

أسباب التهرب الضريبي ومدى نجاح الدولة في التصدي له

من إعداد

الدكتور بوبكر مصطفى

أستاذ محاضر قسم (أ)

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة البليدة 2

أسباب التهرب الضريبي ومدى نجاح الدولة في التصدي له

من إعداد الدكتور بوبكر مصطفى

أستاذ محاضر قسم (أ)

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة البليدة 2

ملخص :

تعتبر الضريبة وسيلة أساسية من الوسائل التي تعتمد عليها الدول في تمويل الخزينة العمومية من أجل القيام بالأعباء العامة للدولة، إلا أن بعض المواطنين ولأسباب عديدة قد تكون اقتصادية أو اجتماعية أو نفسية أو ثقافية أو حتى إيدولوجية يعمدون إلى التهرب الضريبي، و أن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي في الآونة الأخيرة أصبح أمرا يهدد ميزانية الدولة ما دفع بالمشرع للتصدي لهذه الظاهرة و ذلك بوسائل بعضها وقائي و بعضها جزائي.

Résumé :

L'impôt est un moyen essentiel de l'état pour l'approvisionnement du Trésor public afin de répondre aux charges de l'Etat, mais certains citoyens est pour des raisons divers, d'ordre économiques, sociales ou psychologiques, culturels, ou même idéologiques prônent l'évasion fiscale. La propagation du phénomène de l'évasion fiscale devient menaçant pour le budget de l'Etat, ce qui à pousser le législateur à lutter contre ce phénomène soit en mettant en avant des procédures préventives ou des procédures pénales pour palier à ces comportements.

مقدمة :

تعتبر الضريبة من بين أهم مصادر الدخل القومي لكثير من الدول، خاصة تلك التي ليس لها موارد طبيعية تمول بها مشاريعها المختلفة فتعتمد إلى توقيع ضرائب متنوعة على مواطنيها، وغالبا ما تنص على الالتزام بهذه الضرائب بواسطة الدستور حتى تظفي عليها هالة من القدسية، وتوحي لمواطنيها بأنها واجب مقدس لا يجوز التنصل منه (المادة 64 من الدستور الجزائري)⁽¹⁾ وفي كثير من الأحيان نلاحظ أن الدول تعتمد في جزء كبير من مواردها المالية على الضرائب، إذ قد تصل نسبة الضريبة مما قد يحصل عليه الشخص من مدخول سنوي في بعض الدول مثل أمريكا إلى 20% وفي دول الاتحاد الأوروبي إلى 16% في حين قد تصل إلى نسبة 25% هذه النسب العالية في الضرائب هي التي تدفع الناس إلى فكرة التهرب والغش الضريبي. (بوناظور ببوزيان ، مجلة المحكمة العليا، 2009)⁽²⁾

ولقد استفحلت ظاهرة التهرب والغش الضريبي في السنوات الأخيرة في الجزائر بشكل منقطع النظير، حتى أن المتهربين من الضرائب ومرتكبي الغش الضريبي وبالإضافة إلى الأساليب التقليدية المعروفة للتهرب الضريبي سواء بالطرق المشروعة أو الطرق غير المشروعة، من مثل لجوء الشركات التجارية والمؤسسات إلى إقامة مراكزها ومقراتها الاجتماعية في دول لا توقع على مثل هذه المشروعات ضرائب أصلا، أو توجد معدلات الضريبة فيها قليلة جدا، أو كأن يعتمد الشخص على توزيع ثروته أن حياته على أولاده عن طريق الهبة تهربا من الضريبة التي تفرض على التركات، لأن الضريبة على الهبة بين الأصول و الفروع و الأزواج هي 3% (المادة 231 من الأمر 105-76)⁽³⁾ تكون أقل من الضريبة على التركة وهي 5% (المادة 236 من قانون التسجيل)⁽⁴⁾، أو لجوء شركة ما إلى إنتاج سلعة ليس عليها ضرائب أو ضرائبها قليلة بالنظر إلى السلع التي كانت تنتجها.

بالإضافة إلى هذه الوسائل التقليدية فإن التجار ورجال الأعمال قد ابتدعوا وسائل أخرى للتهرب الضريبي، وأهمها وسيلة جديدة لم تكن معهودة من قبل، فقد اهتموا إلى فكرة استئجار السجلات التجارية من أشخاص ليسوا في الأصل تجارا، ثم يقومون بالاستيراد بهذه السجلات التجارية لسنوات،

حتى إذا بلغت الضرائب أموالاً بأرقام خيالية، واكتشفت مصالح الضرائب ذلك لا تجد أمامها إلا صاحب السجل التجاري الذي لا يستطيع أن يدفع للخرينة أي سنتيم، ولا يجد من بعد ذلك أي سبيل إلا تنفيذ العقوبة التي يحكم بها عليه نتيجة الغش أو التهرب الضريبي، وفي هذه الحالة فإن معاقبة هذا الشخص لا تحقق أي هدف من أهداف الجزاء الذي ترمي إليه العقوبة الجزائية بصفة عامة. (فإذا كان الغرض من العقوبة هو الردع فالمفروض أن الذي يجب أن يردع هو مرتكب جريمة الغش الحقيقي وهو التاجر الذي استأجر السجل التجاري، وإذا كان الغرض من العقوبة هو إعادة التربية والتأهيل فإن الذي يجب أن يعاد تأهيله و تربيته هو التاجر الحقيقي و هكذا)⁽⁵⁾

إذ أن الذي يرتكب جريمة التهرب في حقيقة الأمر ليس صاحب السجل التجاري وهو التاجر الوهمي، وإنما الشخص الذي استأجر هذا السجل، ولكن وللأسف الشديد فإن القضاء الجزائري لم يجرأ لحد الآن على متابعة المتهرين الحقيقيين و اكتفى بمتابعة التجار الوهميين. (والذين يكونون في غالب الأحيان أناس بسطاء فقراء، لا تجربة لهم، تدفعهم الحاجة للوقوع بسهولة في إغراءات التجار الكبار، ورجال الأعمال من أجل استخراج سجلات تجارية وتأجيرها لهم).

