانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي جعلت واقعة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات"*** [1].

**5-صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه:**يحوز كل حكم قضائي نهائي قطعي بحجية الشيء المقتضي فيه، وبالتالي يمنع القاضي إعادة الفضل في الدعوى التي سبق له الفصل فيها، ويلزمه باحترام الحكم السّابق عند الفصل في دعوى أخرى سواء من حيث الموضوع أو الأطراف أو الوقائع.

**ثانيًا- الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية:** نصّت المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية على أن سحب الشكوى، والمصالحة التي نصّ عليها القانون بشكل صريح، سبب لانقضاء الدعوى العمومية.

**1-سحب الشّكوى:**تنقضي الدعوى العمومية بسحب شكوى طبقا للمادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية حيث يترتب عن السحب أو التنازل عن الشكوى وقف إجراءات المتابعة ففي جريمة الغش والتهرب الضريبي لا يمكن لمدير الضرائب تقديم شكوى أخرى بعد التنازل عنها، وهذا ضمانا لاستقرار المراكز القانونية كما اشترط المشرع سحب الشكوى بتسديد المكلف لكامل الديون الضريبية المستحقة للخزينة العمومية، وكل الحقوق التابعة في حالة تسديد كامل للحقوق البسيطة، الجزاءات محل المتابعة[2].

اتّجه المشرّع الجزائري في سنة 2012 لتوحيد الأحكام التي تتعلق بالشكوى، حيث عدلت المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012 المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعدلت المادة 26 منه المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال حيث أحال هذا التعديل إلى تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي استحدثها المشرع بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 والتي نصت على أنه

---

[1]- قرار رقم 734116، صادر بتاريخ 19 جويلية 2012، الغرفة الجنائية، المحكمة العليا، **مجلة المحكمة العليا**، عدد (02)، 2012، ص 302.

[2]- بولجة نادية، مرجع سابق، ص126.

***"يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى، وفي حالة تسديد50%من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد".***

يستفاد من خلال هذه المادة أنه يشترط لسحب الشكوى تسديد مسبق لنسبة 50% من المبالغ التي تملص منها المكلف والتي يترتب عليها طبقا لأحكام المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية انقضاء الدعوى العمومية إضافة لانقضاء الدعوى الجبائية.

**2-المصالحة:**تعتبر المصالحة من الأساليب المتطورة في الدول المتقدمة لمعالجة الجرائم الضريبية، حيث تم تطبيق المصالحة[1] في العديد من الدول، ومنها فرنسا التي بدأت العمل به منذ القرن الثامن عشرة (18) في التشريعات الضريبية والجمركية واعتبرته أحد أهم الأسباب التي تنقضي بها الدعوى العمومية[2]، ويعتبر الصلح بشكل عام **"تسوية النزاع بطريقة ودية"**[3]، والمصالحة في القانون الجزائري نظمتها أحكام الفصل الخامس من الباب السابع من القانون المدني حيث عرفت المادة 459 من القانون المدني الصلح بأنه **"الصلحعقد ينهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه"**[4].

اتّسع نطاق تطبيق الصلح في التشريع الجزائري وشمل إضافة للنزاع المدني النزاع الاجتماعي والأسرة وحوادث المرور، واقتصر تطبيقها في المسائل الجزائية على الحقوق المدنية

---

[1]- عرف الفقيه الصلح **ACISSE** الجبائي بانه **"إجراء غير قضائي يخول الإدارة المؤهلة قانونا عرض الصلح أو قبوله من الشخص المرتكب لجريمة نص المشرع صراحة على أنها تقبل الصلح والتخلي عن الدعوى العمومية، أو عن تنفيذ العقوبات المحكوم بها ويكون ذلك على أنها تقبل الصلح والتخلي عن الدعوى العمومية، أو عن تنفيذ العقوبات المحكوم بها، ويكون ذلك التخلي كليا إذا تم الصلح قبل صدور حكم بات أو جزئي بعد صدور ذلك الحكم مقابل تخلي المخالف عن حماية وضمانات القانون الجبائي ودفعه مبلغ مالي من الإدارة أو من المشرع"**. نقلاً عن: الشبشوب توفيق، "الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية"، **مداخلة ألقيت ضمن الملتقى: القاضي الجبائي**، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، يومي 2 و3 جانفي 2002.

[2]- طورش بتاته، مرجع سابق، ص 146.

[3]- نقلاً عن: بوسقيعة أحسن، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، دار هومة، الجزائر، 2008، ص3.

[4]- أمر رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانوني المدني، ج ر ج ج عدد (78)، الصّادرة بتاريخ 30 سبتمبر 1975، **المعدل والمتمم.**

للمجني عليه دون العقاب على الجريمة، وفي الجريمة الضريبية لم ينص صراحة على المصالحة كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في الجريمة الضريبية[1].

فقد أشارت المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة إلى المصالحة من حيث إمكانيتها فنصت على أنه يمكن أن تكون الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب الشروط والقواعد المنصوص عليها في المادة 540 من القانون ذاته.

ولكن المصالحة في الأساس هي وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية ولكن هذه المادة لم تتعرض للمصالحة إذا كان لها تأثير على الدعوى العمومية والجبائية، وكان من الأولى أن تتضمن القوانين الجبائية مثل هذه الوسيلة لما لها أثر على العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف من جهة وذلك بعيدا عن المنازعات القضائية، ومن جهة أخرى تحقق بذلك غرضها باستيفاء الديون مع ربح للوقت والمصاريف.

ومنه فالصلح في الجرائم الضريبية يكون بدفع المتهم المبالغ المالية المستحقة للإدارة الجبائية كحقوق ورسوم جبائية كاملة، ويشترط أن يتم الصلح بين المتهم والإدارة المختصة، وهو تعبير عن إرادة تنتج أثار قانونية ويهدف إلى إنقضاء الرابطة الإجرائية للخصومة الجزائية[2].

[1]– بوسقيعة أحسن، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، مرجع سابق، ص4.

[2]– فارس السبني، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، الطبعة 2، دار هومة، الجزائر، 2011، ص262.

## المبحث الثّاني

## الجزاء المترتّب عن جريمة الغش والتهرّب الضريبي

تعتبر جريمة الغش الضريبي جريمة اقتصادية يسأل كل من ساهم في ارتكابها سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا، إضافة إلى إمكانية تأسيس المسؤولية الجزائية عن فعل الغير بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي **(المطلب الأوّل)**وقد حدد المشرع على سبيل الحصر في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الطابع، وقانون التسجيل عقوبة خاصة بها حسب جسامة الجريمة، وذلك تحت السلطة التقديرية للقاضي في استنتاج تكليف الجريمة حسب قيمة المبالغ المتملص فيها **(المطلب الثّاني)**.

### المطلب الأوّل

### تحديد المسؤولية عن جريمة الغش والتهرّب الضريبي

يترتب عن جريمة الغش الضريبي مسؤولية شخصية، ويعتبر الفاعل الأصلي في هذه الجريمة أول شخص يخضع للجزاءات المقررة في القوانين الضريبية المختلفة **(الفرع الأوّل)**، وغالبا ما يتم مساعدته في ارتكاب وقائعها شخص آخر يصطلح عليه بالشريك في الجريمة **(الفرع الثّاني)**، وفي حالات أخرى تتم مساءلة المكلف بالضريبة على أساس المسؤولية عن فعل الغير **(الفرع الثالث)**.

#### الفرع الأوّل

#### مسؤولية الفاعل الأصليفي جريمة الغش والتهرّب الضريبي

يعتبر فاعلا أصليا كل من ساهم مساهمة في تنفيذ الواقعة الإجرامية أو تم تحريضه على ارتكابها، ويكون الفاعل الأصلي في الجريمة الجنائية فاعلا ماديا أو معنويا، سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا ذلك أن الضريبة تفرض على تكليفها[1]، كالشركات والمؤسسات التابعة للقطاع الخاص.

نصّ المشرع الجزائري على المساءلة الجزائية للشخص المعنوي في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات على أنه ***"باستثناء الدولة، والجماعات المحلية، والأشخاص المعنوية التابعة***

[1]– فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، د. س. ن، ص 20.

***للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك.***

***غير أن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا يمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أو شريك في نفس الأفعال"*** [1].

أكد المشرع الجزائري على مسؤولية الشخص المعنوي في الفقرة 09 من نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه ***"عندما يرتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتضررين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة"***.

وأضافت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه ***"عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة ... وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة"***.

كما نصت المادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه ***"عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فإن عقوبات الحبس المطبقة، وكذلك العقوبات التبعية يحكم بها... وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة"***.

كما أضافت الفقرة الثالثة من المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال ***"... يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد التخلص الاعتباري وكذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق"***.

## الفرع الثّاني

## نطاق مسؤولية الشريك في جريمة الغش والتهرّب الضريبي

عرف المشرع الجزائري الشريك في الجريمة بأنه كل شخص لم يشترك بصفة مباشرة في تنفيذ الجريمة، وإنما انحصر دوره على مساعدة الفاعل أو الفاعلين الأصليين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المستهلكة أو المنفذة للجريمة مع علمه بأن ما ارتكبه بشكل فعلا اجراميا معاقب عليه قانونا[2].

[1]– راجع المادة 51 مكرر من قانون العقوبات المعدل و المتمم.

[2]– راجع: المادة 42 من قانون العقوبات المعدلوالمتمم.

لقد استوجب العقاب على الاشتراك في الجريمة وقوع فعل رئيسي يعاقب عليه القانون ويستلزم ذلك عدم مساءلة الشريك إذا كان الفعل الأصلي غير مجرم[1].

تثار المسؤولية الجزائية للشريك في الجرائم التي يتقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بشكوى مسبقة على غرار جريمة الغش الضريبي، التساؤل حول ما إذا كانت هذه الشكوى ضرورية أيضا لملاحقة الشريك؟

وفي هذا الصدد، يرى الأستاذ **"أحسن بوسقيعة"** بأنه:لا يمكن متابعة الشريك بمفرده دون متابعة الفاعل الأصلي، فالشكوى لازمة لكليهما، وسحب الشكوى يضع حدا للمتابعة التي تشمل الفاعل والشريك على حد السواء[2].

حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الثانية[3] صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي حيث يعتبر شريكا كل شخص يتدخل بصفة غير قانونية للاتجار في القلم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، أو قبض قسائم يملكها الغير، وحصرت المادة 306[4] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الأولى المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة عامة من قبل كل شخص أو شركة محاسبة تساهم في مسك السجلات المحاسبية أو المساعدة على مسكها.

حددت الفقرة الأولى من المادة 120 من قانون التسجيل صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي، حيث يعتبر كل شخص توسط بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج، أو الشخص الذي يتحصل في الخارج على قسيمات تعود إلى الغير، وتطبق عليه نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الإخلال بمجموعة العقوبات التأديبية التي تسلط على الموظفين المؤهلين لنفي العقود.

