



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 8 ماي 1945 قالمة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية



الملتقى الوطني حول

□ الرقابة الجبائية في الجزائر

د. سهيلة بوخميس

جامعة قالمة

مداخلة بعنوان

□ العقوبات الجبائية في الجزائر

يومي 28 و 29 أكتوبر 2015

مجمع هيليو بوليس قالمة

الموقع الإلكتروني للجامعة

www.univ-guelma.dz

العنوان

ص ب 401 جامعة قالمة 24000

السنة الجامعية 2015-2016 الملخص:

وجدت العقوبات الجبائية لمواجهة أنواع من الجرائم الجبائية التي لا تستحق مواجهتها بعقوبات جزائية نظرا لقلّة أهميتها في نظر المجتمع وإنما يكفي لمواجهتها توقيع جزاءات إدارية جبائية توقعها الإدارة المختصة دون الرجوع إلى القضاء ، والعقوبات الجبائية تتمتع بخصوصية نظرا لكونها تصدر في صورة قرارات إدارية من جهة ومن جهة أخرى تتمتع بطبيعة عقابية وهو ما أعطاهما كيانا مستقلا عن كافة صور الجزاء.

مقدمة:

أصبحت الجرائم الجبائية تمثل وبشكل كبير هاجساً للدولة، وأصبحت واحدة من أهم المشكلات التي تستنزف الموارد المادية والطاقات البشرية وتستهدف المجتمعات في أهم مقومات الحياة والذي هو العنصر الاقتصادي، إضافة إلى ما تكبده من مشاكل اجتماعية ونفسية وخسائر مادية ضخمة، مما أصبح لزاماً العمل على إيجاد الحلول والاقتراحات ووضعها موضع التنفيذ للحد من هذه الجرائم أو على أقل تقدير معالجة أسبابها والتخفيف من آثارها السلبية .

و الأمر الملاحظ في الجزائر على الرغم من صرامة العقوبات التي نصت عليها القوانين المتعلقة بالضرائب أن عدد المخالفات الجبائية قد تزايد، وهذا لا يعود إلى بساطة العقوبة بل إلى خلل في أسلوب تنفيذ العقوبات الجبائية على المخالف المكلف بالضريبة ، ومن هذا المنطلق يمكن بلورة مشكلة الدراسة حول مدى تمكن الهيئات المختصة بفرض العقوبات الضريبية بالجزائر من تنفيذ الجزاءات المنصوص عليها قانونا على أكمل وجه للحد من المخالفات الجبائية؟.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة من الناحية العلمية في محاولة إثراء المعرفة العلمية في مجال طرق تنفيذ العقوبات الإدارية الجبائية التي تهدف إلى ردع المخالف المكلف بالضريبة والحد من المخالفات الجبائية، كما تفيد في تسهيل عملية تنفيذها عن طريق توجيه الجهات المختصة بتوقيع العقوبات على المخالفين الوجهة الصحيحة والناجعة، كما تفيد في التعرف على نقاط القوة والضعف في هذه الجزاءات والحلول المناسبة لها.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة في إبراز أهم المعوقات التي تؤثر على فعالية العقوبات الإدارية الجبائية من قبل الجهات المختصة ، واقتراح بعض التوصيات التي قد تساعد في التنفيذ الأمثل للجزاءات الإدارية الجبائية في حق المخالفين لقوانين الضرائب على اختلاف أنواعها. **منهج الدراسة:** تم اتباع المنهج التحليلي الوصفي في هذه الورقة البحثية من خلال تحليل مختلف النصوص المتعلقة بالضرائب والتي تتناول الشق المتعلق بالعقوبات الجبائية وعلى هذا الأساس تم تقسيم الموضوع إلى النقاط الأساسية الآتية:

المطلب الأول: مبررات الأخذ بنظام الجزاءات الإدارية الجبائية

المطلب الثاني: مفهوم الجزاءات الإدارية الجبائية

المطلب الثالث: أنواع الجزاءات الإدارية الجبائية

الخاتمة: النتائج والتوصيات

المطلب الأول

مبررات الأخذ بنظام العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجبائية المدرجة في قوانين الضرائب وضعت للحد من الجرائم الجبائية ، فهي إحدى الآليات التي تلجا إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها وهو الحفاظ على الأمن الاقتصادي والاجتماعي ومن هذا المنطلق لجأت الدولة إلى تشديد العقوبات الإدارية على المخالفين لقوانين الضرائب في كل تعديل على مستوى قوانين المالية، آملة أن يساهم ولو بالقدر اليسير في تقليص حجم الخسائر التي تتكبدها الدولة من جميع النواحي، غير أن هذه الجزاءات من شأنها المساس بحقوق وحرريات المواطنين المكفولة من قبل الدستور، لهذا كان لا بد على المشرع أن يكفل مجموعة من الضمانات التي من شأنها جعل هذه الجزاءات مشروعة. والاعتماد على مجموعة من المبررات لتبني نظام العقوبات الجبائية و التي سنوردها في الفروع أدناه:

الفرع الأول: كثرة ارتكاب المخالفات الجبائية

الفرع الثاني: الحفاظ على الأمن الاقتصادي

الفرع الثالث: الحفاظ على الأمن الاجتماعي

المطلب الثاني

مفهوم الجزاءات الإدارية الجبائية

إن الأصل بتوقيع الجزاءات أو العقوبات يعود للسلطة القضائية واستثناء تم الاعتراف للإدارة العامة بتوقيع الجزاء الإداري على الجرائم المرتكبة في حق القوانين والتنظيمات الإدارية عموماً¹ والجبائية خصوصاً، لأن قدرتها أنجع وأكثر من حيث السرعة والمواجهة الرادعة للمخالفات الجبائية المرتكبة ضد النظم القانونية الخاصة بتنظيم الجبائية أو الضرائب على مستوى الدولة، من القاضي الجزائي الذي يتسم حكمه بالبطء ولما تتسم به العقوبة الإدارية من سرعة وفعالية مما يجعلها أبلغ وأجدي في مواجهة المخالفة الجبائية على وجه الخصوص لا سيما البسيطة منها.

الفرع الأول: شرعية العقوبات الجبائية

ويقصد بذلك أن يكون للجزاء الجبائي مصدر قانوني يقره، بحيث لا يوقع على المكلف بالضريبة أي جزاء إلا من بين مجموعة الجزاءات المنصوص عليها في القوانين المتعلقة بالضرائب والنصوص التنظيمية المطبقة لها.

ولا يقتصر مبدأ الشرعية هذا على العقوبات الجبائية، وإنما هو مبدأ أساسي في كافة صور التجريم والعقاب²، بل إنه مبدأ دستوري وأساسي من المبادئ التي يقوم عليها نظام الدولة القانوني ككل فلا جريمة ولا عقوبة إلا بنص³ مما يعني أن العقوبة الإدارية تخضع لنفس المبادئ التي تخضع لها العقوبات الجنائية سواء ما لزم منها لضمان شرعيتها الموضوعية أو ما كان مقصده مشروعيتها الموضوعية⁴.

ويرى بعض الفقهاء⁵ أن شرعية الجزاء الإداري عامة والجزاء الجبائي خاصة تقوم على ضوابط ثلاثة هي:

- **الضابط الأول:** أن يكون سبب الجزاء الجبائي ممثلاً في تصرف منسوب إلى المخالف لقوانين الضرائب ومشكلاً لمخالفة جبائية.
- **الضابط الثاني:** أن يكون الباعث الحقيقي على توقيع الجزاء ممثلاً في ضرورة قمع الخطأ الجبائي.
- **الضابط الثالث:** ألا يكون الجزاء متسماً بقوة تتجاوز جسامته الخطأ الذي وقع الجزاء من أجله.