إن مختلف الدول ومن بينها الجزائر تحاول الحد من هذه الظاهرة، ومحاربتها بشتى الوسائل والطرق، بعضها وقائي يتمثل في بعض الإجراءات والوسائل الإدارية الغرض منها تحصيل الضريبة والتعامل مع الممول على أساس أنه حسن النية، وأن تأخره عن تسديد الضريبة إنما يكون بناء على نسيان أو ضائقة مالية مؤقتة، فنقوم بإعذاره وتنبيهه لذلك، وتمنحه فرصة لتسديد الضريبة في أجل معين وقد تعمد بما لها من صلاحيات في تطبيق الغرامات الجبائية والتي عادة تكفيها لمعاقبة المخالفين طالما أنها تتحصل على المبالغ المالية الضرورية التي تفرضها قوانين الضريبة. (المستشار بوناظور بوزيان)⁽⁶⁾ وبعضها علاجي يتمثل في متابعته قضائياً، بما فيها القضاء الجنائي إذا تبين لها سوء نيته، واتجاهه إلى التهرب الضريبي بقصد جنائي.

في هذا الإطار تدخل هذه المداخلة بحيث نحدد في الجزء الأول منها تعريف جريمة التهرب الضريبي والأسباب الدافعة لها ونتطرق في الجزء الثاني منها إلى وسائل محاربة هذه الجريمة، ومدى نجاح الدولة في ذلك؟

المبحث الأول : تعريف جريمة التهرب الضريبي و أسبابها

انقسم الفقهاء في تعريفهم لجريمة التهرب الضريبي إلى اتجاهين: اتجاه موسع، و اتجاه مضيق، وبمثل ما اختلفوا في التضييق والتوسيع في مفهوم التهرب الضريبي، اختلفوا كذلك في تحديد أسباب هذا التهرب، وسنحاول من خلال هذا المبحث أن نتطرق إلى تعريف التهرب الضريبي في المطالب الأول على أن نتطرق في المطالب الثاني إلى تبيان أسباب هذا التهرب وذلك على النحو التالي :

المطلب الأول : تعريف التهرب الضريبي

اختلف الفقهاء في تعريفهم للتهرب الضريبي إلى اتجاهين اتجه موسع واتجاه مضيق، وإن سبب اختلاف الفقهاء في التوسيع أو التضييق من تعريف التهرب الضريبي إنما مرده دوافع إيديولوجية أو فكرية أو سياسية. فأما بالنسبة للاتجاه الموسع فهو الاتجاه الذي لا يميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، أما الاتجاه المضيق فهو الاتجاه الذي يميز بينهما فقد عرف جانب من الفقه الموسع التهرب الضريبي بأنه "هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون"⁽⁷⁾ (Delahaye Thomas ; Edition Bruylant ; Bruxelles ; 1977 ; p25) بينما عرفه جانب آخر من الفقه بأنه "هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي"، (جامع أحمد: علم المالية، 1975 ص 244)⁽⁸⁾ وعرفه فريق آخر بأنه "عبارة عن التجاء الممول إلى وسيلة يكون من شأنها ضياع حق الدولة في الضريبة". (الدكتور حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي 2006 ص 67)⁽⁹⁾

كما عرفه الدكتور حسن صادق المرصفاوي بتعريف قريب من هذا التعريف بقوله بأنه "كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه". (الدكتور حسن صادق المرصفاوي . التجريم في تشريعات الضرائب، 1963 مكتبة مصلحة الضرائب، ص. 52)⁽¹⁰⁾

وعرّفه الدكتور محمد حلمي مراد بمفردات عامة بأنه "التخلص من الالتزام بدفع الضريبة" (الدكتور محمد حلمي مراد تشريعات الضرائب 1958 ص 256)⁽¹¹⁾ وعرّفه المستشار بوناظور بوزيان بأنه "تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم

الضبط في الصياغة" (المستشار بوناظور بوزيان، المرجع السابق، ص14)(12) وواضح أن هذا الاتجاه الفقهي لا يميز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، بل يدمج الغش الضريبي ضمن إطار التهرب الضريبي.

وما يجب أن يلاحظ أن كل هؤلاء الفقهاء يجمعون في تعريفهم ما يفيد أن التهرب الضريبي ليست جريمة يعاقب عليها القانون، وإنما هي عبارة عن استغلال المكلف لما قد يعتري قانون الضرائب من نقص أو ثغرات للتهرب من الضريبة فهو يعد "التعبير الواضح عن التلاعب بقوانين الضرائب من طرف المكلف بالضريبة. (فنيش كمال، الغش والتهرب الضريبي، والعقوبات المقررة، ص48)(13)

كما يجب أن يلاحظ أن إطلاق عبارة "جريمة" على التهرب الضريبي ليس وصفا دقيقا فيما نعتقد، لأن الدولة ذاتها قد تدفعها سياستها الاقتصادية أو الاجتماعية لحث رجال الأعمال أو الصناعيين للمتاجرة في مواد معينة دون ضرائب أو كأن تلغي الضرائب على من يفتح مصنعا ما في جهة نائية من الوطن من أجل القضاء أو التخفيف ولو جزئيا من مشكل البطالة في تلك الناحية.

بينما عرفها جانب من الفقه المضيق بأنه "سعي الملتزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملتزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة" (حميدة بوزيدي، جباية المؤسسات، 2005 ص39)(14) أو هو تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون، وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح". (عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة، 2005 ص479)(15)

ولعل الموضوع الأساسي الذي تدور حوله هذه المداخلة هو تحديد الاسباب التي تدفع الناس للتهرب الضريبي، ثم كيفية مجابهة الدولة لهذه الظاهرة و مدى نجاحها في ذلك.