---

[1]– بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي العام، الطبعة التاسعة، دار هومة، الجزائر، د س ن، ص184.

[2]– المرجع نفسه، ص186.

[3]– راجع: الفقرة الثانية من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة والمتممة بموجب القانون رقم 02–12، المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، المعدلة بموجب القانون رقم 11–16، المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

[4]– نصّت الفقرة الأولى من المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: ***"يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة عامة من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية..."***.

تبنى المشرع الجزائري نفس المبدأ في قانون الطابع، ذلك ما تبين من خلال نص المادة 35 منه، والذي اعتبر الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية لتحويل القلم المنقولة أو قسيمات في الخارج، أو قبضوا باسمهم قسيمات يملكها الغير، وتطبق على الشريك نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي.

## الفرع الثّالث

## المسؤولية عن فعل الغير

يعرف العقاب في الجرائم الاقتصادية توسعا في مفهوم الفاعل والمساهمة الجنائية، الأمر الذي جعل المؤتمر العربي العاشر للدفاع الاجتماعي الذي انعقد في الرباط وخصص لدراسة الجرائم المترتبة عن النمو الاقتصادي يقر في توصياته بالمسؤولية الجنائية عن فعل على أساس الخطأ المفترض[1]، فارتكاب العامل مثلا للجريمة يترتب عنه المساءلة الجنائية لرئيس المؤسسة[2]، على أساس الإهمال في الإشراف والرقابة أو تنظيم العمل داخل المؤسسة، ذلك أن القانون يلزم الرئيس بالإشراف على احترام الأشخاص العاملين تحت مسؤولية للقوانين، والأنظمة التي تتعلق بالمؤسسة[3].

يعتبر ممثل الشخص المعنوي الذي ارتكب الجريمة من الناحية المادية ماهو إلا أداة في يد الشخص المعنوي الذي يعد الفاعل المعنوي أو المحرض له على ارتكاب الجريمة، لذلك فإنه من الواجب تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي[4] عن التصرفات الصادرة باسمه بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يتولى إرادته وتمثيله.

طبقا لأحكام هذه المسؤولية يتحمل الشخص المعنوي لوحده المسؤولية الجزائية عن كل التصرفات الصادرة باسمه، بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يمثله[5]، فيكي

---

[1]– مراد زياد أمين تميم، جزاء الجريمة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011، ص9.

[2]– مباركي علي، "المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ الجزائي"، **المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية**، العدد 02، 2006، ص157.

[3]–المرجع نفسه، ص158.

[4]– بلعسلي ويزة، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014، ص251.

[5]– رامي يوسف محمد ناصر، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، ص25.

لمساءلة الشخص المعنوي مجرد وقوع الجريمة من الشخص الطبيعي، ولحسابه أو باسمه بواسطة أحد أجهزته أو ممثليه أو أحد العاملين لديه دون اشتراط صدور حكم بإدانة الشخص الطبيعي عن هذه الجريمة، فهناك استقلالية تامة بين المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة[1].

ومن التطبيقات القضائية لهذا الاتجاه ما ورد في حيثيات القرار الصادر عن محكمة الجنايات بتاريخ 03 مارس 2013[2]، حيث تلخص وقائع القضية أن النائب العام طعن في الحكم الصادر عن محكمة الجنايات بتاريخ 2011/03/24، الذي قضى ببراءة **(ب. ع) و (ب.** ر)من جناية استيراد المخدرات وجنحة تبييض الأموال في إطار جماعة إجرامية.

استند النائب العام طعنه على أساس مخالفة قواعد جوهرية في الإجراءات، ذلك أن محكمة الجنايات أغفلت أن تطرح سؤالا عن الظرف المشدد الذي يتمثل في ارتكاب جريمة تبييض الأموال في إطار جماعة إجرامية، الفعل معاقب عليه بموجب **م 389** مكرر **2** من **ق. ع. ج.**

إن عدم توجيه الأسئلة التي يحتمل أن تكون دون جدوى في حالة الجواب بالنفي على الأسئلة التي تتعلق بالواقعة الأصلية يعد حكما مسبقا ببراءة المتهم الأمر الذي يخالف القانون، واستند النائب العام في الجزء الثاني للوجه الأقل على أن المحكمة لم تطرح أي سؤال يتعلق بالشركة ذات الشخص الوحيد التي مثلها قانونيا **(ب. ع)**، بالرغم من احالتها بنفس التهم الموجهة لبقية المتهمين، وتتلخص وقائع الوجه الثاني الذي استوجب النقض في أن محكمة الجنايات استمعت إلى **(ب. ع)** الممثل القانوني للشركة ذات الشخص الوحيد،EAIEB بصفة شاهد، بالرغم من أن قرار الإحالة الصادر عن غرفة الإتهام جعلها في مركز المتهم، الأمر الذي يخالف أحكام المادة 51 مكرر من قانون العقوبات، التي أسّست بمقتضى أحكام القانون رقم 04-15 المؤرخ في 2004/11/10 مبدأ المسؤولية الجزائي، الشخص المعنوي، والمادة 65 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية محايليها المستحدثة بموجب القانون رقم 14-04 الصادر بتاريخ 2004/11/10 المحدد لقواعد متابعته ومحاكمته، وكيفية تمثيله، الأمر الذي يترتب عنه نقض القرار المطعون فيه دون حاجة لمناقشة الأوجه الأخرى.

---

[1]- بلعسليويزة، المرجع السابق، ص252.

[2]- قرار رقم 786372، صادر بتاريخ 21 مارس 2013، محكمة الجنيات، المحكمة العليا، النيابة العامة ضد (ب. ر)، (ب. ع)، **مجلة المحكمة العليا**، العدد (02)، 2013، ص، ص 352-253.

لقد تجاوز إسناد المسؤولية الجزائية في جريمة الغش الضريبي الفاعل المباشر، حيث شمل الغير وهو ما يتضح من خلال المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة التي نصّت على مسؤولية الغير بالنسبة للمخالفات المنصوص عليها في المادة 527 من القانون ذاته والتي تتعلق أساسا بكل زراعة التبع مخالفة للقانون، والمادة 523 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تتعلق بالمخالفات التي تمسّبحق ضمان المعادن الثمينة، حيث تثبت مسؤولية مالكي النصائح فيما يخص المخالفات المرتكبة من طرف أعوانهم أو مندوبيهم، الأب أو الوصي أو الأم يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين، القاطنين عندهم، والمالك أو المستأجر الرئيسي في حالة الغش المرتكب في المنازل والبساتين ذات السور وجنائهم وكل مكان يشغلونه شخصيا[1].

لقد نصّت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه ***"عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة، وكذلك العقوبات اللاحقة التي تقرر على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة وتقدر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القوانين وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة".***

يستفاد من خلال هذه المادة أن الشخص المعنوي التابع للقطاع الخاص يسأل عن المخالفات التي يرتكبها، ويسأل كذلك أعضاء مجالس الإدارة، والممثلين القانونيين للشخص المعنوي، حيث توقع العقوبات المالية على الشخص المعنوي وممثليه القانونيين، إضافة إلى توقيع عقوبة الحبس على الممثلين القانونيين للشركة، وهو ما يدل على أن المشرع الجزائري أخذ بمبدأ "**المسؤولية المزدوجة**"في حالة ارتكاب الممثل القانوني للشخص المعنوي جريمة غش ضريبي باسم ذلك الشخص المعنوي أو لحسابه الخاص، حيث تتم مساءلة هذا الأخير وتوقع عليه العقوبات المالية، وتتم مساءلة ممثله القانوني بالعقوبات المالية والعقوبات السالبة للجريمة.

أكد المشرع الجزائري كذلك في نص المادة 36 من قانون الطابع على أنه ***"يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم".***

[1]– بولجة نادية، مرجع سابق، ص139.

يستفاد من خلال هذه المادة أن المشرع الجزائري أخذ بالمسؤولية التضامنية للأشخاص، والشركات أو رد مصطلح الأشخاص أي الشخص الطبيعي أو المعنوي، حيث يسأل الشخص الطبيعي عن جميع المخالفات التي ترتكبها باسم ولحساب الشخص المعنوي، إضافة إلى إمكانية مساءلة الشخص الطبيعي بذاته وتوقيع العقوبات عليه.

وأضافت الفقرة الثالثة من المادة المذكورة على أنه ***"عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، ينطق بعقوبات السجن، وكذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين، وينطق بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين وضد الشخص المعنوي، ويتم نفس الإجراء بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة".***

يتبين من مضمون هذا الفقرة أنه تطبق العقوبات السالبة للحرية على أعضاء مجلس الإدارة، أو الممثلين القانونيين للشخص المعنوي، إضافة إلى الغرامات الجزائية، والعقوبات الجبائية، أما فيما يخص الشخص المعنوي فتطبق عليه الغرامات الجزائية والجبائية.

كما تنصّ المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه ***"عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الثانوية التابعة لها ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القوانين للشركات".***

يستفاد من خلال هذه النصوص القانونية تراجع المشرع عن تطبيق"**مبدأشخصية المسؤولية** و**العقوبة**"، وهذا الأمر فرضه الواقع، مما ترتب عنه صعوبة إسناد المسؤولية الجزائية للممثل القانوني لأنه غالبا ما يكون فاعلا أو شريكا في ارتكاب واقعة الغش الضريبي[1].

## المطلب الثّاني

## العقوبات المقرّرة لجريمة الغش والتهرّب الضريبي

إن الجرائم الضريبية بشكل عام، وجريمة التهرّب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة، و من حيث الجزاءات المقررة، فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري من أجل

[1]– زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص184.

مكافحة هذه الظاهرة، من خلال التطبيق العقوبات الجزائية **(الفرع الأوّل)** وكذا العقوبات الجبائية التي قررها في هذا المجال **(الفرع الثّاني)**.

## الفرع الأوّل

## العقوبات الجزائيةالمقرّرة لجريمة الغش والتهرّب الضريبي

يترتب عن ارتكاب الجريمة جزاء جنائي يتمثل في العقوبة، والتي كانت باختلاف أشكالها تعتبر الجزاء الوحيد للجريمة حتى نهاية **القرن 19**، وقد تكون عقوبة سالبة للحياة **(الإعدام)** أو سالبة للحرية **(السّجن)** أو حتى عقوبة مالية **(الغرامات)**، غير أن التيار الجنائي الحديث اتّجه لإصلاح المجرم، وتأهيله للوقاية من العود في الجريمة، وأصبح للتدابير الاحترازية دورا في عملية التأهيل[1].