ويترتب على مبدأ شرعية الجزاء المروري ثلاثة نتائج مهمة هي:

- قاعدة عدم جواز عقاب المخطئ عن ذات الفعل مرتين.
- الالتزام بالتفسير الضيق للنصوص.
- عدم رجعية الجزاء الجبائي.

و في مجال الرقابة الجبائية قامت الجزائر بجهود معتبرة خاصة في العشرية الاخيرة بإصدار نصوص قانونية تنظم قواعد محاربة الجرائم الجبائية كالتهرب الضريبي، نذكر منها على سبيل المثال:

✓ قانون الإجراءات الجبائية معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2014.
✓ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2014.

✓ أمر رقم 76-104 المؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2014.

✓ القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2014.

✓ أمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون التسجيل معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2014.

✓ أمر رقم 76-103 المؤرخ في 09/12/1976 يتضمن قانون الطابع، معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2014.

و النظام القانوني للعقوبات تم تعديله وتوحيده بالقانون 02-11 المؤرخ في 24\12\02 المتعلق بقانون المالية 2003، والقانون 04-21 المؤرخ في 29\12\04 المتعلق بقانون المالية 2005، والقانون 05-16 المؤرخ في 31\12\05 المتعلق بقانون المالية 2006.

وهذه العقوبات تجمع بين صفتي التعويض والعقوبة معا، فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة الضريبية، وهي تعويض للإدارة الضريبية عما لحقها من ضرر جراء هذه الجريمة.⁶

وفيما يخص تسمية المصطلح في حد ذاته (الجزاء الإدارية الجبائية) فهذا كان قياسا على تسمية الجزاءات التأديبية التي مجالها تأديب الموظف العام⁷، والجزاءات التعاقدية التي مجالها استعمال الإدارة المتعاقدة لسلطاتها في مواجهة المتعامل المتعاقد معها الذي لم يؤدي التزاماته المفروضة عليه بموجب الصفقة العمومية المبرمة بينه وبين الإدارة العامة⁸.

وعلى هذا الأساس إذا ما تدخلت الإدارة المختصة بفرض الضرائب بفرض جزاءات على مخالفين قوانين الضرائب وهم المكلفين بالضريبة لارتكابهم أخطاء لا ترقى إلى درجة الجريمة فإن هذه الجزاءات تسمى بالجزاءات الإدارية الجبائية.

الفرع الثاني: تعريف الجزاءات الإدارية الجبائية

عرف البعض الجزاءات الإدارية عموماً على أنها تلك الجزاءات ذات الخاصية العقابية التي توقعها سلطات إدارية مستقلة أو غير مستقلة ، وهي بصدد ممارستها لسلطتها تجاه الأفراد كطريق أصلي لردع خرق بعض القوانين والتنظيمات⁹. كما عرف البعض على أنه تلك العقوبة التي تفرضها سلطة إدارية على كل مخالف للالتزامات القانونية ، بموجب نص قانوني خوله إياه المشرع صراحة للحفاظ على النظام العام بثتى أهدافه¹⁰.

والملاحظ على التعريفات أعلاه أنها اعتمدت على المعيار العضوي في تحديد طبيعة الجزاء ومفهومه وارتكزت بالدرجة الأولى على الجهة المصدرة للجزاء، فإن كانت الجهة المصدر له هي الإدارة العامة فإنه إداري أما إذا كانت الجهة المصدرة هي القضاء فإنه جزائي، وفي حقيقة الأمر هذا المعيار لم يصلح كأساس لتحديد طبيعة التصرفات القانونية بعد حدوث أزمة المرفق العام إذ تعرض للنقد الشديد¹¹.

وهناك جانب من الفقه من لجأ إلى المعايير الموضوعية واعتمد على معيار المصلحة العامة وكذا معيار الخطأ الجسيم ثم الضرر¹².