المطلب الثاني : أسباب التهرب الضريبي

لم يتفق الفقهاء على تحديد أسباب التهرب الضريبي تحديدا موحدا، بل اختلفت عندهم هذه الأسباب، فمنهم من وسع فيها توسيعا كبيرا فوصل عددها عندهم إلى 10 أسباب، وهي الغموض في النظام الضريبي، ضعف الوعي الضريبي، ضعف الجزاء على المتهربين، فقدان المرونة في تطبيق النظام الضريبي، فقدان الثقة بين الإدارة المالية والمكلف، سوء استعمال حصيلة الضرائب، الضغط الضريبي، الوضعية الاقتصادية للدولة، الوضعية الاقتصادية للمكلف، الوضعية الاجتماعية، الوضعية السياسية، عدم كفاءة الإدارة الضريبية، العولمة (بوناظور بوزيان، المرجع السابق، ص19)⁽¹⁶⁾ ومنهم من ضيق من هذه الأسباب إلى أبعد الحدود فلخصها في أربعة أسباب وتتناول فيما يلي أهم هذه الأسباب :

1 - الأسباب التشريعية : وتتمثل في كثرة التشريعات الضريبية، وعدم وضوحها وتناقضها في كثير من الأحيان، ووجود الثغرات فيها مما يؤدي إلى فقدان الثقة من طرف المكلف بالضريبة، ونظرته إلى إدارة الضرائب بنظرة الشك والريبة، فكلما كانت مواقف الإدارة غير مستقرة وغير واضحة كلما كانت مدعاة للشك والريبة.

2 - الأسباب الأخلاقية : حيث يربط بعض الفقهاء التهرب الضريبي بنقص الوعي الثقافي والأخلاقي لدى المكلف بالضريبة فبقدر ما يكون الشخص مثقف وله وعي ضريبي، بقدر ما يكون ملتزما بالضريبة وبأدائها، بل أن الشعوب الإسكندنافية تعتبر أن عدم تكليفها بالضريبة هو طعن في وطنيتها. وقد حدث أن أحد المواطنين النرويجيين قد قاضى مصالح الضرائب في بلاده ليس لكونهم قد غالوا في توقيع الضريبة عليه أو غلطهم في الحساب فكلفوه بأكثر مما يعتقد في دينه للخرينة، بل سهوا عن تكليفه بالضريبة الواجبة عليه، ففسره على أنه نوع من الانتقاص من وطنيته.

ومع ذلك يجب أن يلاحظ أنه وإن كان نقصان الوعي الثقافي يؤدي إلى التهرب الضريبي مما يفهم معه بمفهوم المخالفة أن انتشار هذا الوعي يؤدي إلى الالتزام بدفع الضرائب، وهذا الحكم ليس صحيحا على إطلاقه لأن انتشار الوعي قد يدفع المواطنين إلى التهرب الضريبي أو الغش الضريبي،

لأن وعيهم سيدفعهم للتساؤل عن مصير الأموال التي تحصل من الضرائب، خاصة إذا لاحظوا عدم كفاية الخدمات التي تقدمها الدولة. أو لاحظوا أن هناك موارد أخرى للدولة مثل البترول أو المعادن أو السياحة.

3 - الأسباب السياسية : فقد يشكل التهرب الضريبي نوع من أنواع التعبير السياسي عن عدم الرضا على السياسة المنتهجة في دولة معينة، فقد يعمد المكلف بالضريبة إلى التهرب الضريبي لأنه يرى في الإجماع على دفعها نوع من الظلم، كما قد يشكل تعبيراً على عدم الرضا على النهج السياسي والإيديولوجي الذي تنتهجه الدولة فيقوم بالامتناع عن دفع الضريبة أو التهرب منها بهدف إفسال النظام السياسي، أو يرى ببساطة أن الأموال المحصلة من الضرائب يصرفها الحاكم على أغراضه الشخصية ونزواته و شهواته مخالفاً بذلك الهدف الذي قدمه للمكلف وهو خدمة الصالح العام. (الدكتور السيد حسين السيد : غياب الوعي الضريبي وأثاره السلبية على أداء الاقتصاد في البلدان النامية، 2008 ص 34)⁽¹⁷⁾

4 - الأسباب الاقتصادية : ترتبط بمدى اعتماد الدولة في مواردها على الضريبة، فإذا كانت للدولة موارد أخرى غير الضريبة لتمويل الخزينة العامة، فإنها قد تتنازل عن الضرائب أو تفرض نوع بسيط منها، ثم وعلى فرض تقريرها فإنها تتراخى في تحصيلها ولا تكون صارمة في مواجهة من يتأخر عن تسديدها، مما يخلق مع مرور الزمن ثقافة عدم المساهمة في الأعباء العامة، حتى إذا اضطرت الدولة بعد ذلك للاعتماد على الضريبة كمصدر لتمويل الخزينة فستجد مجابهة شرسة من المكلفين بالضريبة، لأنهم تعودوا على عدم دفعها، خاصة إذا كانت مدة التساهل طويلة.

بالإضافة إلى هذه الأسباب التي لا يكاد يخلو منها أي مرجع من المراجع التي تتناول موضوع الضرائب، فهناك سببان أرى أنهما أساسيان: وهما السبب الديني، والسبب النفسي.

5 - الأسباب الدينية : ولو أن هناك قليل من المراجع من أشار إلى هذا العامل - على الأقل بالنسبة للمراجع التي وقعت عليها يداي- فهناك كثير ممن لهم مشاريع ضخمة يتهربون من الضرائب تحت ذريعة أنهم يدفعون الزكاة، وما دام أنهم يدفعون الزكاة فلا يدفعون الضرائب. بل أن بعض المواطنين يرى في

دفع الزكاة عوضا عن الالتزام بدفع الضرائب يحقق هدفان، هدف اجتماعي وهو المساهمة في الأعباء العامة بسد حاجة بعض الفقراء والمحتاجين في الدولة، وهدف ديني وهو تنفيذ الواجب الديني بدفع الزكاة.