تتحدّد العقوبة على أساس خطورة المجرم شخصيا بغض النظر عن جسامة الجرم المرتكب[2]، حيث يقوم الجزاء الجنائي في التشريعات الحديثة على مبدأين أساسيين هما: **مبدأ شخصية العقوبة** و**مبدأالمساواة في العقاب**، اللذان يهدفان إلى تحقيق الغاية من العقوبة أي **إصلاح المحكوم عليه**، وأقرهما المشرع الجزائريفي التعديل الدستوري سنة 2020 من خلال مضمون المادة (167) منه التي نصّت على ***"تخضع العقوبات الجزائية لمبدأ الشرعية والشخصية"***.

يقوم الجزاء الجنائي كذلك على مبدأ ثالث، وهو مبدأ تقرير العقاب، ومقتضاه أن يكون نوع ومقدار الجزاء الجزائي متلائما مع ظروف المتهم، حيث يتنوع العقاب طبقا لحالة كل شخص يراد عقابه من أجل تحقيق الهدف من العقوبة الذي يتمثل في جبر الضرر الذي بلحق بالمجني عليه بسبب الجريمة[3]، وعليه يمكن تصنيف العقوبة كجزاء جنائي إلى عقوبات أصلية **(أولًا)** وعقوبات أخرى تكميلية **(ثانيًا)**.

---

[1]– بن الشيخ فريد زين الدين، علم العقاب، منشورات دحلب، الجزائر، 1998، ص28.

[2]– أوهابية عبد الله، شرح قانون العقوبات. ج، القسم العام، موقع للنشر، الجزائر، 2011، ص384.

[3]– Yves – Marie laithier, droit comparé, Dalloz, paris, 2009, p118.

**أوّلًا-العقوبات الأصلية:** صنفت المادة (5) من ق.ع.جالعقوباتالأصلية حسب جسامة الجريمة[1] وهي:الإعدام، السجنالمؤبد،السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس05 سنوات وعشرين 20 سنة.

العقوبات الأصلية في مادة الجنح هي:الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ماعدا الحالات التي يقرر القانون فيها حدودا أخرى، الغرامة التي تتجاوز 20000 دج:

العقوبات الأصلية في مادة المخالفات:الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر، الغرامة من 2000 دج إلى 20000 دج.

تتميز العقوبة الأصلية في التشريع. ج بالنص على عقوبة واحدة أصلية لكل جريمة، وفي حالات أخرى ينص على عقوبتين أصليتين، ويؤخذ بأشدهما عند تصنيف الجريمة[2]، ولا تختلف العقوبات التي قررها المشرع لجرائم الأعمال عن هذا الإطار، وتعتبر عقوبة الحبس أو الغرامة الجزائية أو إحدى هاتين العقوبتين[3] وسيلة قانونية لردع كل واقعة إجرامية تكيف على أنها جريمة غش ضريبي والوقاية منها، وهو ما أكده وزير الخزانة الفرنسي عند تقديمه نتائج الرقابة الجبائية لسنة 2011، حيث صرح بأن مكافحة الغش الضريبي لم يكن فعالا في فرنسا إلا منذ 2007، نظرا لأهمية الوسائل القانونية المنتهجة[4].

تختلف العقوبات التي قررها المشرع.جفيجريمة الغش الضريبي بتفاوت مقدار المبالغ المالية التي تملص منها المكلف، فهناك عقوبات أصلية منصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة، وأخرى في قانون الضرائب غير المباشرة، وكما نجد تلك المنصوص عليها في قانون الطابع، وكذا العقوبات المقررة في ق. التسجيل إضافة إلى عقوبات قانون الرسم على الأعمال

**1-العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:**يعتبر كل غش ضريبي يمس الضريبة على النحل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات محلا للعقوبات المنصوص عليها

[1]– رحماني منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص237.

[2]– بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي العام، الطابعة الحادية عشرة، دار هومة، الجزائر، 2012، ص273.

[3]– بوسقيعة أحسن، المرجع نفسه، ص288.

[4]– La garde des sceaux, ministre de la justice, a la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, circulaire relative à la présentation de la loi n- 2013-1117 en date du 6 Décembre 2013, paris, 23 janvier 2014, p 01.

في المادة 28[1] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تختلف باختلاف قيمة المبالغ المالية التي تملص منها المكلف، حيث يتم تكييفها على أساس جنحة أو جناية.

يمكن استنتاج التكييف القانون لجريمة الغش الضريبي من الوصف الأشد للعقوبة حسب مضمون المادة (05) من قانون العقوبات، حيث يكيف على أساس مخالفة إذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف لا يفوق 100000 دج جنحة وإذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف لا يتجاوز 300000 دج.

اتجه المشرع.ج لتطبيق أحكام القانون السالف ذكره، ويتبين ذلك من خلال القرار 599126 الصادر بتاريخ 2009/10/22 عن المحكمة العليا في قضية **(م. ك)** ضد **(ن.ع)** والذي ورد في مضمونه "إن قضاة غرفة الاهتمام صنفوا المبالغ المتملص منها من طرف الطاعن بحسب كل **سنة حالية**على حدى (1998، 1999، 2000، 2003)، وذلك عن طريق خبرات قضائية، وخبرة مضادة بناء على طلب الطاعن، والتي قام بها الخبير **عاشور رشيد** الذي صنف المبالغ المتملص منها عن كل سنة، وبناء عليه طبق قضاة الإتهام على سنوات 2000/1999/1998 أحكام القانون القديم في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، وطبقوا على سنة 2003 أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعتدل بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003، وأحالوا المتهم على أساس الجنحة والجناية مرتبطين مما يستوجب القضاء بصواب قرارها[2].

---

[1]– نصّت المادة 28 من القانون رقم 02-11، المؤرخ في 28 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003 على أنه ***"يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو رسم خاضع له أو تصفية كليا بما يأتي:***

***– غرامة مالية من 50000 دج إلى 100000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتحصل منه 100000 دج.***

***– بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50000 دج إلى 100000 دج عندما يفوق المبلغ المتخلص منه 300000 دج ولا يتجاوز 10000000 دج.***

***– بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300000 دج إلى 1000000 دج عندما يفوق المبلغ المتخلص منه 1000000 دج ولا يتجاوز 3000000 دج.***

***– بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرون سنة وبغرامة مالية من 1000000 دج إلى 3000000 دج عندما يفوق المبلغ المتخلص منه 3000000 دج".***

[2]– قرار رقم 599126 ، صادر بتاريخ 22 أكتوبر 2009، الغرفة الجنائية، المحكمة العليا، **مجلة المحكمة العليا**، عدد(1)، 2010، ص268.

طبق القضاء الجزائري أحكام هذه المادة إلى غاية سنة 2012، حيث تم تعديل أحكامها بموجب المادة 13 من قانون المالية[1] لسنة 2012، حيث يتبين من خلال هذه المادة أن المشرع. ج اتجه لتوضيح جريمة الغش الضريبي وهو ما يظهر بشكل صريح في جنيات القرار الصّادر في الملف رقم 73416 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا في قضية النائب العام ضد **(ق. س)** بتاريخ 2012/07/19 على أنه "بعد التعديل الذي طرأ على المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 13 من القانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي جعلت واقعة التملص من الضريبة جنحة في جميع الحالات، وتتدرج العقوبات المقررة لها بحسب قيمة الحقوق المتملص منها"[2].

يتبين من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 13 من القانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، أن المشرع. ج لم يتجاوز الحد الأقصى الذي حدده في قانون العقوبات العام بالنسبة لعقوبة الحبس، وعلى خلاف ذلك فإنه بالنسبة للغرامة الجزائية تجاوز مقدار الغرامة التي نص عليها في القواعد العامة.

تراجع المشرع عن قاعدة الجمع بين عقوبة الحبس والغرامة الجزائية ليترك المجال للسطلة التقديرية للقاضي للحكم بإحدى هاتين العقوبتين، مهما كانت المبالغ التي تملص منها المكلف،

---

[1]- نصّت المادة 13 من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 على أنه "تعدل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي:

- المادة 303 فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:

- غرامة مالية من 50000 دج إلى 100000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج.

- الحبس من شهرين (02) إلى ستة أشهر (06) وغرامة مالية من 100000دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج ولا يتجاوز 1000000 دج.

- الحبس من ستة أشهر (06) إلى سنتين وغرامة مالية من 50000 دج إلى 2000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج ولا يتجاوز 1000000 دج.

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس سنوات (05) وغرامة مالية من 2000000 دج إلى 5000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000000 دج ولا يتجاوز 10000000 دج.

- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5000000 دج إلى 10000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10000000 دج".

- قرار رقم 73416، صادر بتاريخ 19 جويلية 2012، الغرفة الجنائية، المحكمة العليا، قضية النائب العام ضد **(ق. س)**،**المجلة القضائية**، العدد (02)، السنة 2012، ص. ص 302. 303.

[2]

وهو بذلك يقترب من الاتجاه الفقهي الحديث الذي يسعى لرفع التكييف الجنائي عن الجرائم المالية والإقتصادية، حيث انتقد بعض من الفقه الإفراط في التجريم وتشديد العقوبات الجزائية[1]، ولا سيما عقوبة الحبس التي تحرم المحكوم عليه من فرصة أخرى لإرجاع الأموال التي تملص منها، ومن التطبيقات القضائية لذلك ما ورد في القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا بتاريخ 2011/01/20 بمناسبة معالجتها الملف رقم 716337 في قضين **(ن. أ)** ضد النيابة العامة[2]، حيث تلخص وقائع القضية أن المتهم **(ن. أ)** رفع طعنا بالنقص في 2010/03/09 ضد القرار الصادر عن غرفة الإتهام بمجلس قضاء سطيف بتاريخ 2010/03/02، والذي قضى بإحالة المتهم أمام محكمة الجنايات لارتكابه خلال السنوات التي تمتد من 2001 إلى 2005 جناية التهرب والغش الضريبي طبقا لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث نقضت المحكمة العليا القرار المطعون فيه.

خلصت المحكمة العليا إلى أنه "بعد تعديل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003، فإن جريمة التهرب الضريبي أصبحت محددة المدة بسنة حالية، وبالتالي إذا كان التهرب الضريبي يتعلق بأكثر من سنة حالية فإنها تكون أمام تعدد الجرائم، بحيث يتعين على غرفة الإتهام أن تشير في منطوق قرار الإحالة إلى الجريمة المرتكبة خلال كل سنة مالية وذلك بالقول على سبيل المثال "لارتكاب المتهم خلال سنتي 2001 و2002 جنحة التهرب الضريبي ولارتكابه خلال سنة 2003 جناية التهرب الضريبي لمبلغ يفوق مليون دينار ويقل عن (03) ملايين دينار، ولارتكابه سنة 2004 جنحة التهرب الضريبي لمبلغ يفوق (03) ملايين دينار باستعمال الطريقة أو الطرق التدليسية (ذكر هذه الطرق): وهكذا حسب عدد السنوات المتهرب فيها من الضريبة، أي أنه يتعين ذكر المبلغ المتملص منه خلال كل سنة مالية من دون احتساب غرامات التأخير، وبناء عليه يتعين تحديد الوصف القانوني للجريمة إن كانت جنحة أو جناية، ثم الإشارة إلى الطريقة أو الطرق التدليسية".