والواقع أن مسألة تحديد طبيعة هذه الجزاءات تعود إلى المشرع ، الذي يمكنه الاستعانة بالمعايير والأسس الملائمة في تحديد طبيعة الجزاء لمواجهة أي اعتداء على المصلحة العامة استناداً إلى السياسة الجنائية التي يتبعها وهذا هو المرجع في تحديد نوع الحماية للمصالح في المجتمع¹³.

وبالنسبة للجزاءات الإدارية الجبائية يمكن تعريفها على أنها تلك العقوبات التي توقعها السلطة الإدارية المختصة والمؤهلة قانوناً على عموم الناس وليس على فئة معينة بذاتها بشرط ارتكابهم لمخالفات جبائية تم النص عليها صراحة في قوانين الضرائب السائد بالدولة والنصوص التنظيمية المطبقة لها، أو يمكن تعريفها على أنها " وسيلة من الوسائل الإدارية الرادعة تطبقها الجهة المختصة بناء على نص في القانون من أجل ردع مرتكبي المخالفات الجبائية بهدف المحافظة على النظام الاقتصادي فيها".

وبالنظر إلى الجزاء الإداري الجبائي نجد أن الجهة الإدارية المختصة بالضرائب توقعه بقصد إحداث أثر قانوني وهو ردع المخالفين لقوانين الضرائب من خلال معاقبتهم، ومن هنا تتحدد طبيعة هذا الجزاء فهو عبارة عن عمل قانوني لأنه صادر من إدارة عامة وبارادتها المنفردة وهي بصدد القيام بعملها المنوط بها سعياً منها لدعم وتنفيذ واحترام القوانين¹⁴، مما يعني أنه قرار إداري توفرت فيها جميع مقومات القرارات الإدارية عموماً¹⁵.

الفرع الثالث: خصائص الجزاءات الإدارية الجبائية

يتميز الجزاء الجبائي بعدة سمات تميزه عن باقي الجزاءات الإدارية نذكر منها:

أولاً: الجزاء الجبائي يستهدف الإصلاح والتقويم: فهو لا يهدف فقط إلى إيلاء المخطئ ومعاقبته على الذنب الإداري الذي ثبت بحقه، وإنما يهدف فوق ذلك إلى ردع هذا المرتكب للمخالفات الجبائية وتقويم سلوكه المعوج، ولذلك فإنه يتعين على السلطة المختصة عند توقيع الجزاء أن تضع دائماً في اعتبارها مختلف الظروف التي وقع فيها الخطأ وكذلك الملابس المحيطة بارتكابه، وكذلك الظروف التي سمحت للفرد ارتكاب الخطأ أو سهلت له ارتكابه، وذلك حتى يمكن علاج أوجه النقص، ومن ثم حماية المكلفين بالضريبة مستقبلاً من أوجه الخلل التي تعرضهم للعقوبة الجبائية¹⁶.

ثانياً: الجزاء الجبائي يرتبط دائماً بالنص القانوني الذي يقره، بحيث لا يجوز بحال للسلطة المؤهلة قانون لتوقيع العقوبات الجبائية، أن توقع جزاء جبائياً غير منصوص عليه، وهذا هو معنى المشروعية¹⁷.

ثالثاً: الجزاء التأديبي شخصي دائماً، إذ لا يجوز توقيعه على غير المخالف المتهم، ولهذا تتم توقيع القوبع بعد القيام معاينة ميدانية من قبل الأعوان المؤهلين قانوناً. وينصب الجزاء المروري على المركز القانوني للمخالف، بحيث يؤدي هذا الجزاء إلى فرض زيادات وغرامات تهلك عاتق المكلف بالضريبة¹⁸.

رابعاً: الجزاء المروري يصطبغ بالصبغة العمومية، على خلاف الجزاء التأديبي الذي لا يوقع إلا على فئة الموظفين العموميين دون غيرهم. الجزاء الجبائي يتم توقيعه على كل فرد مهما كانت طبيعة وظيفته ولا سنه ولا جنسه ولا جنسيته فالأساس في الجزاء الجبائي هو ارتكاب إحدى المخالفات الجبائية المنصوص عليها في قوانين الضرائب السائدة بالدولة، والأصل أنه يترتب على هذه الخاصية للجزاء الجبائي أن مناط توقيعه يرتبط بوجود المخالفة الجبائية، بحيث إن زال هذا الركن صار من غير الممكن توقيع هذا الجزاء.

الفرع الرابع: الهدف من تنفيذ الجزاءات الجبائية

إن تنفيذ الجزاء بحق المخالف المكلف بالضريبة ليس الهدف منه مجرد العقوبة أو تحصيل الغرامة المالية بل الهدف منه هو تنبيه المخالف بأنه ارتكب خطأ يعاقب عليه بموجب قوانين الضرائب، وتنبيهه إلى عدم العودة وارتكاب المخالفات الجبائية مرة أخرى لما ينطوي عليه ذلك من خطورة تجاه نفسه وتجاه الآخرين.

وتنفيذ العقوبة على المخالف يرمي إلى هدفين الأول سريع ومباشر يرمي إلى اتخاذ الإجراء اللازم نحوه، والثاني غير مباشر ويرمي إلى محاولة تغيير سلوك المخالف، وسواء تعلق الهدف بتغيير سلوكه أم لا فإن الغاية في الأخير هي المحافظة على النظام العام الاقتصادي.

المطلب الثالث

تصنيف العقوبات الجبائية

تلعب العقوبات الجبائية دوراً متميزاً في النظام الضريبي، أين تشكل شرطاً ضرورياً للفعالية التامة لنظام الرقابة، فوضع ترسانة من العقوبات هو بالفعل شرط ضروري لضمان تنفيذ الالتزامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة.¹⁹

وقد تعرض المشرع الجزائري للعقوبات الجبائية، التي تشكل في طبيعتها جزاءات إدارية ذات طبيعة ردعية،²⁰ والمتمثلة في الزيادات في الحقوق، فوائد التأخير، الغرامات الضريبية، تثبت بموجب محاضر تعد من قبل أعوان الإدارة العامة للضرائب بعد معاينتها واكتشافها، وتتميز بخصوصية فريدة أين يمكنها أن تشكل محلاً للتخفيض.

الفرع الأول: فوائد التأخير

فائدة التأخير تستهدف فقط إصلاح الإجحاف الذي تكبدته إدارة الضرائب بفعل دفع الضريبة خارج الأجل،²¹ فهي مطبقة في جميع الحالات التي لم تدفع فيها الضريبة كلياً أو جزئياً في الأجل القانوني،²² وهي تظهر خاصية التطبيق الآلي مهما تكن طبيعة الضرائب المعنية، نوع المخالفة المرتكبة وأيضاً طرق تسوية المخالفة.²³

إن إدارة الضرائب ليست ملزمة بتبرير تطبيق فائدة التأخير لأنها لا تتعلق بعقوبة، ويتعين على أعوان إدارة الضرائب أن يعلموا المكلف بالضريبة بتطبيقها أثناء احتجازه عليها تبعاً للتدقيق المعمق للوضعية الضريبية للأشخاص الطبيعية أو للتدقيق في المحاسبة، وفائدة التأخير يجب أن تدرج في اقتراح إعادة التقييم، وتطبق مهما كان الإجراء المطبق؛ إعادة تقييم وجاهي، إجراء تلقائي من طرف المكلف بالضريبة،²⁴ بينما لا تكون واجبة الأداء في حالة تطبيق التسامح القانوني، أو خطأ مرتكب من قبل إدارة الضرائب في تصفية الضريبة، أو التسوية بعد تصحيح ودي، وتحسب فائدة التأخير على مبلغ الضريبة المفروضة وغير المدفوعة في الأجل، ولا يكون ضمن أساس الحساب الغرامات أو الزيادات الخاصة التي تضاف إلى الضريبة المستحقة.²⁵

الفرع الثاني: الزيادات

إن المشرع الضريبي لم يكتف بتقرير جزاء على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحه الضريبي أو قدمه بعد الميعاد، إنما امتد بالنص على جزاءات أيضاً بالنسبة للمكلف بالضريبة

الذي تقدم بالتصريح في الميعاد ولكن على خلاف الحقيقة، بمعنى أن المكلف بالضريبة الذي تقدم بتصريحه في الميعاد لا يعفى من الجزاء إذا كان مخالفا لما قرره القانون.²⁶

وتحسب الزيادات على مبلغ الحقوق المستحقة، وتختلف حسب ما إذا كانت تتعلق بنقائص في التصريح، أو التقصير في الالتزامات الشكلية.

والزيادات نصت الأسس أو العناصر التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، حيث أنه عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يضاف إلى مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة:

-10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

-15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200.000 دج.

وفي حالة أعمال الغش تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار هذه الحقوق المتملص منها أقل من 5,000,000 دج أو يعادلها، وترفع هذه الزيادة إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا يفوق مبلغ 5.000.000 دج.

تجمع الزيادات المقررة في المقطع الأول من هذه المادة، عند الاقتضاء، مع تلك المقررة في المادة 192 المقطع الأول والثاني.

الفرع الثالث: الغرامات الجبائية

تميز القوانين الجبائية بصفة عامة بين الغرامة الجزائية والغرامة الجبائية، فالأولى عقوبة جزائية تستمد مرجعيتها من قانون العقوبات، والثانية جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، والغرامات الجبائية تختلف من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وإن كانت النصوص تتفق جميعها على فرض هذه الغرامة.²⁷

1- الغرامات في حالة الرسوم المغفلة

وتتصب على الذمة المالية لتحصيل الحقوق والرسوم المتملص من دفعها والمقررة بموجب القوانين الضريبية، في حالة الرسوم المغفلة، فإن الغرامة المعاقب بها كعقوبة جبائية تكون دائما مساوية لثلاث مرات مبلغ هذا الرسم، دون أن تقل عن 5.000 دج.²⁸ وحسب قانون التسجيل²⁹ فإن الغرامات المترتبة عن إخفاء جزء من ثمن بيع عقار يدفعها المتعاقدین بصفة تضامنية.

2- الغرامات في حالة أفعال الاعتراض اتجاه الضريبة

في حالة التقييم التلقائي لأسس الضريبة من طرف إدارة الضرائب عندما يتعذر إجراء الرقابة الضريبية بفعل المكلف بالضريبة أو بفعل الغير، هناك حقوق إضافية توضع على عاتق المكلف بالضريبة،³⁰ وتتمثل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في غرامة جبائية تتراوح بين 10.000 و 30.000 دج، وتحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة، وفي حالة إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث (03) مرات، وتكون هذه الغرامات مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى الواردة في النصوص الجاري بها العمل.³¹

وفي مجال الضرائب غير المباشرة تكون العقوبة بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 دج.³²

وفي مجال الرسم على القيمة المضافة تكون العقوبة بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج.³³

3- الغرامات في حالة المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم

صحتها

المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن، يعاقب عليها بغرامة جبائية قدرها:

- 1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.

- 2.000 دج عن المخالفة الثانية

- 3.000 دج عن المخالفة الثالثة، وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف بالضريبة واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب وإما بالتزامن.

ويلزم كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة بالتضامن.³⁴

4- الغرامة في حالة رفض الاطلاع

يعاقب كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 45- 61 من قانون الإجراءات الجبائية التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 إلى 50.000 دج.³⁵

5- الغرامة في حالة الغش الضريبي

لقد حدد لها المشرع عقوبات متفاوتة ففي قانون الرسم على القيمة المضافة حدد لها غرامة جبائية تتراوح من 500 إلى 2500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة ب1.000 إلى 5.000 دج،³⁶ وفي قانون الضرائب غير المباشرة غرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دج.³⁷

الخاتمة:

إن سياسة مواجهة الدولة للجرائم الجبائية تبدأ بضرورة الاعتراف بوجود المشكلة وآثارها الاجتماعية والاقتصادية والقانونية، ثم وضع الاستراتيجيات المناسبة، وهذا ما سعى إليه المشرع الجزائري وحرص على تجسيده بإيجاد أطر قانونية داخلية كانت قوانين الضرائب المتعاقبة أهمها، حتى تكون إطارا مرجعيا للحد من الجرائم الجبائية ، ولم تقتصر أحكامها على التجريم والعقاب بل تضمنت قواعد تتعلق بالوقاية من الجرائم الجبائية ، من خلال تخويل الجهات الإدارية المختصة بالضريبة بجملة من السلطات والآليات لتنظيم الرقابة في المادة الجبائية...

¹ - عزاوي عبد الرحمن، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر، 2007، ص 334.

² - خالد عبد الفتاح حسن ، الموسوعة الشاملة في شرح النظام التأديبي للعاملين المدنيين بالدولة والقطاع العام والكادرات الخاصة ، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ. ص 151 وما بعدها.

³ - انظر نص المادة 46 من دستور 1996 التي تنص على: " لا إدانة إلى بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم".

⁴ -Robert Catherine, Le fonctionnaire français, Edition Albin Michel, paris, 1961, p 141-143.

⁵ - عبد الوهاب البنداري، أركان المخالفة التأديبية، مجلة المحاماة، العدد 11، لسنة 50، ص 187

⁶ - د. طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 220.

⁷ - لتعريف المخالفة التأديبية يرى فريق آخر من الفقه أن المخالفة التأديبية هي كل تصرف يصدر عن العامل حال أداء وظيفته أو خارجها ويؤثر فيها بصورة قد تحول دون أدائه لواجبه على الوجه الأكمل، وذلك متى ارتكب هذا التصرف عن إرادة أئمة . انظر سليمان الطماوي، القضاء الإداري، الكتاب الثالث، قضاء التأديب، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، طبعة 1996، ص 41، عبد العظيم عبد السلام، تأديب الموظف العام في مصر، دار النهضة العربية، 2004، ص 24. حصة أحمد عبد الله السليطي، النظام التأديبي للموظف العام في قطر (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2007، ص 07. ويقابل المخالفة التأديبية الجزاء التأديبي وقد عرّف فريق من الفقه الجزاء التأديبي بأنه "وسيلة لضمان احترام القواعد القانونية وتحقيق السير المنتظم والفعال للمرفق العام، فهو إجراء تنظيمي خاص بالوحدات الإدارية ناشئ ومترتب على رابطة التوظيف القائمة بين الموظف والجهة الإدارية التي ينتمي إليها" عزيزة الشريف، النظام التأديبي وعلاقته بالأنظمة الإجرائية الأخرى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص 229.

⁸ - والجزاء التعاقدية يكون عندما يقصر المتعامل المتعاقد في كيفية أداء التزامه تجاه المصلحة المتعاقدة، سواء امتنع عن التنفيذ أو تأخر فيه أو نفذ الالتزام على غير الوجه المطلوب أو أحل غيره محله في التنفيذ دون موافقة الإدارة المتعاقدة، وتشدد الإدارة المتعاقدة مع المتعامل المتعاقد مرجعه ضرورة الحرص على سير المرافق العامة بانتظام واضطراد عن طريق إجبار المتعاقد على تنفيذ العقد بدقة، عندها لا يتوقف توقيع الجزاء التعاقدية على ثبوت وقوع ضرر للإدارة. ابراهيم السيد أحمد، الحماية الجنائية للعقود الإدارية والمدنية طبقاً لأحكام الفقه والقضاء، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 14.

⁹ - أمين مصطفى محمد، النظرية العامة لقانون العقوبات الإداري (ظاهرة الحد من العقاب) دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 1996، ص 227.

¹⁰ - محمد باهي أبو يونس، الرقابة القضائية على شرعية الجزاءات الإدارية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 13.

¹¹ - Jacques LE CALVEZ , Droit constitutionnel répressif, J .C Ad 1994,fasc 1458, p4.

¹² - غنام محمد غنام، القانون الإداري الجاني والصعوبات التي تحول دون تطوره، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة 18 العدد الأول، سنة 1994، ص 294.

¹³ - ناصر حسين محسن أبو جمة العجمي، الجزاءات التي توعد الإدارة بمناسبة النشاط الإداري في مجال العقود والتأديب (دراسة مقارنة)، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2010، ص 30.

¹⁴ - محمد باهي أبو يونس، المرجع السابق، ص 14.

¹⁵ - تعود أهمية تحديد الطبيعة القانونية للجزاءات الإدارية الجبائية في خضوع هذه الأخيرة لكافة القواعد التي تخضع لها القرارات الإدارية عموماً كتوافر أركانها وخضوعها لقواعد السحب والإلغاء الإداريين، بالإضافة إلى

إمكانية الطعن فيه بالإلغاء أمام القضاء الإداري. محمود سامي جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة في دولة الكويت (دراسة مقارنة)، دار الكتب، الطبعة الأولى، 1998، ص 125.

¹⁶ - محمود أبو السعود، نظرية التأديب في الوظيفة العامة بدون ناشر، 1998، ص 87 ، 88

¹⁷ - يقصد بمبدأ المشروعية الخضوع التام للقانون سواء من جانب الأفراد أو من جانب الدولة. و هو ما يعبر عنه بخضوع الحاكمين و المحكومين للقانون و سيادة هذا الأخير و علو أحكامه و قواعده فوق كل إرادة سواء إرادة الحاكم أو المحكوم . انظر: محمود محمد حافظ ، القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 22. جورج شفيق ساري، الأسس والمبادئ العامة للنظم السياسية، أركان التنظيم السياسي، مكتبة العالمية، المنصورة ، 1988 ، ص 10.

- Jean Rivero , Droit administrative précis ,Daloz, 1970 , P 14 .

¹⁸ - عزيزة الشريف ، النظام التأديبي وعلاقته بالأنظمة الإجرائية الأخرى، دار النهضة العربية،

القاهرة، 1988، ص 230

¹⁹- Najla Abdeddaïem et Sameh koubaa, les sanctions fiscales administratives, Revue Tunisienne de fiscalité, Imprimerie Man et Co, TUNISIE, 2007.p369.

²⁰- Renaud Salomon, droit pénal fiscal, Revue de Droit Fiscal n°5, 2 Février 2012, 123, France. , p06.

²¹- Eric Péchillon, le contrôle fiscal des particuliers(déroulement des opérations et recours), l'harmattan, paris, 2003.p 60.

²²- Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal (impôt sur le revenu), le particulier éditions, paris, 2007.p38.

²³- Eric Péchillon, op. cit., p 60.

²⁴- Céline Delavallée et autres, op. cit., p39.

²⁵- Christian Lopez, droit pénal fiscal, lextenso édition, 1^{re} édition, paris, 2012, p 188.

²⁶- د. سنية أحمد يوسف، المرجع السابق، 20.

²⁷- السبتى فارس، المنازعات الضريبية...، المرجع السابق، ص 276.

²⁸- المادة 303-03 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

²⁹- المادة 117 من قانون التسجيل.

³⁰- Brigitte Neel, L'aménagement des sanctions en matière fiscale, colloque organisée par la faculté de droit, d'économie et de gestion d'orleans, le 15, 16 Septembre 1988, textes réunie par M. Gilles Noël, université d'orleans., p189.

³¹- المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³²- المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة.

³³- المادة 122 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

³⁴- المادة 306 - 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³⁵- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

³⁶- المادة 114 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

³⁷- المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.