6 - الأسباب نفسية : وهي حب الشخص للمال و صعوبة التنازل عليه، وهو أمر جبل عليه الإنسان، فقد قال الله تعالى في كتابه الكريم " زين للناس حب الشهوات من النساء والبنين والقناطير المقنطرة من الذهب والفضة والخيل المسومة والأنعام والحرث ذلك متاع الحياة الدنيا والله عنده حسن المآب"، (سورة آل عمران الآية 14)⁽¹⁸⁾ وقال الله تعالى في سورة الكهف "المال والبنون زينة الحياة الدنيا والباقيات الصالحات خير عند ربك ثوابا و خير أملا"، (سورة الكهف الآية 46)⁽¹⁹⁾ وقد حدث في التاريخ الإسلامي أن حب المال قد دفع ببعض القبائل العربية بعد وفاة الرسول صلى الله عليه وسلم أن امتنعوا عن دفع الزكاة فقال أبو بكر رضي الله عنه قولته المشهورة : والله لأقاتلن من فرق بين الصلاة والزكاة، فإن الزكاة من حق الله، والله لو منعوني من عقال كانوا يعطونه لرسول الله(صلى الله عليه و سلم) لقاتلتهم على منعه، فحب المال قد دفع بعض قبائل العرب إلى ما يشبه الردة، خاصة أنهم كانوا في ذلك العصر حديثي العهد برسول الله صلى الله عليه وسلم، و منهم من عرفه وعاش معه، وربما يكون منهم من غزا معه، فما بالك بمسلمي العصر الحديث الذين لم يعايشوا الرسول صلى الله عليه وسلم، فإذا كان هذا شأن حب المال بالنسبة لواجب ديني، فما هو شأن حبه بالنسبة لواجب وطني مثل الضرائب.

وإذا كانت هذه مجموعة من أسباب التهرب والغش الضريبي فما هي الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في التصدي لهذه الظاهرة وما مدى نجاعة هذه الوسائل وهذا هو موضوع المبحث الثاني من هذه المداخلة.

المبحث الثاني : وسائل تصدي الدولة للغش والتهرب الضريبي ومدى نجاعة ذلك

يمكن لنا أن نشير هنا إلى ان الدولة قد اعتمدت على كثير من الوسائل للتصدي لهذه الظاهرة، بعضها وقائي، وبعضها الآخر علاجي فالجانب الوقائي هي بعض الإجراءات القبلية التي تتخذها إدارة الضرائب لحد المكلف من أجل تسديد هذه الضرائب بالطرق الودية، أما الجانب العلاجي فهو المتمثل

في الاجراءات القضائية والتي قد تكون مدنية تمس المكلف في ماله وقد تكون زجرية أو جزائية قد تمس المكلف في ماله وحتى في حريته والتي قد تضطر إدارة الضرائب اللجوء إليها إذا فشلت بواسطة الإجراءات الوقائية وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث فنتناول في المطلب الاول منه الوسائل الوقائية، ونتطرق في المطلب الثاني إلى الوسائل الزجرية وذلك على النحو التالي :

المطلب الأول : الوسائل الوقائية لمجابهة الغش الضريبي

لما كان الهدف الجوهري الذي تسعى إليه إدارة الضرائب هو تحصيل الضريبة، وليس معاقبة المكلف بالضريبة، لأن إدارة الضرائب ليست لها أي مصلحة في معاقبة المكلف، ما لم يؤدي إلى تمويل الخزينة العامة فإن المشرع قد مكن إدارة الضرائب من مجموعة من الوسائل، ومن جهات مختلفة من أجل مراقبة النشاط التجاري والصناعي، ومجابهة الغش والتهرب الضريبيين ومن أهم هذه الوسائل حق الاطلاع، وحق المعاينة، وحق الزيارة، وحق طلب التبريرات والتوضيحات ثم حق التحقيق في المحاسبة. وهذه إجراءات تقوم بها مصلحة الضرائب ذاتها.

كما سمح المشرع لإدارة الضرائب من الحصول على المعلومات من جهات مختلفة بل أنه ألزم بعض هذه الجهات ذاتها على تزويد مصلحة الضرائب في فترات دورية، في الغالب سنوية، عن نشاط الجهات التجارية والاقتصادية المختلفة من أجل تمكينها من مراقبتها والتأكد من مدى نزاهتها وصدقها في تصريحاتها برقم أعمالها أو مداخيلها، ومن أهم هذه الجهات: هيئات الضمان الاجتماعي، والهيئات القضائية، والهيئات المالية، وشركات التأمين ... إلخ كل هذا من أجل إشعار المكلفين بالضريبة بأن كل نشاطاتهم تحت المراقبة وأن ليس لهم إلا التعامل معها بصدق ونزاهة هذا لأن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي يعتمد على ما يقدمه المكلف من تصريحات بشأن مداخيله وأرباحه لتحديد مقدار الضريبة (محمد جبالى، مكافحة الغش الضريبي، 2007 - 2008 غير منشورة، ص 103)⁽²⁰⁾ ولذلك يجب أن يشعر أن تصريحه هذا يقع تحت رقابة مصالح الضرائب كما ان المشرع سمح لإدارة الضرائب بعدما تتأكد بواسطة أي مصدر من هذه المصادر من الغش أو التهرب الضريبي من ممارسة مميزات السلطة العامة من التنبيه إلى غلق المحلات مؤقتا الحجز إلخ... وهذا ما سنتناوله فيما يلي : فنتطرق أولا إلى

مصادر حصول إدارة الضرائب على المعلومات ثم ندرس ثانيا كيفية معالجة إدارة الضرائب للتهرب الضريبي بالطرق الوقائية.