---

[1]– Groupe de travail présidé par Marie coulou, la dépénalisation de la vie des affaires, rapport aux gardes de sceaux, ministre de justice, Paris, 2002, p12.

[2]– قرار رقم 716337، صادر بتاريخ 20 جانفي 2011، الغرفة الجنائية، المحكمة العليا، فضية **(ن. أ)** ضد النيابة العامة، **مجلة المحكمة العليا**، العدد (02)، 2012، ص. ص 308–309.

**2-العقوبات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة:**كيفت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة[1] جريمة التملص الضريبي على أساس جنحة يعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمي (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو 10000 دج نصّت على أنه ***"يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتخلص أو محاولة التملص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50000 دج إلى 200000 دج وبالحبس من سنة إلى (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.***

***غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ 10000 دج".***

**3-العقوبات المقررة في قانون الطابع:** كيف المشرع الجزائري بموجب المادة (34) من قانون الطابع جريمة الغش الضريبي على أساس جنحة، حيث نصت في الفقرة الأولى منها "... ***غرامة جزائية تتراوح بين 5000 دج إلى 20000 دج، وسجن من عام واحد إلى خمسة (05) أعوام، أو بإحدى هاتين الطريقتين العقوبتين فقط، غبر أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج، حيث نصت كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5000 دج إلى 20000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين.***

***غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج".***

**4-العقوبات المقررة في قانون التسجيل:**اتجه المشرع الجزائري في قانون التسجيل لتجنيح جريمة الغش الضريبي، على غرار القوانين الضريبية الأخرى، ويتبين ذلك من خلال مضمون المادة 119[2] منه، حيث نصت "...***غرامة مالية جزائية تتراوح من 5000 دج إلى 20000 دج وحبس من سنة إلى خمسة (5) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.***

---

[1]– عدلت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة بموجب القانون رقم 02-11،المؤرخ في 28 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

[2]– أنظر: المادة 119 من قانون التسجيل، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مديرية الضرائب العامة 2016.

***غير أنه لا يطبق هذا التدبير إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1000 دج".***

**5-العقوبات المقررة في قانون الرسم على رقم الأعمال:**أحالت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية للتملص من أساس الضرائب أو الحقوق التي يخضع لها أو تصنيفها أو دفعها، وبالتالي فإن جريمة الغش الضريبي لا تنحرف عن القوانين الضريبية الأخرى في تكييف واقعة الغش الضريبي.

**ثانيًا-العقوبات التكميلية:** يقصد بالعقوبات التكميلية مجموعة العقوبات التابعة لعقوبات أصلية بحيث لا يمكن الحكم بها منفردة، وحددها المشرع. ج على سبيل المصر في المادة التاسعة (09) في قانون العقوبات[1] وتتمثل أساسا في:

**1-تحديد الإقامة:**يقصد بها إلزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة جغرافية يعينها الحكم القضائي[2]، بحيث لا يجوز أن تتجاوز مدتها خمس (05) سنوات، ويبدأ سريانها من يوم انقضاء العقوبة الأصلية، أو الإفراج على المحكوم عليه، وإذا خالف هذا الأخير أحد تدابير إقامته فإنه يعاقب من ثلاثة (03) أشهر إلى ثلاث (03) سنوات[3].

**2-المنع من الإقامة:**يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي التواجد في بعض الأماكن لمدة لا يجوز أن تتجاوز خمس (05) سنوات في مواد الجنح وعشر (10) سنوات في الجنايات، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ويبدأ حساب المدة من يوم الإخراج على المحكوم عليه، وفي حالة مخالفته لهذه التدابير، فإنه يعاقب بالحبس من ثلاثة (03) أشهر إلى ثلاث (03) سنوات والمنع من الإقامة.

---

[1]- نصت المادة 09 من قانون العقوبات على أن "العقوبات التكميلية هي:

1-الحجر القانوني، 2-الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية، 3-تحديد الإقامة، 4-المنع من الإقامة، 5-المصادرة الجزئية للأموال، 6-المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط، 7-إغلاق المؤسسة، 8-الإقصاء من الصفقات العمومية، 9-الحضر من إصدار الشبكات أو استعمال بطاقات الدفع، 10-تعليق أو سحب رخصة السياقة أو الغائها مع المنع من استصدار رخصة جديدة، 11-سحب جواز السفر، 12-نشر الحكم أو تعليق حكم أو قرار الإدانة".

[2]- أوهابية عبد الله، مرجعسابق، ص379.

[3]

**3-الحرمان من مباشرة بعض الحقوق:** يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي صادر من جهة قضائية مختصة من مباشرة بعض حقوقه، وأكد المشرع على ذلك في المادة 16 مكرر من قانون العقوبات[1] والتي نصت على أنه "يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جناية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن الجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاولتها، وأن ثمة حضر في استمرار ممارسته لأي منها ويصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جناية وخمس (5) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة، ويجوز أن يؤمر بالنفاذ المعجل بالنسبة لهذا الإجراء".

**4-المصادرة الجزئية للأموال:** يجوز مصادرة بعض أموال المحكوم عليه للدولة بموجب حكم قضائي صادر يقر بها كعقوبة تكميلية للمحكوم عليه، واتشتت الفقرة الأولى من المادة (15) من قانون العقوبات[2] الأموال التي لا يجوز مصادرتها، والتي تتمثل أساسا في محل السكن إذا اكتسب أو تم شغله بطريقة قانونية، إضافة للأموال التي ذكرت في قانون الإجراءات المدنية، والتي تتمثل أساسا في المداخيل الضرورية لمعيشة زوج المحكوم عليه وأولاده، والأصول الذين يعيشون تحت كفالته، وفي حالة الإدانة بارتكاب الجناية يجوز للمحكمة الحكم بمصادرة الأشياء التي استعملت في تنفيذ الجريمة، أو التي تم تحصيلها من الجريمة، ولا يجوز الحكم بذلك في الجنحة أو المخالفة إلا نبض قانوني صريح.

**حل الشخص الاعتباري:** يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري ومنعه من ممارسة نشاطه، سواء كان ذلك باسمه الأصلي، أو باسم آخر، ويترتب على ذلك تصفية أمواله.

**6-نشر الحكم:** أجازت المادة 18 من قانون العقوبات[3] للمحكمة عند الحكم، بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم كلو أو مستخرجا منه في جريدة يومية وطنية أو أكثر

---

[1]– المادة 16 مكرر من قانون العقوبات المعدل والمتمم.

[2]– انظر محتوى المادة 15 من قانون العقوبات.

[3]– نصت المادة 18 من قانون العقوبات على أن "للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم بأكمله أو مستخرج منه في جريمة أو أنشر بعينها، أو تعليقه في الأماكن التي يبينها وذلك كله على نفقة المحكوم عليه، على ألا تتجاوز مصاريف النشر للمبلغ الذي يحدده الحكم بالإدانة لهذا الغرض وألا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا.

يعاقب بالحبس من ثلاثة (03) أشهر على سنتين (2) وبغرامة من 25000 دج إلى 200000 دج كل من قام بإتلاف أو إخفاء أو تمزيق المعلقات الموضوعة تطبيقا للفقرة السابقة كليا أو جزئيا، ويأمر الحكم من جديد بتنفيذ التعليق على نفقة الفاعل".

أو بتعليقه في الأماكن التي بينها، وذلك تحت نفقة المحكوم عليه، بحيث لا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا.

نجد أن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 ف03 ق. ض. م، المادة 130 ق. ر. ر. أ والمادة 546 ف 03 ق. ض. غ. م نصهم أن العود في أجل 5 سنوات نتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولوية وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...إلخ) والملاحظ أن عبارة دون (الإخلال بالعقوبات الخاصة) تعني العقوبات التكميلية[1].

فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة عدم ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة، الذين منحوا صلاحيات والسعة بسبب المهنة التي يمارسونها، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك، مخلين بواجباتهم وبالثقة الممنوحة لهم.

فقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما في ق. ض. م من خلال مضمون المادة 303 منه والتي نصت على "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه[2]".

فقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لا سيما في ق. ض. م بالمادة 306 ف 03، وكذا ق. ض. غ. م من خلال نص المادة 544 منه، إضافة إلى نص المادة 128 من ق. ر. ر. أ بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات بالمنع

[1]– جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في القانون. ج، مرجعسابق، ص81.

[2]– الفقرة السادسة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة والمتممة بموجب القانون رقم 02-12 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003 معدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

من فراولة المهنة، لكل من رجال الأعمال أو المستشار الجبائي أو الخبير أو المحاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وعند الإقتضاء تطبق عليهم كذلك عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

إضافة إلى ذلك فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهات القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا وفقا لنص المواد 303 ف 06 ق. ض. م، 134 ق. الرسم على رقم الأعمال (ق. ر. ر. أ)، 550 ق. ض غير المباشرة، المادة 35 ف 06 من قانون الطابع والمادة 120 ف 06 من قانون التسجيل[1].

وعليه ومن خلال ما سبق ذكره مما ورد في النصوص القانونية السالفة الذكر، نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة، إلا أن هذه النصوص. ق لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية)، بل أنه باستقراء المواد نجدها تنص على المنع النهائي[2].

## الفرع الثّاني

## العقوبات الجبائيةالمقرّرة لجريمة الغش والتهرّب الضريبي

إن العقوبات الجبائية نوعان الغرامة الجبائية(**أولاً**) والمصادرة، وهي جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، وتختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وإن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات(**ثانيًا**).

**أوّلاً- الغرامات الجبائية:** تختلف مضمونا ومقدارا حسب قوانين الضرائب.

**1- عقوبات حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة (183) من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة بـ 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات

---

[1]– أنظر محتوى المواد: 306 ق. الضرائب المباشرة.

544 ق. الضرائب غير المباشرة وكذا المادة 550 منه.

544، 134 ق. الرسم على رقم الأعمال.

35 من ق. الطابع، 120 ق. التسجيل.

[2]– السبتي فارس، مذكرة نيل شهادة ماستر في القانون، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011، ص59.

الجبائية حسب الفقرة الأولى من المادة (194) ق. ض. م، كما تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % 'المادة 192 ق ض م).

كما تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، وذلك بنسبة 10% إذا لم يتعدى هذا التأخير شهر واحد، وإلى 20% إذا كانت مدة التأخير شهرين (المادة 22 ق ض م).

كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة "لا شيء néant" الغرامات التالية:

- 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد.
- 5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد وأقل من شهرين.
- 10.000 عندما يفوق التأخير شهرين.

عندما يصرح المكلف بالضريبة تصريحات تتضمن الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة تصريحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها (المادة 193 من ق ض م).

**2- عقوبات حسب قانون الضرائب غير المباشرة:** ميز بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

**أ- عقوبات ثابتة:** حسب المادة (523) ق ض غ م يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب المباشرة بعرامة جبائية من 5000 دج إلى 25.000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من (524) إلى (527) من نفس القانون.

**ب- عقوبات نسبية:** ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 دج، وفي حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة (530)

من القانون نفسه (المتعلقة بأنواع الكحول)، وتحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000 دج (المادة 524 ق ض غ م).

أما المادة (537) ق ض غ م تعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 دج إل 100.000 دج.

أما عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها تعاقب الادة (537) ق ض غ م بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج ، في حين المادة (544) ق ض غ م عاقبت على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة (306) من قانون الضرائب المباشرة التي سبق وذكرناها.

وحسب المادة (545) ق ض غ م أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم المقر في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج.

وفي حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5000 دج (المادة 546 ق ض غ م).

**3- عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال:** جاءت المادة (114) ق ر ر أ على معاقبة كل من يقوم بمخالفة للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 دج إلى 5000 دج.

وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة (60)[1] من هذا القانون تطبق عليها غرامة جبائية تقدر بـ 1000 دج.

[1]– تنصّ المادة (60) من قانون الرسم على رقم الأعمال على: ***"على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة بأن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا لوحة تحمل إسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات.***

وكل مخالفة للإلتزامات المنصوص عليها في المادة (61)[1] من هذا القانون، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 د ج و 5000 دج.

**4-عقوبات قانون الطابع[2]:** إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة (4) يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج وهذا حسب المادة (33) من قانون الطابع، أما الفقرة الثانية من المادة (35) من قانون الطابع فقد نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج، والمادة (37) من قانون الطبع كذلك نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

**5- عقوبات قانون التسجيل:** تنص المادة (49) من قانون التسجيل على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة (48) أعلاه تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة في ما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الإقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1000 دج إلى 10.000 دج.

أما المادة (120) من قانون التسجيل قضت على أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية أربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.

---

[1]– راجع –:المادة (61) من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[2]– راجع: – المادة (19) من قانون الطابع متعلقة بالتأجير في دفع الرسوم المغفلة في الآجال المحددة قانونا.

– المادة (100) من قانون الطابع متعلقة بخضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع.

– المادة (101) من قانون الطابع متعلقة باستحقاق الرسم لكل عقد أو إيصال أو مخالفة أو إبراء.

**6-عقوبات قانون الإجراءات الجبائية:** المادة (62) منه نصت على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 5000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منه حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 45 إلى 61، التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

كما أن القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 المادة 45 منه، نص انه 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 ف 1 ق ض م، تطبق عليهم غرامة جبائية تقدر ب 30000 دج إلى 400000 دج وتطبق نفس الغرامة عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة.

**ثانيًا-المصادرة:** نص قانون الضرائب غير المباشرة على عقوبة المصادرة، والتي يقصد بها إجراء يهدف إلى تمليك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل[1].

كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة.

فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار[2].

لقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة في نص المادة 525 ق ض غ م بقولها أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادر الأشياء وسائل التزوير المحددة قانونا، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادين 64 و66 من هذا القانون.

كما نصت المادة 531 ق ض غ م كذلك على أن استعمال طوابع مزورة أ مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع ينكم أن تِدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في

---

[1]- عبيد عبد رؤوف، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979، ص868.

[2]- محمد عامر أبو بكر الصديق، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1993، ص237.

المادتين 209 و210 من قانون العقوبات، وبالرجوع إلى أحكام المادتين 209 و210 نجدها تؤدي بنا إلى تطبيق المادة 213 من نفس القانون وهو الحكم بالمصادرة عليها بالمادة 25 من قانون العقوبات في الجرائم المحددة في هذا القسم المتعلق بتقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات[1].

## الفرع الثّالث

## العقوبات المهنية

زيادة على العقوبات الجزائية والجبائية التي وقعها المشرع على مرتكبي التهرب الضريب، من أجل حماية حقوق الخزينة العمومية، جاء كذلك بموجب قانون المالية لسنة 1997، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة التهرب الضريبي، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة كالغلق المؤقت للنشاط **(أوّلاً)** التسجيل في بطاقية المعلوماتية **(ثانيًا)**وسحب التوطين المصرفي للمستوردين**(ثالثا)**ومنع المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية **(رابعا)** وأخيرا المنع النهائي من مزاولة النشاط التجاري **(خامسً)**.

**أوّلاً-الغلق المؤقت لمقر النشاط للمكلف بالضريبة:** إن الغلق المؤقت للمحل المهني عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة[2]، والهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل المهني هو إجبار وحث المكلف بالضريبة على تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية.

فالمكلف بالضريبة يجد نفسه أمام خيارين، إما تسديد الضريبة المدين بها أو تحمل عقوبة الغلق المؤقت لمقر نشاطه بكل ما تحمله من خسائر من توقف نشاطه التجاري طيلة مدة الغلق، أو فساد البضائع والسلع القابلة للتلف، وكذلك خسارة الزبائن وسمعة تجارته...إلخ.

نص على الغلق المؤقت في المادة 146 قانون إجراءات جبائية، والمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع (قابض الضرائب المختص)، كما يبلغ قرار الغلق إلى

---

[1]- المادة 25 من قانون العقوبات ***"يجوز أن يؤمر بمصادرة الأشياء المضبوطة كتدبير من تدابير الأمن إذا كانت صناعتها أواستعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يعتبر جريمة".***

[2]- التحصيل الودي للضرائب جاءت به التعليمة 167 بتاريخ 1995/06/02 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، وكذلك بالمواد من 143 إلى 145 منقانون إجراءات جبائية المتعلقة بتقرير الضرائب وتحصيلها.

المكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة 6 أشهر.

وبالمقابل أعطى المشرع للمكلف بالضريبة الصادر في حقه قرار الغلق المؤقت، الحق في الطعن في هذا القرار من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليميا، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استعدائها قانونا، إلا أن إقامة هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

**ثانيًا-التسجيل في بطاقية المعلوماتية:**بموجب التعليمة بين الوزارات رقم 27/ 1997/07 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة، يتم وضع بطاقية معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.

فهذه البطاقية عبارة عن بنك المعلومات المتعلقة بالمتهربين ضريبيا، يحتوي على كل من اسم لقب عنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية ...إلخ، وتقوم بإنجاز هذه البطاقية والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب.

فكل طلب لتسجيل متهربين جدد يكون بناء على استمارة تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها الخاصة بالمتهربين من طرف إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، وترسل إلى مديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب.

كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقية للمتهربين من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية.

في حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية يمكنه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقية، ولكن الإلغاء لا يتم إلا بعد مرور سنتين (02) من تسوية الوضعية.

**ثالثًا-سحب التوطين المصرفي للمستوردين:**لقد أسس المشرع من أجل محاربة التهرب الضريبي، رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، بموجب الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25/07/2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 المادة 02 منه "فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الإستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10000 دج، ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

فجاءت التعليمة الوزارية رقم 04 بتاريخ 2005/08/10 المتعلقة برسم التوطين المصرفي، تحدد كيفيات تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي.

إن مجال تطبيق هذا الرسم يخص عمليات الاستيراد للسلع والبضائع المخصصة للبيع بدون تغيير أو تحويل، ويستثنى منه كل عمليات استيراد الخدمات، واستيراد السلع والبضائع المخصصة للإنتاج والتحويل.

**رابعًا-منع المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:**جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي 236-2010 المؤرخ في 2010/10/07 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، على أن يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

-لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه جبائية.

-المسجلون في البطاقية الوطنية لمرتكبي الغش وأصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة.

**خامسًا-المنع النهائي من مزاولة النشاط التجاري:** علاوة على العقوبة المنصوص عليها في المادة 544 ف 3 ض غ م، على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاولة المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب، ولكل من له هذه الصفة، وحتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة فقد جاءت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون رقم 90-12 المؤرخ في 1990/08/18 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم.

كما أن المرسوم التنفيذي رقم 318-2000 المؤرخ في 2000/10/10 المتضمن تطبيق المادة 32 من قانون رقم 90-12 المؤرخ في 1990/08/18 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم 08-04 المؤرخ في 2004/08/14 المتعلق بالشروط المطلوبة لامتهان الحرفة التجارية، حيث يوضح طرق وكيفيات إخطار مصالح السجل التجاري من طرف مصالح العدالة والسلطات الإدارية المعنية بكل القرارات والمعلومات التي من شأنها أن تعدل أو تلغي صفة التاجر.

# خاتمة

تبين من خلال دراستنا للموضوع أن النظام القانوني لجريمة الغش والتهرّب الضريبي يعكس رغبة المشرّع الجزائري في التوفيق بين المصلحة العامة والمتمثلة في استرجاع الأموال التي تملص منها المكلف بالضريبة، والمصلحة الخاصة التي تتمثل في ضمان حقوق المكلف بالضريبة من خلال الضّمانات المختلفة التي منحها المشرع له سواء أثناء إجراءات التحقيق أو أثناء المحاكمة حيث قيدها المشرع بضرورة إيداع شكوى من الإدارة الضريبية إلى جانب إمكانية سحبها في حالة تسديد نصف المبلغ المتملص منه.

غير أن تطبيق هذا النظام يبقى يعاني من عدة نقائص، فالتشريع الجزائري على غرار التشريعات الأخرى لم يحدد تعريفا جامعا مانعا للغش الضريبي، كما لم يعدد حالات الغش الضريبي على سبيل الحصر، وإنما ذكرها بشكل عام، الأمر الذي صعب مهمة القاضي والمتقاضي في الإلمام بحالات الغش الضريبي.

لذلك، عادة ما يتم القياس على المفاهيم الواسعة التي وردت في النصوص الضريبية المختلفة، إضافة لغموض القصد الجنائي في بعض حالات الغش الضريبي، وهو ما يشكلّ مساسًا خطيرًا بحقوق المكلّف بالضريبة، ويتناقض مع مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنصّ المنصوص عليه في الدستور وفي قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية، إضافة إلى ذلك فإن المساواة بين الفاعل الأصلي والشريك في جريمة الغش والتهرّب الضريبي لا يواكب التطور الذي تعرفه الجريمة اليوم، فعادة ما يكون الشريك فيها أكثر مساهمة في الطرق التدليسية الاحتيالية الرامية للتملص من الضريبة، وغالبا ما يكون موظفًا محترفًا في الإدارة الضريبية يلم بكل وسائل التدليس.

قيد المشرع الجزائري تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرب الضريبي بتقديم شكوى من الإدارة الضريبية، وانقضائها بسحبها من طرف نفس الجهة التي قدمتها، وهو ما يفتح المجال لتعسّف الإدارة الضريبية في استعمال هذا الحقّ، خاصة في ظل انتشار ظاهرة الرشوة في القطاع العام.

وبالرغم من أهمية دور الإدارة الضريبية في متابعة جريمة الغش الضريبي، إلا أن واقع هذه الإدارة لا يتناسب مع المكانة التي منحها له المشرع في متابعة جريمة الغش الضريبي، حيث تعاني الإدارة الجبائية الجزائرية منذ الإستقلال من عدة نقائص مادية وبشرية تعرقلها عن أداء مهامها المخولة لها قانونا، وينطبق على ذلك المثل القائل "ما يعطيه

المشرع باليد اليمنى يأخذه باليد اليسرى"، ويعاب على هذا النظام كذلك إفراطه في النص على العقوبات السّالبة للحرية التي وإن كانت تحقق الردع العام، إلا أنها لا تساهم في استرجاع المبالغ التي تملص منها المكلف، حيث تتكبد خزينة الدولة نفقات إضافية تتفق على الملف المدان خلال المدة التي يقضيها في المؤسسة العقابية.

أمام هذا الوضع وجب اقتراح مجموعة من التعديلات أو الإصلاحات أو التوصيات سواء على النظام القانوني لجريمة الغش والتهرب الضريبي، لإضفاء طابع المرونة عليه، بحيث يتم تكييفه مع متطلبات الواقع الاقتصادي أو إجراء تعديلات على مستوى الإدارة الضريبية، وعليه وجب تبسيط النظام القانوني لجريمة الغش والتهرب الضريبي سواء من حيث الموضوع او الإجراءات كما يلي:

– ضرورة تكوين قضاة متخصصين في الجرائم المالية بصفة عامة وفي المجال الجبائي بصفة خاصة، ذلك أن هذه الظاهرة أي الغش والتهرب الضريبي قد أخذت مخرجا هاما وخطيرا في ظل العولمة لارتباطها بعدة جرائم أخرى كالجريمة المنظمة، الرشوة، تبييض الأموال... إلخ.

– إطلاق حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية فيما يتعلق بالجرائم المالية وعلى وجه الخصوص الغش والتهرب ض، حيث وجب على النيابة العامة التمتع بحرية تحريك الدعوى متى وصل إلى علمها خبر وقوع غش وتهرب ضريبي باعتبارها ممثلة للحق العام، على أن تتمتع إدارة الضرائب بدور الطرف المنظم أو المتدخل في الخصومة للمطالبة باسترجاع المبالغ المتملص منها، أو حتى اعتبارها كشاهد أساسي في الدعوى بناء على استدعاء من النيابة العامة، فهذا الإجراء ضروري خاصة في حالات الغش التي تتم تستر من الإدارة الضريبية، حيث لا يتم تقديم شكوى شأنها لعدة اعتبارات منها تورط موظفيها لا سيما السامين منهم في ارتكاب وقائعها في ظل انتشار ظاهرة الرشوة في المجتمع الجزائري.

– رفع العقوبات السالبة للحرية في جريمة الغش والتهرب الضريبي، وتعويضها بعقوبة العمل من أجل النفع العام، وهذا من شأنه أن يضمن استرجاع الدولة للمبالغ التي تملص منها المكلف بالضريبة.

– التشديد في عقوبة الشريك في جريمة الغش الضريبي واعتبار المساهمة فيها مع توفر عنصر الرشوة ظرف مشدد.

– تعديل أحكام قانون الوقاية من الفساد ومكافحته ليشمل التدليس والاحتيال الذي يستعمله المكلف للتملص من الضريبة، ذلك أن الغش الضريبي جريمة تمس المال العام.

– على الإدارة الضريبية بناء نظام رقابي فعال يأخذ على عاتقه الحفاظ على حقوق المكلف والسلطة المالية على حد سواء.

– تسهيل إجراءات فرض الضريبة على المكلفين لتحفيزهم على مراجعة دوائر الضريبة لغرض تقديم التقارير عن نشاطهم خلال مدة التحاسب.

– نشر التقارير الدورية والسنوية عن إجمالي الإيرادات الضريبية مما يمكن المجتمع من الإطلاع عليها وبالتالي تحفيزه على عدم التهرب من الضريبة.

– توجيه أنظار الهيئة العامة للضرائب إلى قسم الإعلام لما له من دور كبير في العملية الضريبية لتقديم الخدمات الإعلامية والتوضيحية للمكلف وتبصيرهم بكيفية احتساب الضريبة وبالوسائل المتاحة كلها ونشر الوعي الضريبي عن طريق برامج إعلامية معينة ومدروسة.

تطوير الموظفين بمهارات جديدة من خلال اشتراكهم بدورات تدريسية والعمل على رفع كفاءتهم وزيادة قدراتهم في إجراء عملية التحاسب.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فيجب تزويدها بالتكنولوجيا الحديثة، ولا سيما أجهزة الإعلام الآلي، على غرار مرفق العدالة والبريد، والضمان الاجتماعي، إضافة لرفع أجور الموظفين فيها، وذلك للحيلولة دون لجوئهم لاحتراف الرشوة، وكذا رفع مستواهم العلمي عن طريق التربصات الدورية خارج الوطن لا سيما منها في دول الجوار كتونس أو فرنسا أو حتى الولايات المتحدة الأمريكية التي تعرف تطورات في مجال الإدارة والقانون الجبائي.

تجدر الإشارة إلى أن تطبيق هذه الإصلاحيات لا يمكن تفعيلها في ظل غياب إرادة سياسية واضحة تعكس بشكل لا يدع مجالا للشك في إرادة الدولة الجزائرية للقضاء على الغش الضريبي، والجرائم المالية التي ترتبط به كجرائم الفساد خاصة منها الرشوة وتبييض الأموال، التي تعتبر من المشاكل العويصة التي تهدد الأمن القومي في ظل تراجع أسعار البترول في السوق الدولية في الوقت الراهن، وإمكانية نضوبه في المستقبل حسب رأي العلماء والمختصين في الجيولوجيا.

# قائمة المراجع

**المراجع باللغة العربية:**

**أولاً - الكتب:**

1-الطاهر مأموني، الضبطية القضائية، نشرة القضاة، العدد 53، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 9998،

2-أوهابية عبد الله، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، موقع للنشر، الجزائر، 2011.

3-بن الشيخ فريد زين الدين، علم العقاب، منشورات دحلب، الجزائر، 1998.

4-بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2013.

5-بوسقيعةأحسن،المصالحةفيالموادالجزائيةبوجهعاموفيالمادةالجمركيةبوجهخاص،دارهومة، الجزائر، 2008.

6-ـــــــــــــ،الوجيزفيالقانونالجزائيالعام،الطابعةالحاديةعشرة،دارهومة،الجزائر، 2012.

7-ـــــــــــــ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الطبعة السابعة عشرة، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2014.

8-جعفور محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004.

9-كمال عبد الواحد الجوهري، مذكرات الدفاع في القضايا الجنائية طبقا لأحدث التعديلات، دار محمد للنشر والتوزيع، القاهرة، د س ن.

10- محمد عامر أبو بكر الصديق، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1993.

11- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر 2012.

12- عباس محرزي محمد، اقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

13- عبد الباسط جميمي، أمال الفز ابري، التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، القاهرة،1990.

14- عبيد عبد رؤوف، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1979.

15- عواضة حسين، قطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم (دراسة مقارنة)، دار الخلود، لبنان، 1995.

16- فارسالسبني،المنازعاتالضريبيةفيالتشريعوالقضاءالجزائيالجزائري،الطبعة 2،دارهومة،الجزائر، 2011.

17- فريجةحسين،الإجراءاتالإداريةوالقضائيةلمنازعاتالضرائبالمباشرةفيالجزائر،منشوراتدحلب،الجزائر،د. س. ن.

18- طاهري حسين، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية دار المحمدية، الجزائر.

19- رحماني منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.

20- حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004.

21- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.

22- ـــــــــــــ، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، د س ن.

23- خلفي عبد الرحمان، محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية، دار الهدى، 2010.

24- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر،2011.

25- صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 20144.

26- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011.

**ثانيًا- الرسائل والمذكّرات الجامعية:**

**أ-رسائل دكتوراه:**

1-بلعسليويزة، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014.

2-حمة مرارية، الحجز التنفيذي، رسالة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، 2009.

3-ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2002.

4-فريدة بن يونس، تنفيذ الأحكام الجنائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013.

5-زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013.

**ب- مذكرات ماجستير:**

1-العربي جمال، دور القاضي في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013.

2-العثماني مصطفى، نظام المعلومات وتفعيله في الرقابة الجبائية، حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2008.

3-بلمديوني محمد، إنهاء المعاهدات الدولية وإيقافها، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي العام، كلية العلوم القانونية والإدارية، جامعة الشلف، 2009.

4-بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2014.

5-بوعزيزي رضا، التهرب الضريبي في الجزائر (1992)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 1999.

6-بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.

7-بوقروة إيمان، كيفية تفادي الإزدواج الضريبي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية (دراسة حالة الإتفاقية الجبائية الفرنسية)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المالية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2010.

8-بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011.

9-دريس حبيبة، عوامل نقص المردودية الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2000.

10- لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة جالة ولاية تيبازة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012.

11- لوني فريدة، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2004.

12- مراد زياد أمين تميم، جزاء الجريمة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.

13- عبد الله صدعت غلاب العازمي، الحجز التنفيذي على العقار، دراسة في التشريع الكويتي، رسالة لنيل شهادة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2013.

14- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1994.

15- علام ليلة، آلية مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون، فرع القانون الدولي العام، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.

16- عتير سليمان، دور الرقابة في تحسين جودة المعلومات الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2012.

17- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون (تخصص تحولات الدولة)، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2006.

18- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، فرع اقتصاد تنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2004.

19- رامي يوسف محمد ناصر، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.

20- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين لحالة الجزائر (2003-2008)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الإقتصاديةوالإجتماعية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009.

21- طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012.

22- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق في الرقابة الجبائية، دراسة حلة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.

23- كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ضل الإصلاح الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية لفترة (2000-2010)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012.

24- زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013.

**ج- مذكرات ماستر:**

1-أموقياس نهلة، عليليش كريمة، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، تخصص قانون عام داخلي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2016.

2-السبتي فارس، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة نيل شهادة ماستر في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011.

3-جمال صرموك، جريمة التهرب الضّريبي وآليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي تخصص قانون اعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018.