أولاً. وسائل جمع المعلومات حول التهرب الضريبي : سبق أن قلنا أن المشرع مكن مديرية الضرائب من مجموعة من الاجراءات الوقائية التي تهدف من ورائها تحسيس المكلف بالضريبة بأنه معرض في أي مرحلة من المراحل لإجراء من الإجراءات التي من شأنها أن تكشف أي مناورة من المناورات التي قد يعتمد إليها المكلف لممارسة الغش الضريبي وهو ما من شأنه يدفع هذا المكلف لممارسة الرقابة الذاتية فيمتنع عن المناورات التديسية، ويقوم بالتصريحات الحقيقية ما يحقق لإدارة الضرائب تحقيق غرضها الأساسي دون اللجوء إلى العدالة ولعل أهم هذه الوسائل هو حق الاطلاع ، وحق معاينة وزيارة المحلات المهنية و السكنية :

1 - حق الاطلاع : مكن المشرع مديرية الضرائب من الوصول إلى المعلومات الجبائية وذلك بالاطلاع على الوثائق الموجودة لدى المكلف أو لدى الغير الذي يتعامل معه هذا المكلف، سواء في عين المكان أو عن طريق إرسالها للمصلحة في الحالات التي أوجب المشرع ذلك، بل أن المشرع قد ألزم بعض الهيئات بتزويد مصلحة الضرائب بمعلومات حول النشاط التجاري والاقتصادي لبعض المؤسسات تحت طائلة المسؤولية الشخصية لمديري هذه الهيئات والمتمثلة في غرامة جزائية تتراوح بين 5000 إلى 50.000 دج يتحملها المسؤول شخصيا (المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها")⁽²¹⁾ ويمكن أن نتطرق لأهم لهذه الهيئات فيما يلي :

أ- هيئات الضمان الاجتماعي : لقد ألزم المشرع هيئات الضمان الاجتماعي أن ترسل كشف سنوي فردي إلى المدير الولائي للضرائب عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي تبين فيه رقم تسجيل المؤمن له والشهر الذي وقعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي كما هي وارده في أوراق العلاج... قبل أول أفريل من السنة الموالية (الفقرة 2 من المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية "ومن أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة، يتعين على هيئات

الضمان الاجتماعي أن توفي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.

يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات لمذكورة أعلاه، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية⁽²²⁾

ب- الهيئات القضائية : أوجب المشرع على السلطة القضائية بموجب المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تدل مصلحة الضرائب على تملص أو تهرب ضريبي كشفت عليه إجراءات دعوى من الدعاوى سواء أكانت مدنية أو جنائية، ومهما كان مصير هذه الدعوى سواء انتهت بالإدانة أو البراءة أو انتفاء وجه الدعوى. (المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية "يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية. يجب على لسلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى)⁽²³⁾

كما أجازت هذه المادة للنائب العام حق إبقاء الملف تحت تصرف الإدارة المالية لمدة تتراوح بين 10 إلى 15 يوما بحسب ما إذا الأمر يتعلق بجنحة أو جنائية.

ج- الهيئات المالية : من أجل تمكين مديرية الضرائب من جمع المعلومات، ومراقبة التصريحات الضريبية للمكلفين، والكشف عن مداخيلهم الحقيقية للحيلولة دون ممارسة الغش الضريبي ألزم المشرع بموجب المادة 51 والمادة 51 مكرر 1 و2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية كثيرا من الهيئات المالية مثل المؤسسات والشركات والمصرفيين وأصحاب العملات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسييفات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسييرها مؤسساتهم بالجزائر.

كما ألزم المشرع كذلك البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكفالات بذات الإلزام.

وقد نصت الفقرة الثالثة من المادة 51 أعلاه على معاقبة كل الأشخاص والمؤسسات على مخالفة أحكام الإشعار السابقة بالغرامة الجبائية المنصوص عليها في المادة 192-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يجب أن تطبق بعدد المرات التي لا يتم فيها التصريح بإشعارات الفتح و/ أو الإقفال. (وتنص هذه الفقرة على ما يلي "يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الأجل المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها)⁽²⁴⁾

د- هيئات التأمين : أوجب كذلك المشرع بموجب المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية على المؤسسات والشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل وغيرهم من الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية، أن يطلعوا مصالح الإدارة الجبائية، على عقود التأمين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، حتى تتمكن إدارة الضرائب من معرفة ما إذا التزم المتعاملون مع هذه الهيئات من التصريح الضريبي، وما إذا كانت هذه التصريحات حقيقية وغير منطوية على أي غش ضريبي.

بالإضافة إلى هذه الهيئات فإن المشرع قد ألزم كذلك كل من شركات الوساطة، وشركات الأسهم، والهيئات التي تدفع مرتبات، ومكاتب الأرشيف بنفس الالتزام بإشعار مصالح الضرائب، أو السماح لها بالاطلاع على الوثائق والملفات. (أنظر المواد 48 و 57 و 58 و 59 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽²⁵⁾

2 - حق معاينة و زيارة المحلات السكنية والمنازل : بالإضافة إلى حق الاطلاع والذي ينصب في الغالب على الوثائق والمستندات فإن المشرع قد مكن إدارة الضرائب من وسائل مراقبة أخرى وهي حق معاينة المحلات التجارية والمهنية وذلك من أجل إجراء التحريات والمعاينات بالدخول إلى هذه المحلات الخاصة بالصناعيين والحرفيين وغيرهم كما سمح لأعوان الإدارة

الجبائية بزيارة بعض المحال مثل المنازل إذا وجدت هناك مبررات قوية تدل على وجود ممارسات تدليسية.