4-قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

5-كريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2014.

6-رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباحي، ورقلة، 2015.

7-طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

**ثالثًا- المقالات والمداخلات:**

**أ- المقالات:**

1-بوسقيعة أحسن، "المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)"، **المجلة القضائية**، العدد الأول، الجزائر، 1998.

2-مباركي علي، "المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ الجزائي"، **المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية**، العدد 02، 2006.

3-مهداوي عبد القادر، "الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، **مجلة دفاتر السياسة والقانون**، العدد 12، الجزائر، 2015.

4-عزوز علي، "آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"، **مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية**، العدد 8، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012.

5-حيو زهرة، " التهرب الضريبي الدولي"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص ص417-439.

6-شكلاط رحمة، "ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحته"، **المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية**، العدد الثاني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013.

7-معاشو عمار، "خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي"، **المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية**، العدد 02، 2009، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو.

**ب- المداخلات:**

1-الشبشوب توفيق، "الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية"، **مداخلة ألقيت ضمن الملتقى: القاضي الجبائي**، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، يومي 2 و3 جانفي 2002.

25- بلمقدم مصطفى، "الجنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال"، **مداخلة ألقيت ضمن الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبييض الأموال**، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، يومي 10 و11 مارس 2009.

**رابعًا-النّصوص القانونية:**

**1- الدستور:**

دستور الجمهوريّة الجزائريّة الديمقراطيّة الشّعبيّة لسنة 1996، مؤرّخ في 28 نوفمبر 1996، صادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 96-438، مؤرّخ في 07 ديسمبر 1996، يتعلّق بإصدار نصّ تعديل الدّستور، ج. ر عدد (76)، الصادرة بتاريخ 08 ديسمبر 1996،المعدّل والمتمّم بموجب قانون رقم 02-03، مؤرّخ في 10 أفريل 2002، ج. ر عدد (25)، الصادرة بتاريخ 14 أفريل 2002، والمعدّل بقانون رقم 08-19، مؤرّخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر عدد (63)، الصادرة بتاريخ 16 نوفمبر 2008، والمعدّل بقانون رقم 16-01، مؤرّخ في 06 مارس 2016 يتضمّن التّعديل الدّستوري، ج. ر عدد (14)، الصادرة بتاريخ 07 مارس 2016، المعدّل بموجب مرسوم رئاسي رقم 20-442، مؤرّخ في 30 ديسمبر 2020، جر عدد (82)، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2020.

**2-الإتّفاقيات الدولية:**

1-اتفاقية تجنّب الازدواج الضّريبي، التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، المبرمة بين الجزائر وجنوب

إفريقيا، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 200-95، المؤرخ في 04 ماي 2000، ج ر عدد (26)، الصادرة بتاريخ 07 ماي 2000.

2-الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية المصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 02-121، المؤرخ في 7 أفريل 2002 المتعلقة بتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، ج ر عدد (24)، الصادرة بتاريخ 16 أفريل 2002.

3-الإتفاقية تجنب الإزدواج الضريبي، وتفادي التهرب والغش الجبائي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والشركات، الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-121، المؤرخ في 07 أفريل 2002، ج ر عدد (24)، الصادرة بتاريخ 16 أفريل 2002.

4-الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة بلجيكا، قصد تفادي الإزدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر في 15 ديسمبر1991، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 02-432، مؤرخ في 09 ديسمبر 2002، ج ر عدد (82)، الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر 2002.

5-الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان لتجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة بالجزائر في 19 أفريل2000، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 03-64، مؤرخ في 08 فيفري 2003، ج ر عدد (10)، الصادرة بتاريخ 16 فيفري 2003.

6-اتفاقية تجنّب الازدواج الضريبي وضع التهرب بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال، المبرمة بين الجزائر ومصر، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 03-142، المؤرخ في 25 مارس 2003، ج ر عدد (23)، الصادرة بتاريخ 02 أفريل 2003.

7-الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أكرانيا، قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ 14 ديسمبر 2002، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04-131، مؤرخ في 19 أفريل 2004، ج ر عدد (-27)، الصادرة بتاريخ 28 أفريل 2004.

8-الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة إسبانيا لتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بمدريد بتاريخ 07 أكتوبر 2002، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05-234، مؤرخ في 23 جويلية 2008، ج ر عدد (45)، الصادرة بتاريخ 29 جويلية 2005.

9-الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكويتية لتجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بسيول في 24 نوفمبر 2001، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-228، مؤرخ في 24 جوان 2006، ج ر عدد (44)، الصادرة بتاريخ 04 جويلية 2006.

10- الإتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين الشعبية، قصد تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، الموقعة ببيكين في 06 نوفمبر 2006، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 07-174، المؤرخ في 06 جويلية 2007، ج ر عدد (40)، بتاريخ 17 جويلية 2007.

11- الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الإتحادية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر 2007، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 08-174، المؤرخ في 14 جويلية 2008، ج ر عدد (33)، الصادرة بتاريخ 22 جويلية 2008.

12- الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية من أجل تجنب الإزدواج الضريبي وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بطهران في 12 أوت 2008، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09-187، مؤرخ في 12 ماي 2009، ج ر عدد (32)، الصادرة بتاريخ 27 ماي 2009.

13- الإتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة دولة قطر بشأن تجنب الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الموقعة في الدوحة بتاريخ 03 جويلية 2008، المصادق عليها بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-273، مؤرخ في 03 نوفمبر 2010، ج ر عدد (70)، الصادرة بتاريخ 21 نوفمبر 2010.

**3-النّصوص التّشريعية:**

1-أمر رقم 66-155، مؤرخ في 8 يونيو1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج. ر. ج. ح عدد (48)، الصّادرة بتاريخ 10 جوان 1966، معدل ومتمم بالأمر 20-04 المؤرخ في 30 اوت 2020، ج ر عدد 51، الصادرة بتاريخ 31 اوت 2020.

2-أمر رقم 66-156، مؤرخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد (19)، الصّادرة بتاريخ 11 يوليو 1966، المعدل والمتمم بالقانون رقم 21-14، المؤرخ في 28 ديسمبر 2021، ج ر (99)، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2021،

3-أمر رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانوني المدني، ج ر ج ج عدد (78)، الصّادرة بتاريخ 30 سبتمبر 1975، **المعدل والمتمم.**

4-قانون رقم 75-59، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بقانون 15-20، مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المعدل والمتمم بقانون 22-09، المؤرخ في 05 ماي 2022، ج ر عدد 32، الصادرة في 14 ماي 2022.

5-أمر رقم 76-10، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج ر عدد 39، الصّادرة بتاريخ 15 ماي 1977.

6-أمر رقم 76-101، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج ر عدد (102)، الصّادرة بتاريخ 2 ديسمبر 1976.

7-أمر رقم 76-104، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير مباشرة، ج. ر. ج. ج عدد (81)، الصّادرة بتاريخ 9 ديسمبر1976. **(معدل ومتمم)**.

8-أمر رقم 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم ج ر عدد 70، الصّادرة بتاريخ 02 نوفمبر 1977.

9-قانون رقم 07-11، مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي الماليين، ج ر عدد (74)، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

10- قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 24 من قانون 09-09، مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010 المعدلة بموجب المادة 32 من قانون 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 والمعدلة بموجب المادة 26 من قانون رقم 13-08، مؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014.

11- قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 31 من قانون رقم 11-16، مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012 المعدلة بموجب المادة 10 من قانون رقم 12 -12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

12- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة (2) من قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد (72)، الصّادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2012.

13- قانون الإجراءات الجبائية المعدل بالأمر 15-18، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 72، الصادرة في 31 ديسمبر 2015

14- قانون رقم 21-16، مؤرخ في 30 ديسمبر 2021، يتضمن قانون المالية لسنة 2022، ج. ر. ج. ج عدد (100)، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2021.

**4- النّصوص التّنظيمية:**

**أ- مراسيم تنفيذية:**

1-مرسوم تنفيذي رقم 97-20، مؤرخ في 27 جويلية 1997، المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التنسيق والفروع المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، مؤرخ في 27 جويلية 1997، ج ر عدد (50)، الصادرة بتاريخ 30 جويلية 1997.

2-مرسوم تنفيذي رقم 97-290، مؤرخ في 27 جويلية 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج ر عدد (50)، الصادرة بتاريخ 30 جويلية 1997.

**ب-التعليمات الإدارية:**

- التعليمة رقم 167 بتاريخ 1995/06/02 عن المديرية العامة للضرائب،المتعلقة بتقرير الضرائب وتحصيلها.

**خامسا: الإجتهادات القضائية**

1- قرار رقم 378090، صادر بتاريخ 28 جانفي 2009، غرفة الجنح والمخالفات، المحكمة العليا، **مجلة المحكمة العليا**، عدد 2، 2010، ص 333.

2- قرار رقم 599126، صادر بتاريخ 22 أكتوبر 2009، الغرفة الجنائية، المحكمة العليا، **مجلة المحكمة العليا**، عدد(1)، 2010، ص268.

3- قرار رقم 716337، صادر بتاريخ 20 جانفي 2011، الغرفة الجنائية، المحكمة العليا، فضية **(ن. أ)** ضد النيابة العامة، **مجلة المحكمة العليا**، العدد (02)، 2012، ص. ص 308-309.

4- قرار رقم 734116، صادر بتاريخ 19 جويلية 2012، الغرفة الجنائية، المحكمة العليا، **مجلة المحكمة العليا**، عدد (02)، 2012، ص 302.

5- قرار رقم 786372، صادر بتاريخ 21 مارس 2013، محكمة الجنيات، المحكمة العليا، النيابة العامة ضد (ب. ر)، (ب. ع)، **مجلة المحكمة العليا**، العدد (02)، 2013، ص، ص 352-253.

**مراجع باللغة الفرنسية:**

## I- Ouvrages :


1- Abbas Maharzi Mohamed, Introduction à la fiscalité, Edition Trade customs and invest services (ITCIS), Alger, 2010.
2- BEN SALHI Mustapha, Droit fiscal international et expérience Algérienne, Office de publications universitaires, Alger, 1987.
3- Colin PHILIPE, La vérification, Edition Economica, Paris, 1985.
4- GORIN PHILIPE, droit administratif des biens, 4 éditions Masson, paris, 1994.
5- KADI HANIFI Mokhtaria, Le contentieux fiscal Algérien, Edition du sahel, Alger, 2011.
6- LAMBERT (T), Le contrôle fiscal droit et pratique, P.U.F.1991.
7- Michel BOUVIER, Marie CHRISTINE SCLASSANE, Jean Pierre LASSAL, Finances publiques, 9eme édition, L'extenso Editions, France, 2008.
8- Yves – Marie laithier, droit comparé, Dalloz, paris, 2009.