أ- حق المعاينة : تناوله المشرع في المواد من 22 إلى 33 من قانون الإجراءات الجبائية و هو يخص بعض الانشطة الخاصة مثل معاينة صناعة الخمر، ومزارع التبغ، ومعاينة العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وهي تخضع لإجراءات وأوقات خاصة نظمها المشرع من المادة 25 إلى المادة 29 من قانون الإجراءات الجبائية. (فهناك توقيت موسمي وتوقيت يومي وتوقيت صيفي وتوقيت شتوي أنظر المواد 22 و23 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽²⁶⁾

وقد اشترط القانون ان تكون المعاينة تحت رقابة القضاء وبواسطة أشخاص مؤهلين وهذا منعا لكل تعسف قد يصدر من أعوان المراقبة. (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽²⁷⁾

ب- زيارة المحلات السكنية والمنازل : إذا كانت المنازل والمحلات السكنية تحضي بحرمة خاصة فلا يجوز الدخول إليها وتفقيشها إلا بإجراءات قانونية معقدة وفي أوقات محددة، فإنه إذا قامت هناك قرائن تدل على أن المكلفين يقومون بمناورات تدليسية من مثل ممارسة نشاط غير مصرح به أو إنجاز عمليات شراء أو بيع البضائع بدون فواتير... أو كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعمار المكلف (المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية)⁽²⁸⁾ فإن المشرع قد منح لمصالح إدارة الضرائب تفقيش هذه المحلات وصولا إلى التأكد من تحقق قيام هذه المناورات.

أن كل هذه الإجراءات وعلى تعددها وتنوعها تقصد بها إدارة الضرائب إشعار المكلف بأنه تحت المراقبة، وأنه من الاحسن التعامل معها بحسن نية وذلك بالتصريح الحقيقي، والتعامل الحضاري بعدم اللجوء إلى الطرق التدليسية أو الاحتيالية، إلا أن كل هذه الإجراءات قد لا تكفي للحد من التهرب والغش الضريبي، فقد يعتمد المكلف بالضريبة بالرغم من كل ذلك إلى محاولة التهرب أو الغش الضريبي فإن المشرع قد مكن إدارة الضرائب من وسائل ودية أخرى من أجل تحصيل الضريبة قبل اللجوء إلى العدالة واستعمال الوسائل الزجرية.

ثانيا. الوسائل الودية لتحصيل الضريبة : بدراسة مختلف القوانين المتعلقة بالضرائب يلاحظ بأن الإجراءات الودية لتحصيل الضريبة تقوم على مستويين: مستوى خاص بالمكلف بالضريبة نفسه وهو ما يسمى بالتظلم الإداري، ومستوى خاص بإدارة الضرائب وهو ما يسمى بالاستدعاء للمخالصة أو التنبيه وهو ما نتناوله فيما يلي :

1 - التظلم الإداري : قد ترتكب إدارة الضرائب خطأ ما في الضريبة من حيث الوعاء أو الحساب أو أي خطأ آخر فقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة بضرورة مراجعة إدارة الضرائب من أجل التراجع عن هذا الخطأ وحل الأمر وديا وحدد المشرع نوعين من التظلم في هذا المجال وهما :

أ- تظلم وجوبي و يكون أمام إدارة الضرائب : أو ما سماه المشرع ب "شكوى" ونظمه من المادة 70 إلى المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية. وهذا الإجراء هو إجراء وجوبي قصد به المشرع تجنيب الإدارة الوقوف أمام العدالة من جهة والتخفيف على جهاز القضاء، من أجل قضية يمكن حلها وديا، من جهة ثانية. (العمرى زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، 2013_2014)⁽²⁹⁾

ب- تظلم اختياري و يتم أمام لجان الطعن الإدارية : نصت المادة 80 فق 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "يمكن، حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة. ثم حددت المواد التي تلي هذه المادة اللجان المعنية وهي لجنة الدائرة واللجنة الولائية واللجنة المركزية، (المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائي)⁽³⁰⁾ ويلاحظ أن هذا الإجراء هو إجراء اختياري بالنسبة للمكلف بالضريبة، إذ يمكن له أن يتجاوزَه إلى اللجوء إلى العدالة مباشرة على عكس الإجراء السابق.

2 - الاستدعاء للمخالصة : وهو إجراء عادي تقوم به مصالح الضرائب تستدعي من خلاله المكلف بالضريبة خلال مدة زمنية معينة للمثل أمامها ودفع ما في ذمته من مبالغ لمصلحة الخزينة، وقد نظمت هذا الإجراء مذكرة صادرة عن المديرية العامة للضرائب بتاريخ 2 ماي 1975 تحت رقم 167 أين ألزمت قابض الضرائب على توجيه استدعاءات ودية للمدينين بالضرائب من أجل تسوية ديونهم خلال مدة زمنية معينة، (مراد ميهوبي "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية" 2008 ص⁽³¹⁾) كما شجعت هذه التعليمات على النشر الواسع لهذه التعليمات لتمكين المخاطبين بأحكامها من العلم بها، وشجعت هذه المصالح على وضع رزنامات زمنية للمكلفين بالضريبة من أجل مساعدتهم على الوفاء بديونهم.

المطلب الثاني : الوسائل الجزائية لمجابهة الغش والتهرب الضريبي

قد لا تكفي الوسائل السابقة لمجابهة التهرب والغش الضريبيين وقد تكتشف إدارة الضرائب أن المكلف بالضريبة أصلا مبيت النية على عدم الالتزام بدفع الضرائب فتتجه إدارة الضرائب إلى العدالة في جانبها الجزائي من أجل زجر المكلف، وإن كانت هذه الطريقة لا تفيد الخزينة في شيء .

وقد مر المشرع في معالجته الجزائية للتهرب والغش الضريبي بثلاث مراحل يمكن أن نتطرق لها بإيجاز فيما يلي : وهي مرحلة ما قبل 2003 ثم المرحلة الممتدة من 2003 إلى 2013 ثم مرحلة ما بعد 2013 إلى يومنا هذا.