## II- Articles :


1- DUGUT Thomas, "Les commentaires de modèle de convention fiscale IOCDE et l'interprétation prise contre la double imposition"**, Revue de la recherche juridique**, Presses universitaires d'Aix Marseille, 2000.
2- Gardette ALEXANDER et Anne MLYNARSKI, L'évolution des outils juridiques du contrôle fiscal, **Revue française de comptabilité**, N°477, Paris, 2014.

# الفهرس

**مقدّمة**.....1

## الفصل الأوّل:

## آليات الوقاية من جريمة الغش والتهرّب الضّريبي.....05

**المبحث الأوّل: الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغشّ والتهرّب الضّريبي**.....06

المطلب الأوّل: مفهوم الرقابة الجبائية.....06

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية.....06

الفرع الثّاني: أهداف الرقابة الجبائية.....08

أولاً: الهدف القانوني.....08

ثانيًا: الهدف الإداري.....08

ثالثًا: الهدف الاقتصادي والمالي.....09

رابعا: الهدف الاجتماعي.....09

الفرع الثالث: أسباب وجود الرقابة الجبائية.....09

أوّلاً: حريّة المكلف بالضريبة بالتصريح بمداخيله.....09

ثانيا: محاربة التهرّب الضّريبي.....10

الفرع الرابع: مبادئ الرقابة الجبائية.....10

أوّلاً: إقامة نظام ضريبي مُحكم.....10

ثانيا: إرساء الحسّ الضّريبي لدى المكلف بالضريبة.....11

ثالثا: ترقية الإدارة الجبائية .....11

المطلب الثّاني: أشكال الرقابة الجبائية.....12

الفرع الأوّل: الرقابة الجبائية الداخلية.....13

أولاً: الرقابة الشكلية.....13

ثانيًا: الرقابة على الوثائق.....14

الفرع الثّاني: الرقابة الجبائية الخارجية (المعمقة).....15

أولاً: التحقيق في المحاسبة.....15

1- مرحلة التحضير للتحقيق في المحاسبة.....16
أ- إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة.....16
ب-الإجراءات التمهيدية للقيام بالتحقيق في المحاسبة .....17
2-الشروع في عملية التحقيق في المحاسبة .....18
أ-فحص المحاسبة من حيث الشكل.....18
ب-فحص المحاسبة من حيث المضمون.....19
ثانيًا: التحقيق الوجوبي في المحاسبة.....21
ثالثًا: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.....22
1-المرحلة التحضيرية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة ..... 22
أ- برمجة واختيار الملفات الخاضعة للتحقيق المعمّق في الوضعية الجبائية الشّاملة..... 22
ب-الأعمال الأولية قبل مباشرة التحقيق..... 23
2- مرحلة مباشرة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.....34
**المبحث الثّاني: التّعاون في مجال الوقاية من الغشّ والتهرّب الضّريبي**.....25
المطلب الأوّل: التعاون الداخلي كآلية للوقاية من الغش والتهرب الضريبي.....25
الفرع الأوّل: التنسيق بين الإدارة الضريبية ومصالح التجارة والجمارك .....25
الفرع الثّاني: التّنسيق بين الإدارة الضريبية وإدارة البنوك .....26
أوّلا: على المستوى المركزي.....26
ثانيًا: على المستوى المحلي.....27
1- لجان التنسيق المحلية .....27
2- فرق الرقابة المختلطة .....29
الفرع الثالث: التّنسيق بين الإدارة الضّريبية والجهات القضائية.....31
المطلب الثّاني: التّعاون الدّولي كآلية للوقاية من الغشّ والتهرّب الضّريبي.....31
الفرع الأوّل: مدى فعّالية الإتفاقيات الجبائية الدولية في مكافحة الغش والتهرّب الضّريبي.....32
أولاً: تعريف الإتفاقيات الجبائية الدولية.....32
ثانيًا: أهداف الإتفاقيات الجبائية الدّولية.....33

1- منع الازدواج الضريبي الدّولي.....33
2- مكافحة التهرّب الضريبي الدّولي.....35
3- حماية المكلفين بالضريبية..... 40
4- تشجيع الاستثمار الأجنبي.....41
الفرع الثّاني: متطلّبات تفعيل الإتفاقيات الجبائية الدولية لمكافحة التهرّب الضريبي الدّولي.....41
أولاً: تكثيف التّعاون والتنسيق الضريبي الدولي.....42
ثانيًا: الاستفادة من تجارب بعض الدول في مجال مكافحة التهرب الضريبي.....42
أ- مجهودات منظمة الأمم المتحدة لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.....43
ب- مجهودات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.....44
ج- الجمعية البرلمانية الأوروبية.....44
ثالثًا- تعزيز المساعدة الإدارية المتبادلة في مجال الضرائب.....47
رابعًا- الالتزام بالشفافية الضريبية والمصرفية.....47
أ- الشفافية الضريبية.....47
ب- الشفافية المصرفية.....48

## الفصل الثّاني:

## الآليات الرّدعية لمكافحة جريمة الغش والتهرّب الضريبي..... 51

**المبحث الأول: تجريم ظاهرة الغش والتهرّب الضريبي**.....52
المطلب الأوّل: إثبات جريمة الغش والتهرّب الضريبي.....52
الفرع الأوّل: الأشخاص المختصّة بإثبات جريمة الغش والتهرّب الضريبي.....52
الفرع الثّاني: وسائل إثبات جريمة الغش والتهرّب الضريبي .....54
أولاً: إثبات جريمة الغش الضريبي في القانون الجبائي.....54
1- المعاينة والحجز.....54
2- التّحقيق الجبائي.....57
أ- التحقيق في المحاسبة.....57

ب- التحقيق المصوب في المحاسبة.....58
ج- التّحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية.....59
ثانيًا: إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي وفقا لقواعد القانون العام.....60
المطلب الثّاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرّب الضريبي.....61
الفرع الأوّل: الجهة القضائية المختصة للفصل في جريمة الغش والتهرب الضريبي.....61
الفرع الثّاني: شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرّب الضريبي.....62
الفرع الثّالث: إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرّب الضريبي.....65
أولا: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية.....66
1-وفاة المتهم.....66
2-التّقادم.....66
3- العفو الشّامل.....67
4- إلغاء قانون العقوبات.....68
5- صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه.....69
ثانيًا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية.....69
1-سحب الشّكوى.....69
2-المصالحة.....70
**المبحث الثاني: الجزاء المترتّب عن جريمة الغش والتهرّب الضريبي**.....72
المطلب الأوّل: تحديد المسؤولية عن جريمة الغش والتهرّب الضريبي.....72
الفرع الأوّل: مسؤولية الفاعل الأصلي في جريمة الغش والتهرّب الضريبي.....72
الفرع الثّاني: نطاق مسؤولية الشريك في جريمة الغش والتهرّب الضريبي.....73
الفرع الثّالث: المسؤولية عن فعل الغير..... 75
المطلب الثّاني: العقوبات المقرّرة لجريمة الغش والتهرّب الضريبي..... 78
الفرع الأوّل: العقوبات الجزائية المقرّرة لجريمة الغش والتهرّب الضريبي..... 79
أوّلًا: العقوبات الأصلية.....80
1- العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.....80
2- العقوبات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة..... 84

3- العقوبات المقررة في قانون الطابع..... 84
4- العقوبات المقررة في قانون التسجيل.....84
5- العقوبات المقررة في قانون الرسم على رقم الأعمال..... 85
ثانيا: العقوبات التكميلية..... 85
1- تحديد الإقامة..... 85
2- المنع من الإقامة..... 85
3- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.....86
4- المصادرة الجزئية للأموال..... 86
5- حل الشخص الاعتباري..... 86
6- نشر الحكم..... 86
الفرع الثّاني: العقوبات الجبائية المقرّرة لجريمة الغش والتهرّب الضريبي..... 88
أولا: الغرامات الجبائية..... 88
1- عقوبات حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة..... 88
2- عقوبات حسب قانون الضرائب غير المباشرة..... 89
أ- عقوبات ثابتة..... 89
ب- عقوبات نسبية..... 89
3- عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال .....90
4- عقوبات قانون الطابع..... 91
5- عقوبات قانون التسجيل..... 91
6-عقوبات قانون الإجراءات الجبائية..... 92
ثانيا: المصادرة..... 92
الفرع الثّالث: العقوبات المهنية..... 93
أولا: الغلق المؤقت لمقر النشاط للمكلف بالضريبة..... 93
ثانيًا: التسجيل في بطاقية المعلوماتية..... 94
ثالثًا: سحب التوطين المصرفي للمستوردين..... 94

رابعًا– منع المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية.....95
خامسًا– المنع النهائي من مزاولة النشاط التجاري..... 95
**خاتمة**.....98
**قائمة المراجع**.....102
**الفهرس**.....118

**الملخص**

إن الزخم التشريعي في المجال الضريبي يعد من أبرز الأسباب الي أدت إلى تفاقم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي وهو ما يعكس سلبا على الخزينة العمومية للدولة، و في سبيل التخفيف من حدة الغش و التهرب الضريبي عمدت السياسة الجبائية الجزائرية إلى وضع آليات لمكافحته، تهدف بالدرجة إلى الوقاية، ثم الرقابة بمختلف صورها، لتصل في الأخير إلى مقتضيات التجريم و العقاب لهذه الجريمة.

و تبدوا الآليات المقدرة قانونا كافية بيد أن التطبيق العملي يثبت خلاف ذلك، بدليل وجود مواد مالية تتعرض للنهب بسبب التهرب الضريبي، و لسد هذه النقائص يجب ضمان كفاءة و تطور الإدارة الضريبية حتى تتلاءم مع التطور التكنولوجي،و تحلي موظفيها بروح المسؤولية و هو ما يجب أن تمتد إلى الجانب القضائي من أجل ضمان تفعيل النصوص الجبائية و حماية مصالح الخزينة العمومية.

**الكلمات الدالة:** الغش و التهرب الضريبي، الجباية، المحاسبة،التعاون الدولي،الدعوى العمومية،العقوبات.

## L**e résumé en français :**

Dans le but de diminuer cette èvasion, la politique fiscale algérienne a élaboré des mécanismes servant à combattre cette pratique et comprenant, au premier degré, la prévention: puis le contrôle, sous toutes ses formes ; pour s’arrêter en fin sur les exigences de la criminalisation et la punition spécifiques à ce crime.

Il parait dans un premier lieu que ces mécanisme établi légalement sons suffisant, mais l’application effective en est différente la preuve en est l’existence de ressources financière qui ces font piller à travers l’évasion fiscale, Afin de combler ces lacunes, il faudra assurer une compétence et développement administratifs fiscaux adaptés au sens de la responsabilité, ce qui doit atteindrele coté judiciaire afin de garantir une actualisation des textes fiscaux et protéger les intérêts du trésor public .