أولاً. مرحلة ما قبل 2003 : في هذه المرحلة فإن العقوبات المقررة في مجال الغش الضريبي هي كما حددها المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة آنذاك تتميز بالخائص التالية :

1 - أنها جنحة يعاقب عليها بغرامة من 5 آلاف دينار إلى 20 ألف دينار والحبس من سنة إلى 5 سنوات أو إحدى هاتين العقوبتين ولم يكن يطبق النص إذا كان المبلغ المتملص منه لا يتجاوز 1/10 من المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

2 - أنه كان يعطي سلطة تقديرية للقاضي في الحكم بالحبس والغرامة معا أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. (الدكتور: شاوش بشير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، خاص، ص 180)⁽³²⁾

3 - أنه كان يسمح للقاضي بتطبيق ظروف التخفيف طبقا للمادة 53 من قانون العقوبات والمادة 592 من قانون الإجراءات الجنائية ما دام أن الوصف الذي يعطى للجريمة هو جنحة و ليست جنائية.

ثانيا. مرحلة ما بعد 2003 إلى غاية 2012 : بعد التعديل الذي جاء به المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2003 قام المشرع بتعديل العقوبات نحو تشديدها على المتملصين من الضرائب فقرر خمس مستويات للمبالغ المتهرب منها وقرر لكل مستوى منها عقوبة وذلك على النحو التالي :

- إذا كان المبلغ المتملص منه لا يتجاوز 100.000دج فإن العقوبة هي غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000دج

- إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 100.000دج و لا يتجاوز 300.000دج فإن العقوبة هي الحبس من سنة إلى 5 سنوات و غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج

- إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 300.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000دج الحبس من سنتين إلى 10 سنوات و غرامة مالية

- عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000دج و لا يتجاوز 3.000.000دج السجن من 5 إلى 10 سنوات و غرامة مالية من 300.000دج إلى 1.000.000دج

- عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000دج فإن العقوبة هي من 10 سنوات إلى 20 سنة و غرامة مالية من 1.000.000دج إلى 3.000.000دج وما يلاحظ على هذه العقوبات ما يلي :

1 - أن المشرع قد ألغى عدم المتابعة عندما يكون المبلغ المتملص منه زهيدا لا يتجاوز 1.000دج.

2 - أنه قد وزع العقوبة بين جنحة و جناية بحسب المبلغ المتملص منه.

3- ألغى السلطة التقديرية للقاضي الاختيار بين عقوبة الحبس والغرامة المالية.

4 - أدخل وصف الجنائية على التملص الذي يفوق مقداره 1.000.000 دج مما لا يسمح معه للقاضي من إفادة المتهم بظروف التخفيف إذا توفرت شروطها.

ويرى بعض الفقهاء (بلس شاوش بشير، المرجع السابق ص 182)⁽³³⁾ أن هذا الاتجاه متناقض مع السياسة العقابية العامة المنتهجة منذ عام 2001 من طرف الجزائر والرامية إلى خلع الطابع الجنائي على الجرائم الاقتصادية والدليل على ذلك في نظرهم هو إلغاء المادة 119، من قانون العقوبات المتعلقة بجريمة الاختلاس والتبديد وتحويل مضمونها بعد إعادة صياغتها إلى المادة 29 من قانون 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، حيث تم تجنيح هذه الجرائم، كما ان الموقف المتشدد قد خالفت به الجزائر ما هو معمول به في مختلف الدول مغاربية أو أوروبية التي تأخذ بنظام تجنيح فعل الغش الضريبي. (المرجع السابق ص 186)⁽³⁴⁾

ثالثا. مرحلة ما بعد 2013 : يبدوا أن الانتقاد السابق الذي وجهه بعض الفقهاء لموقف المشرع الجزائري من تشديد العقوبة على فعل الغش الضريبي وصفا وجزاء هو الذي دفع بالمشرع إلى التدخل مرة أخرى بوجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 20-11-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 حيث عدل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نصت على أنه " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول أن يتملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفية جزئيا أو كليا بما يلي : تعدل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي " :

- 1 - غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- 2 - الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.
- 3 - لحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين 2 أو غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
- 4 - الحبس من سنتين إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

5 - الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

وهكذا يلاحظ أن المشرع عاد مرة أخرى للتخفيف من العقوبة المقررة عن فعل الغش الضريبي بإرجاعها إلى جنحة وإرجاع السلطة التقديرية للقاضي في الحكم بالعقوبة السالبة للحرية أو الغرامة المالية. وهذا ما يؤكد النظرة التي تقضي بأن هم المشرع بالنسبة للغش الضريبي هو التحصيل الضريبي وتمويل الخزينة وليس العقوبة الجزائية، وإذا حدث وأن اضطر المشرع لتطبيق العقوبة الجزائية فإن غرضه منها هو العبرة أكثر من العقوبة، ولا أدل على ذلك من أن المشرع وخلافا للقواعد العامة في تحريك الدعوى العمومية، فإن النيابة العامة لا تستطيع ان تحرك الدعوى إلا بناء على شكوى من مصالح الضرائب، كما أنه سمح لمصالح الضرائب على التصالح بصدد هذه الدعوى وأن الصلح يؤدي إلى توقيف أي متابعة، وإلى انقضاء الدعوى العمومية.

خاتمة :

هكذا ننتهي من هذه المداخلة بملاحظة أن الضريبة هي مصدر أساسي من مصادر تمويل الخزينة العامة، خاصة بالنسبة للدول التي ليس لها موارد طبيعية، إلا أن كثيرا من الدول قد تبالغ في تقرير هذه الضرائب إلى درجة يشعر معها المواطن بالغبين والتعسف، مما قد يدفعه للبحث عن حيل وطرق احتيالية وتدليسية للتهرب أو الغش الضريبي، وأن الدول تحتاط لهذه العملية بتمكين مصالح الضرائب من وسائل تمكنها من التصدي لها بعضها وقائي يهدف إلى القضاء على الأسباب التي تحت الناس على التفكير في الغش أو التهرب الضريب، وبعضها علاجي يتمثل في عقوبات جزائية وزجرية إذا تأكد لإدارة الضرائب أن المكلف سيئ النية، ونظرا لأن الغرض النهائي للمشرع هو تحصيل الضريبة وليس معاقبة المكلف، فإن المشرع قد مكن لمصالح إدارة الضرائب من التصالح مع المكلف بالضريبة حتى بعد تحريك الدعوى الجزائية بوضع حد لها إذا أبدى رغبته في تسديد ما عليه من ديون لصالحها.

الهوامش:

1. أنظر المادة 64 من الدستور الجزائري التي تنص على أنه "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة
- يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية
- و يجب على كل واحد أن يشارك في تميل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية
- لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون
- و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم أو أي حق كيف ما كان نوعه "دستور 1996/11/28 المتمم بالقانون رقم 03/02 المرخ في 2002/04/10
2. أنظر مقالة للمستشار بوناظور ببوزيان تحت عنوان "الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، قسم الوثائق 2009 ص 18. 19.
3. المادة 231 من الأمر 105-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل
4. المادة 236 من قانون التسجيل، المرجع السابق
5. فإذا كان الغرض من العقوبة هو الردع فالمفروض أن الذي يجب أن يردع هو مرتكب جريمة الغش الحقيقي وهو التاجر الذي استأجر السجل التجاري، وإذا كان الغرض من العقوبة هو إعادة التربية والتأهيل فإن الذي يجب أن يعاد تأهيله و تربيته هو التاجر الحقيقي و هكذا
6. أنظر المستشار بوناظور بوزيان، المرجع السابق، ص 31
7. Delahaye Thomas :le choix de la voie moins imposée ; edition Bruylant ; Bruxelles ; 1977 ; p25
- أشارت إليه : قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2013-2014 ص 22
8. جامع أحمد : علم المالية (فن المالية العامة) ج1 دار النشر العربية، ط2 القاهرة، 1975 ص244 أشارت إليه قرموش ليندة المرجع نفسه
9. أشار إليه لدكتور حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي الجزء الاول، الطبعة الأولى، 2006 دار النهضة العربية، القاهرة، ص 67
10. الدكتور حسن صادق المرصفاوي. التجريم في تشريعات الضرائب، طبعة 1963 مكتبة مصلحة الضرائب، ص52 أشار إليه الدكتور حسني الجندي المرجع السابق ص67
11. الدكتور محمد حلمي مراد تشريعات الضرائب، الجزء الاول، الضرائب المباشرة، طبعة سنة 1958 مكتبة عين شمس، القاهرة ص 256
12. المستشار بوناظور بوزيان، المرجع السابق، ص 14
13. فنيش كمال، الغش و التهرب الضريبي، والعقوبات المقررة، مجلة المحكمة العليا، المرجع السابق، ص 48

14. حميدة بوزيدي، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط الجزائر 2005 ص 39 أشارت إليه قرميش حميدة المرجع السابق، ص 21
15. عطية عبد الواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2005 ص 479 20
16. أنظر بوناظور بوزيان، المرجع السابق، ص 19
17. الدكتور السيد حسين السيد : غياب الوعي الضريبي وأثاره السلبية على أداء الاقتصاد في البلدان النامية، دار النهضة العربية، القاهرة 2008 ص 34
18. سورة آل عمران الآية 14
19. سورة الكهف الآية 46
20. محمد جبالي، مكافحة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة جيجل، 2007 - 2008 غير منشورة، ص 103
21. المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية "يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظه"
22. الفقرة 2 من المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية "ومن أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له
- يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية"
23. المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية "يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية. يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى
24. وتتص هذه الفقرة على ما يلي "يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الأجل المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها
25. أنظر المواد 48 و 57 و 58 و 59 من قانون الإجراءات الجبائية

26. فهناك توقيت موسمي وتوقيت يومي وتوقيت صيفي وتوقيت شتوي أنظر المواد 22 و 23 من قانون الإجراءات الجبائية
27. انظر لمادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية
28. أنظر المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية
29. العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر 2013-2014 جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 8
30. أنظر المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية
31. مراد ميهوبي "إجراءات تحصيل الضريبة أي فعالية" الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، المنعقد بجامعة قلمة يومي 21 و 22 2008 ص 51 أشارت إليه العمري زينب، المرجع السابق، ص 21
32. الدكتور : يلس شاوش بشير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، المرجع السابق، ص 180
33. الدكتور : يلس شاوش بشير، المرجع السابق، ص 182
34. المرجع السابق، ص 186

المراجع

أولا. الكتب العامة

- 1- حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي الجزء الأول، الطبعة الأولى دار النهضة العربية، 2006، القاهرة
 - 2- محمد حلمي مراد، تشريعات الضرائب، الجزء الأول، الضرائب المباشرة، طبعة سنة 1958 مكتبة عين شمس، القاهرة
 - 3- عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2005
 - 4- حسين السيد حسين القاضي، غياب الوعي الضريبي وأثاره السلبية على أداء الاقتصاد في البلدان النامية، دار النهضة العربية، القاهرة 2008
- ثانيا. الرسائل الجامعية
- 5- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2013-2014

- 6- محمد جبالي، مكافحة الغش الضريبي، رسالة ماجستير، جامعة جيجل، 2007-2008 غير منشورة
- 7- العمري زينب، النظام القانوني لتسوية النزاع الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر 2013-2014 جامعة محمد خيضر، بسكرة،

ثالثا. المقالات

- 8- المستشار بوناظور ببوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهريب الجمركي، قسم الوثائق 2009
- 9- المستشار فنيش كمال، الغش والتهرب الضريبي، والعقوبات المقررة، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق 2009
- 10- يلس شاوش بشير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهريب الجمركي، قسم الوثائق 2009

رابعا. القوانين و المراسيم

- 11- الدستور الجزائري الصادر بتاريخ 28 فبراير 1986
- 12- قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم
- 13- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المعدل و المتمم
- 14- الأمر 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم
- 15- الأمر 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم