



جامعة العربي التبسي - تبسة - الجزائر
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر
تخصص جريمة و أمن عمومي
بعنوان :

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إشراف الأستاذة :

- كردي نبيلة

إعداد الطالب :

- لعور فتحي

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة في البحث	الرتبة العلمية	الإسم و اللقب
رئيسا	أستاذ محاضر قسم (أ)	السايج بوساحية
مشرفا و مقررا	أستاذ محاضر قسم (أ)	نبيلة كردي
ممتحنا	أستاذ محاضر قسم (أ)	طلال جديدي

السنة الجامعية : 2021 / 2022 .



جامعة العربي التبسي - تبسة - الجزائر
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر
تخصص جريمة و أمن عمومي
بعنوان :

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إشراف الأستاذة :

- كردي نبيلة

إعداد الطالب :

- لعور فتحي

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة في البحث	الرتبة العلمية	الإسم و اللقب
رئيسا	أستاذ محاضر قسم (أ)	السايج بوساحية
مشرفا و مقررا	أستاذ محاضر قسم (أ)	نبيلة كردي
ممتحنا	أستاذ محاضر قسم (أ)	طلال جديدي

السنة الجامعية : 2021 / 2022 .

الكلية لا تتحمل أي مسؤولية

على ما يرد في هذه المذكرة

من آراء .

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم :

((من حمل علينا السلاح

فليس منا ، و من غشنا

فليس منا))

رواه مسلم .

الشكر و العرفان :

نحمد الله عز وجل الذي وفقني في إتمام هذا البحث العلمي والذي الهمنه
الصحة و العافية و العزيمة .
فالحمد لله حمدا كثيرا .

أتوجه بالشكر الجزيل إلى الدكتورة كردي نبيلة التي قبلت الإشراف على
هذه المذكرة و أنارت لي طريق البحث العلمي و التي لم تدخر أي جهد
في سبيل مساعدتي .

كما أشكر الأساتذة الذين بذلوا كل الجهود في سبيل تكويننا و ساعدونا
على إكتساب العلم و المعرفة .

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة كل من الدكتور
بوساحية السايح و الدكتور جديدي طلال على قبولهم تصحيح و تصويب
هذا العمل .

كما أتقدم بالشكر إلى كل أسرة كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة
العربي التبسي – تبسة - .

الإهداء :

مرت قاطرة البحث بكثير من العوائق ، و مع ذلك حاولت أن أتخطاها
بثبات بفضل من الله .

و ها أنا ذا أختتم بحث تخرجي بكل همة و نشاط .

و أمتن لكل من كان له فضل في مسيرتي ، و ساعدني و لو
باليسير، الأبوين و الأهل و الأصدقاء و الأساتذة المبجلين..

أهديكم بحث تخرجي تحت عنوان جريمة الغش الضريبي في
التشريع الجزائري و أتمنى أن يحوز على رضاكم .

لعور فتحي .

قائمة المختصرات :

- ج ر: الجريدة الرسمية .
- ج ج د ش : الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .
- ق إ ج ج : قانون الإجراءات الجزائية .
- ق إ ج : قانون الإجراءات الجبائية .
- ق ع : قانون العقوبات .
- ق ض م و ر م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- د ط : دون طبعة .
- د س ن : دون سنة النشر .
- د ب ن : دون بلد النشر .
- د د ن : دون دار النشر .
- ع : عدد .
- ص : صفحة .

- P : page

مقدمة :



إن التنمية الاقتصادية و الإجتماعية أصبحت من أحد الإهتمامات الرئيسية الكبرى لدول العالم الثالث و أحد مقتضيات الإنطلاقة التنموية الشاملة ، و للحفاظ على هذه البنية الاقتصادية إتخذت الدول سياسات إقتصادية ناجحة ، من أجل تحقيق التوازن الإقتصادي و من بينها الضرائب.

حيث تعد الضريبة من أهم الموارد المستقرة و الثابتة للدولة بخلاف بعض الموارد الأخرى ، كالإيرادات البترولية التي تخضع في هيكلها القاعدي للنظام الجبائي (الجباية البترولية) ، و التي تتميز بعدم الإستقرار و الدوام ، وكذا القروض العامة لما لها من آثار سيئة و شروط تعجيزية ماسة بالسيادة الوطنية و بالشؤون الخاصة بالدولة .

و رغم تطور الضريبة في الفكر المالي الحديث ، إلا أنه قد ظهرت عدة أساليب تهدف إلى الإضرار بالمصلحة العامة ، و تنصب على الأموال العمومية لخزينة الدولة بصفة عامة و إلى مخالفة الواجب الضريبي بصفة خاصة فنجد من بينها الغش الضريبي الذي هو ظاهرة من الظواهر الأكثر إنتشارا في إقتصاديات الدول بحيث أنه يؤثر سلبا على مداخيلها و بالتالي على أنشطتها و وظائفها.

شهدت الجزائر كغيرها من البلدان إنتشارا واسعا لهذه الظاهرة نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك ، فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية محاولة القضاء أو الحد على الأقل من هذه الظاهرة ، و في الواقع أن ظاهرة الغش الضريبي يبدو من حيث أصولها و واقعها المعاصر كردة فعل طبيعي نتيجة الضغوط و التخلفات الإجتماعية و السياسية ، غير أن دراسة موضوع الغش الضريبي ليس بالأمر السهل بإعتبارات الخوض فيه كمصطلح يطرح مجموعة من التساؤلات ، تجد أساسها في الغموض الذي يعتليه بسبب وجود عدة أوصاف لنفس المصطلح (المعارضة الضريبية ، الغش الضريبي ، التهرب الضريبي ، التجنب الضريبي ، ... إلخ) .

تنفرد جريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري بأحكام متميزة وردت في قوانين مختلفة بشكل لا يدع مجال للشك بأنه بالرغم من أن الغش الضريبي يعتبر جريمة تمس بالمال العام ، إلا أن نظامها القانوني يتميز بمجموعة من الخصائص عن غيرها من الجرائم الاقتصادية الأخرى .

أهمية الموضوع :

تتجلى أهمية الموضوع في كون ظاهرة الغش الضريبي من الجرائم النوعية ذات التأثير الإقتصادي الكبير نظرا لضخامة المبالغ المتهرب منها و حرمان الخزينة العامة منها ، و كذا للإهتمام القضائي و الإعلامي و السياسي بالظاهرة ، و التي تعد من أهم الجرائم في المجال الجبائي و أكثرها إنتشارا بين المكلفين بالضريبة .

دوافع إختيار الموضوع :

و قد كان وراء إختياري للموضوع دوافع مختلفة تنقسم بين الدوافع الشخصية و الموضوعية ، أما **الدوافع الشخصية** فتتمثل في رغبتني في إكتشاف و معرفة مختلف الطرق و المناورات المعتمدة من قبل المتهربين و كذا مختلف الآليات الموضوعية و الإجرائية المسخرة لردعهم .

أما عن **دوافعنا الموضوعية** فتبرز إجمالاً في أن ذلك يتعلق بأهميتها في حد ذاتها فلطالما كان تسليط الضوء على محل الجريمة و المتمثل في الضريبة و الإحاطة بمختلف خصائصها و أنواعها ، و الإحاطة بالجانب القانوني لجريمة الغش الضريبي و هو الجانب المغيب مقارنة بالجانب الإقتصادي و المالي الخاص بها .

إشكالية الموضوع :

و عليه فإن الإشكال الأساسي الذي يثيره هذا الموضوع يتمثل في التساؤل التالي :

- ما المقصود بجريمة الغش الضريبي ، و ما مدى نجاعة الآليات التي أقرها
المشرع الجزائري في سبيل مكافحتها ؟

المنهج المتبع :

و للإجابة عن الإشكال المطروح إتبعنا كلا من المنهج التحليلي و المنهج الوصفي فإعتمدت على المنهج التحليلي لإجراء دراسة متعمقة في أغلب نقاط بحثنا ، و تحليل النصوص القانونية المرتبطة به ، و ذلك من خلال جمع المادة العلمية ثم ترتيبها بطريقة

ممنهجة ، بينما المنهج الوصفي من أجل إيضاح معالم البحث و إبرازه من عدة زوايا حتى يتسنى لنا ضبطه بالشكل المطلوب .

أهداف الدراسة :

و كان لي أهداف جعلتنا نواصل عملية البحث حتى النهاية من بينها :

- الإحاطة بجميع آفاق الدراسة و الربط بينها بما يخدم صلب بحثنا مباشرة .
- تسليط الضوء على أهم الجوانب الحيوية التي تترجم لنا إجابة واضحة للإشكالية المطروحة .
- ضبط المصطلحات القانونية التي تساهم في تحديد الإطار الدقيق لسير بحثنا بسلاسة و إنتظام .

الدراسات السابقة :

و إعتمدت على مجموعة من الدراسات السابقة و التي ساهمت في إثراء أجزاء كبيرة من البحث و تنقسم في غالبها بين أطروحات الدكتوراه و رسائل الماجستير و من أهمها :

- بدائية يحيي ، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري (مذكرة ماجستير) .
- أوهيب بن سالمة ياقوت ، الغش الضريبي (مذكرة ماجستير) .

الصعوبات :

بالنسبة للصعوبات لم تواجهني صعوبات عديدة عدا إنعدام المراجع المتخصصة في صلب موضوعنا بالتحديد فإن وجدت الشق الأول من موضوعنا فإنها تختفي في الشق الثاني و الأساسي و حتى بالنسبة للمصادر فإننا لم نجد معظم المراسيم و القوانين الأساسية مما صعب علي جمع المعلومات الكافية و الكفيلة بالإلمام بتفاصيله .

التصريح بالخطأ :

و من أجل الوصول لحل الإشكالية و الفصل فيها قسمت البحث إلى فصلين ، فكان الأول بعنوان ماهية جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري و تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي (المبحث الأول) ، و أركان جريمة الغش الضريبي (المبحث الثاني) .

بينما الفصل الثاني بعنوان مكافحة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري و هو الآخر في مبحثين فمررت على متابعة جريمة الغش الضريبي (المبحث الأول) ، و العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري (المبحث الثاني) .

الفصل الأول : ماهية جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري .

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي في التشريع
الجزائري

المبحث الثاني : أركان جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

أصبحت الضريبة من أهم مصادر التمويل للخزينة العامة في كافة دول العالم ، بما فيها الجزائر مما جعل المشرع يهتم بتنظيمها ويفرض حماية جزائية لها بموجب نصوص خاصة ، و من خلالها يعتبر الغش الضريبي من أبرز صور الجريمة الاقتصادية التي حظيت باهتمام الباحثين سواء في المجال القانوني أو الإقتصادي ، حيث تنوعت الدراسات القانونية و الإقتصادية التي حاول من خلالها الفقهاء تعريف ظاهرة الغش الضريبي ، و تمييزها عن الظواهر الاقتصادية الأخرى المشابهة لها ، و تحديد صورها ، و العوامل التي ساهمت في ظهورها ، و سارعت في انتشارها ، و أهم الآثار التي ترتبت عنها ، و التي تتمثل أساسا في الآثار المالية ، و الإقتصادية ، و الإجتماعية ، و السياسية التي تهدف لتفويت مبالغ مالية طائلة عن خزينة الدولة ، و تحرم المواطن من الاستفادة من المداخل الضريبية التي قد تستغل في مشاريع عامة ، و تخل بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة ، و تهدد استقرار الدولة ، و أمنها السياسي (المبحث الأول) ، الأمر الذي دفع المشرع لإضفاء الطابع الجزائي على واقعة الغش الضريبي .

أدرج المشرع الجزائري الغش الضريبي في الإطار العام للجريمة الاقتصادية ، فهو الأمر الغالب على التكييف القانوني لجريمة الغش الضريبي ، مع مراعاة خصائص الواقعة الضريبية في بعض الحالات التي تنحرف فيها أركان جريمة الغش الضريبي عن الإطار العام المألوف المميز للجريمة الاقتصادية (المبحث الثاني) .

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي

يلزم القانون الأشخاص بأداء واجباتهم ، حيث تقوم الدولة بتحصيلها إلا أن المكلف قد يحاول التهرب من دفع الضريبة ، الأمر الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة من المبالغ التي تستحقها .

فالنظام الجبائي في الجزائر يعتمد على التصريح الذي يقوم به المكلف بالضريبة ، بمعنى أن هذا الأخير هو الذي يقوم بالتصريح بالإيرادات التي يحققها إلا أن هذا النظام ذاته يحمل في طياته تسهيلات للمكلف بدفع الضريبة للقيام بممارسات و أفعال تؤدي إلى تصريحات غير حقيقية حول الوعاء ، و بالتالي يكون ذلك المكلف من حيث يدري أو لا يدري بصدد إرتكاب جريمة معاقب عليها قانونا تعرف بالغش الضريبي .

و بالتالي يتم في هذا المبحث تحديد هذا الإطار من خلال مكوناته و هي : مفهوم الضريبة (**المطلب الأول**) محددين تعريف الضريبة (**الفرع الأول**) ، المبادئ الأساسية للضريبة (**الفرع الثاني**) ، و أيضا خصائص و أهداف و تقنيات الضريبة (**الفرع الثالث**) ، وصولا إلى تحديد مفهوم الغش الضريبي (**المطلب الثاني**) متطرقين إلى تعريف الغش الضريبي (**الفرع الأول**) ، إضافة إلى صور الغش الضريبي (**الفرع الثاني**) ، و أسباب الغش الضريبي (**الفرع الثالث**) ، و في الأخير مفهوم جريمة الغش الضريبي (**المطلب الثالث**) ، تحديدا تعريف جريمة الغش الضريبي (**الفرع الأول**) ، صور جريمة الغش الضريبي (**الفرع الثاني**) ، و الآثار المترتبة على جريمة الغش الضريبي (**الفرع الثالث**) .

المطلب الأول : مفهوم الضريبة

لم تكن الضريبة في بادئ الأمر تهدف إلى غاية إقتصادية ، أو إلى التدخل في النشاط الإقتصادي أو الإجتماعي ، بل كان الهدف الأول و الأخير هو تمويل خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية نفقاتها، وأخذ مفهوم الضريبة يتغير بتغير مفهوم دور الدولة في الحياة الإقتصادية و الإجتماعية . و هنا إستوجب تطرقي إلى تعريف الضريبة (الفرع الأول) مروراً إلى المبادئ الأساسية للضريبة (الفرع الثاني) وصولاً إلى أهداف و خصائص الضريبة و تقنياتها المعتمدة (الفرع الثالث) و ذلك من خلال مايلي :

الفرع الأول : تعريف الضريبة

من التعاريف التقليدية للضريبة :

- وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد و توزيعها قانونياً و سنوياً طبقاً لقدرتهم التكاليفية .
- أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بدون مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة .

ومن المفاهيم الحديثة للضريبة التي تستوعب دور الدولة المعاصر يوجد :

- فريضة مالية نقدية تقتطعها الدولة جبراً من الأفراد بدون مقابل ، بهدف تمويل نفقاتها العامة و تحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية¹ .
- إقتطاع نقدي إجباري دون مقابل لفائدة الدولة ، يتم فرضه على المكلفين من أجل تغطية النفقات العامة لها ، و كذا تنفيذ السياسات المالية المبرمجة² .
- مساهمة مالية (نقدية) إلزامية من الأفراد حسب قدرتهم التكاليفية وبصفة نهائية و بدون مقابل في تحمل الأعباء العامة للدولة ، نظير انتفاعهم بطريقة غير مباشرة من الخدمات العامة ، و لتحقيق أهداف مختلفة³ .

¹ عبد الباسط علي جاسم الجحيشي ، الإعفاءات من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة" ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، د ب ن ، سنة 2008 ، ص 20-21 .

² محمد لعلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب في الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خبصر ، بسكرة ، السنة الجامعية: 2014/2015 ، ص 6 .

³ عبد الكريم بريشي ، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988 - 2011 ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، السنة الجامعية 2013/2014 ، ص 67 .

الفرع الثاني : المبادئ الأساسية للضريبة

إن فرض الضريبة يجب أن يؤسس على مجموعة من القواعد وهذا لأجل التوفيق بين مصلحة المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة العمومية وهذه المبادئ هي :¹

أولاً : العدالة والمساواة

الضريبة تمس جميع الخاضعين لها وهذا بموجب القانون أي لا يوجد هناك استثناء كما أن الخاضعين للضريبة هم متساوين أمامها أي كل حسب مقدرته ودخله .
و بالتالي فإن العدالة الضريبية تقتضي أن تشمل الضريبة جميع الأوعية والأشخاص الممتدة إليهم سيادة الدولة سواء كانوا داخلها أو خارجها ، و دون تمييز ، إلى جانب العدالة في تكليفها من خلال توزيع أعبائها بين مختلف الممولين بصورة عادلة من دون إرهاب الفئات الفقيرة بها .²

ثانياً : اليقين

إن الضريبة بجميع أبعادها تكون محددة قانوناً وهذا من حيث وعائها والشخص الخاضع لها وكيفية تحصيلها وعقوبات التأخير في دفعها .
و بالتالي تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة و واضحة و معلومة من دون غموض ، و أن يكون سعرها و وعائها و ميعاد دفعها و أسلوب تحصيلها و كل ما يتعلق بأحكامها و إجراءاتها معلوماً بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها ، بما في ذلك المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة .³

ثالثاً : الملاءمة في الدفع

أي موعد التحصيل يتوافق مع موعد تحقق الوعاء .
و بالتالي فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الأوقات لملاءمة لدفع الضريبة ، حيث تدعو إعتبارات الملاءمة أن تكون القواعد الفنية و الإجرائية المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية و الأشخاص الخاضعين لها ، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة ذلك ، و من بين التطبيقات الشهيرة لهذه القاعدة ما يعرف بقاعدة " الإقتطاع عند المنبع " و الخاصة بالضريبة على الدخل و المطبقة خصوصاً على الأجور و المرتبات ، و ذلك بإعتبار أن الإقتطاع عند المنبع أكثر ملاءمة و سهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة و إدارة الضرائب .⁴

رابعاً : الإقتصاد في النفقات

¹ نبيل صقر ، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية و التهريب) ، د ط ، دار الهدى ، الجزائر ، 2013 ، ص 10 .

² أعاد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، د ط ، دار الثقافة ، عمان ، 1998 ، ص 129 .

³ محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، الطبعة 4 ، دار هومه ، الجزائر ، 2008 ، ص 29 .

⁴ نفس المرجع ، ص 29 .

يجب أن تكون نفقات التحصيل أقل من المبلغ المحصل .
و يقصد بذلك الإقتصاد في كلفة الضريبة ، أي ما تتكبده الدولة و تصرفه على تقديرها و جبايتها ، حيث يجب أن يكون ذلك بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة ، إضافة إلى الإقتصاد فيما يتحمله المكلفون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي كالإفراط في مسك السجلات و الدفاتر المحاسبية أو تقديم إقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية ، و بمعنى آخر ينبغي أن تكون نفقات فرض و تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع مردودها¹.

الفرع الثالث : خصائص و أهداف و تقنيات الضريبة

أولا : الخصائص

- الضريبة هي مبلغ مالي ونقدي .
- الضريبة تدفع بشكل إجباري ونهائي .
- الضريبة تؤدي دون مقابل .
- الضريبة تحصل لتغطية الأعباء العامة .

ثانيا : الأهداف

- إن للضريبة ثلاثة أهداف نذكرها فيما يلي :
- الهدف المالي : أي تغطية نفقات الدولة والهيئات التابعة لها .
 - الهدف الإقتصادي : حل المشاكل الاقتصادية مثل الكساد ، التضخم كما أن الضريبة تعمل على حماية المنتج المحلي من المنافسة الأجنبية .
 - الهدف الإجتماعي : أي إعادة توزيع الدخل وخدمة الصالح العام .

ثالثا : التقنيات

- إن الضريبة تقوم بتحديد الوعاء الضريبي أي المال الخاضع للضريبة .
- مبلغ الضريبة يحدد بإحدى الطرق التالية إما التصاعدية ، الشرائح ، النسبية ، وإما بالتقدير الجزافي .
- التحصيل الضريبي يكون عن طريق الاقتطاع من المنبع².

¹ محمود رياض عطية ، موجز في المالية العامة و تشريع الضرائب ، د ط ، دار المعارف ، مصر ، 1975 ، ص 48

² حسين عواضة و عبد الرؤوف قطيش ، المالية العامة " الموازنة نفقاتها ، و إدارتها (الضرائب ، الرسوم) القروض الإصدار النقدي الخزينة ، دراسة مقارنة " ، الطبعة 1 ، منشورات طلي الحوقية ، بيروت ، 2013 ، ص 382 .

المطلب الثاني : مفهوم الغش الضريبي

اختلف الفقهاء الإقتصاديون و القانونيون في وضع تعريف دقيق و شامل لظاهرة الغش الضريبي ، ذلك باختلاف وجهة نظرهم ، حيث أن رجال القانون يؤكدون أنه في الجانب القانوني للغش الضريبي يوجد تمييز بين أنواعه و الطرق المستعملة فيه ، أما رجال الإقتصاد فهم لا يجدون أي فرق بين أنواع التهرب الضريبي (الفرع الأول) ، باعتبار أن لها نفس الآثار الاقتصادية مهما كانت صور الغش الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول : تعريف الغش الضريبي

يعرف الغش الضريبي بأنه تصرف غير مشروع يمثل عدم إحترام للقانون و عدم إحترام إرادتي لأنه إنتهاك لروح القانون و إرادة المشرع ، فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية ، عن طريق إستعمال طرق إحتيالية غير مشروعة ، فالإنتهاك لا بد أن يكون إراديا و عمديا¹ . كما يعرف بأنه تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي فهو تخلص من الضريبة ، و إعطاء عرض خاطئ للوقائع أو تقرير مخل و من أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش و الإحتيال ، مرتكب بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون² .

و الغش الضريبي هو التهرب الغير مشروع للتخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية .

كما يقصد به تلك السلوكيات و الممارسات التي تتم لهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة ، و الغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل ، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالإستفادة من الإعفاءات الضريبية و ثغرات القانون و النقص الذي يكتسي نصوصه³ . و لقد عرفه الدكتور أحسن بوسقيعة ، على أنه " إستعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة " ⁴ .

تعددت المحاولات الفقهية للتعريف بالغش الضريبي إلا أن مفهومه بقي غامضا ، و يرجع ذلك لإنتشار مجموعة من الظواهر السلبية الأخرى التي تعبر أيضا عن الإفلات من الضريبة و مقاومتها و نقصد هنا أهم الحالات الأخرى المشابهة لحالة الغش الضريبي التي ورد ذكرها في القانون الجبائي الجزائري كحالة التصريح الناقص (أولا) ، حالة التلبس الجبائي (ثانيا) ، و كذا حالة التهرب الضريبي بإستعمال أسعار التحويل (ثالثا) .

¹ سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على إقتصاديات الدول النامية ، د ط ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2008 ، ص 13 .

² ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي ، د ط ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 ، ص 153 .

³ نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 11 .

⁴ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص (جرائم ضد الأشخاص و الأموال و بعض الجرائم الأخرى) ، الجزء الأول ، طبعة 16 ، دار هومة ، الجزائر ، 2013 ، ص 469 .

أولاً : تمييز الغش الضريبي عن حالة التصريح الناقص

و هي الحالة التي أشار لها القانون الجبائي في المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا المادة 1/116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال إضافة إلى المادة 107 من قانون التسجيل ، حيث تتضمن هذه الحالة تقديم تصريحات ناقصة للمادة الخاضعة للضريبة غالباً نتيجة الجهل بالتشريعات الضريبية المتميزة بالديناميكية و عدم الإستقرار كتخفيض بعض الأعباء غير المقبولة للتخفيض جبائياً مثل الغرامات و العقوبات الجبائية أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة الخاصة بالسيارات السياحية غير المقبولة للإسترجاع جبائياً ، إضافة إلى عدم التصريح بالمداخيل المتأتية من تأجير المحلات التجارية و السكنية ، و بالتالي ما يميز حالة النقص في التصريح عن حالة الغش الضريبي في كونها تعتبر بمثابة تهرب بسيط لا تستوجب المتابعة الجزائية صف إلى ذلك أن العقوبات المقررة عليها بسيطة لا تتجاوز 25 % كحد أقصى من المبلغ المتملص منه و ذلك كما يلي:

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه .
- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج .
- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .

ثانياً : تمييز الغش الضريبي عن حالة التلبس الجبائي

و هي حالة حديثة جاءت بها المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010¹ ، و التي عرفتها على أنها إجراء تقوم به الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص في ظروف يمكن أن تشكل تهديداً لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية ، حيث يسمح لهذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل في الوقت المناسب لمنع الغش الذي من الممكن وقوعه مستقبلاً في جانب التحصيل ، و بالتالي ما يميز حالة التلبس الجبائي عن الغش الضريبي في كون التلبس الجبائي يفترض وقوعه مستقبلاً في جانب تحصيل الحقوق الجبائية عندما توجد مؤشرات حالية تدل عليه و جب الإحتياط لها أما حالة الغش الضريبي فيفترض وقوعها في الماضي و تشمل جانبي الوعاء و التحصيل .

ثالثاً : تمييز الغش الضريبي عن حالة التهرب بإستعمال أسعار التحويل

¹ المادة 18 من أمر رقم 10 - 01 مؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 .

إن أسعار التحويل هي عبارة عن تقنية تستعملها الشركات دولية النشاط من أجل نقل الأرباح من الدول ذات الضغط الضريبي المرتفع إلى الدول ذات الضغط الضريبي المنخفض عن طريق التلاعب في أسعار السلع و الخدمات ، بإعتبار أنها تمثل ثمن السلع و الخدمات التي يتم تحويلها بين الشركة الأم و فروعها في الأسواق الدولية¹ ، و بالتالي ما يميز حالة التهرب بإستعمال أسعار التحويل عن حالة الغش الضريبي في إعتبار الحالة الأولى تندرج ضمن الغش الدولي الذي يتمثل في عدم دفع الضرائب داخل البلد و تحويل تلك المداخل إلى بلد آخر يتميز بجباية جذابة ، أما حالة الغش الضريبي فتندرج ضمن الغش المحلي الذي يتم داخل الحدود الجغرافية للدولة .

الفرع الثاني : صور الغش الضريبي

يوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي ، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير :

إما تكون حسب معيار المشروعية (أولا) ، حسب معيار الشكل (ثانيا) ، حسب معيار الحدود الجغرافية (ثالثا) .

أولا : حسب معيار المشروعية

و يعرف هذا المعيار نوعين : غش مشروع و غش غير مشروع

1- **الغش الضريبي المشروع** : نتيجة إستفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو النقص الذي يكتسي نصوصه ، فهذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات ، حيث أن هذه لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال الإعفاءات و التخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر إمتيازاً و من أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض شركات الأموال إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها بصورة رواتب و أجور و مخصصات لأعضاء مجلس الإدارة ، فمن المعلوم أن معدلات الضريبة على أرباح شركات الأموال من معدلات الضريبة على الرواتب و الأجور و ما يليها² .

2- **الغش الضريبي غير المشروع** : يقصد بالغش الضريبي غير المشروع التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة للقوانين ، فهو بذلك ينتهك روح القانون و إرادة المشرع ، بإستخدام كل الطرق التدليسية للتخلص من عبئ الضريبة ، و من أمثلته

¹ عبد السلام أبو قحف ، إدارة الأعمال الدولية ، د ط ، الدار الجامعية ، بيروت ، 2001 . ص 166 .
² فوزي عطوي ، المالية العامة النظم الضريبية و موازنة الدولة ، د ط ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2003 ، ص 274 .

كأن يمتنع المكلف عن تقديم الضريبي أو تعمد الكذب في مضمون هذه التصريحات و تقديم بيانات خاطئة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة مركزه المالي أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبية¹.

ثانيا : حسب معيار الشكل :

نجد هذا التصنيف غش بسيط و غش مركب ، و هما كالتالي :

1- **الغش البسيط :** عرفه j.c.martinez " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة " ، فهو يتمثل في كل محاولة متعمدة من طرف المكلف بالضريبة لدفع أقل واجبة الدفع و هذا بإستعمال طرق كالإقرار بالتصريحات الناقصة تتضمن بيانات خاطئة مزورة حيث أن هذا الفعل يقدم عليه المكلف بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية و قد يتأخر و يتماطل في تقديم هذه التصريحات أو يغفل عنها نهائيا ، و هذا كله من أجل التخلص و التملص من دفع الضريبة².

2- **الغش المركب أو المعقد :** هو مرادف عبارة الطرق التدليسية ، و من هنا يمكن تعريف الغش المركب على أنه النوع من الغش البسيط المقرون بممارسات تدليسية من أجل تجسيد إرادة تجنب الضريبة ، و هذا بإستعمال أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة و كذلك مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف مغالطاته ، فهذا النوع من الغش يجمع بين عناصر الجريمة فهو يحتوي على عنصر القصد و هذا بدراية المكلف على عدم مشروعية الفعل المقدم عليه و سوء نيته ، و كذلك توفر العنصر المادي المتمثل بتخفيض أساس و توفر عنصر التدليس بمسح كل الأدلة و الآثار ترقبا لأي مراقبة محتملة³.

ثالثا : حسب معيار الحدود الجغرافية

يكون الغش الضريبي حسب معيار الحدود الجغرافية في شكلين : غش محلي و آخر دولي

1- **الغش المحلي :** عندما يقوم المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل حدود البلد الذي ينتمي إليه ، فهو يخضع لقانون جبائي واحد و ملزم بإحترام كل القوانين التشريعية الجبائية لبلده .

¹ محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجبائية و الضرائب ، طبعة 5 ، دار هومة ، الجزائر ، 2013 ، ص 266 .
² عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، د ط ، دار الهدى للطباعة و النشر ، الجزائر ، 2012 ، ص 96 .

³ Maurice COZAIN , précis de la fiscalité des entreprises , edition litec , France , 1990 , p 19 .

2- الغش الدولي : يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد الذي ينتمي له المكلف ، حيث يتم تحويل المداخل إلى بلد آخر يتميز بجبائية جذابة ، و هذا بغية من المبالغ المقتطعة ، و هذا الغش يرجع لنتيجة تطور التبادلات الإقتصادية و التجارية بين الدول و الإرتفاع الكبير في حركة رؤوس الأموال ، و يستعمل في هذا الغش النصوص التشريعية و القانونية فالمكلف لديه كل حرية في فتح مقرات في كل بلد توجد فيه تسهيلات جبائية و بذلك تؤسس شركات أو فروع لها في البلدان الضغط الجبائي كالشركات الخيالية و الوهمية¹ .

الفرع الثالث : أسباب الغش الضريبي .

يرجع إنتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها و التي ساعدت في نموها و إتساعها ، لذلك يعتبر وجود الغش الضريبي نتيجة توفر أسباب معينة و التي ترتبط بالمكلف و طبيعة النظام الضريبي المطبق و الظروف الإقتصادية السائدة ، و عليه سنوضح الأسباب العائدة إلى المكلف (أولا) و الأسباب الخارجية عن إرادة المكلف (ثانيا) .

أولا : الأسباب العائدة للمكلف

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف في حد ذاته و التي تندرج في إطار إعتبرات نفسية أخلاقية و مالية نتعرف على أهمها :

1- ضعف المستوى الخلفي و الوضعية السيئة للمكلف

و الذي يحفز الافراد على الغش الضريبي من أداء الواجب الضريبي ، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع و مع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة .
تؤثر الحالة المالية للمكلف على الغش الضريبي و نطاقه بحيث نجد أن ميل المكلف نحو الغش يزيد كلما زاد عبئ الضريبة عليه ساء مركزه المالي² .

2- ضعف الوعي الضريبي

يقصد بالوعي الضريبي " شعور المواطن بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء " ³ .
في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي ، و يعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب الغش الضريبي بحيث نقص

¹ عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 97 .

² ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص 155 .

³ محمد مرسي فهمي و سيد لطفي عبد الوهاب ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقات العملية ، د ط ، القاهرة ، 1999 ، ص 301 .

شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم إلى الغش الضريبي ، و ذلك لوجود بعض الإعتقادات الخاطئة عن الضريبة و التي نجملها في ما يلي :

✓ إعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل ، و بالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد

✓ إعتقاد أن المتهرب من الضرائب غنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هي شخص معنوي ، و بالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف للنظام المرور و حسب إستطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة إتضح أن 4 % من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله ، كما أن 88 % من الفرنسيين يبررون موقفهم و لا يجدون ضرورة لمعاقبته¹.

✓ الإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية يعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .

✓ سوء تخصيص النفقات العامة و الذي يؤدي بالإفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة .

و نشير أن الإعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة و عادلة نجدها أقل عبئا لذلك يتقبلها ، بعكس الذي يعتقد أنها ظلما و تعسفا نجدها تشكل عبئا ثقيلا عليه لذلك يرفضها و يسعى إلى التملص أو التهرب منها .

ثانيا : الأسباب الخارجية عن إرادة المكلف

سنحدد الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي و كذلك الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية بالإضافة إلى الأسباب المتعلقة بالظروف الإقتصادية من خلال ما يلي :

1- الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش و نطاقه و التي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي و التي نجملها في العناصر التالية :

1-1- ثقل عبئ الضريبة

و الذي يشكل مبررا أساسيا لتملص الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين و إستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى الغش الضريبي².

¹ صباح نعوش ، الضرائب في الدول العربية ، د ط ، المركز العربي ، بيروت ، 1987 ، ص 121 .
² ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص 157 .

2-1- تعقد النظام الضريبي و عدم إستقراره

إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها ، تدفع المكلفين إلى الغش ، بالإضافة إلى المقالات في تعدد الضرائب و معدلاتها . إضافة إلى أنه عدم إستقرار التشريع الضريبي يؤدي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين ، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي ، و بالتالي زيادة ميلهم للغش¹ .

3-1- ضعف العقاب المفروض و الرقابة على المتهرب

إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على الغش الضريبي ، حيث أن المكلف يقارن درجة الخطر ، فإن كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه غير المشروع من الضريبة ، ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك الغش ، و يقلل منه ، و لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ يعود على المكلف أو غير موجود تماما ، في هذه الحالة يكثر الغش الضريبي . كما أن المكلف عندما يشعر بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها ، فإن ميله يزيد إتجاه ذلك الغش .

2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي ، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة ، كلما سهل الغش الضريبي فيها ، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية بالإضافة إلى نقص الأيدي الفنية العاملة ، و نقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة ، و ذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي و قلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطار الضريبية ، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية التي تربط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب ، و التي تتمثل في الرشوة ، بحيث تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة ، و تندرج ضمن الفساد الضريبي .

و يعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة و مصلحة المراقبة و التحقيق خاصة ، هي نتيجة إنعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلفي .

و فيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية ، فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي :¹

¹ Margairaz endré , la fraude fiscale et ses succédanés , comment en échappe à impot , p 27 .

- ✓ لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد ، حيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين هؤلاء الإطارات ، المعهد الوطني للمالية و المعهد الإقتصادي الجمركي و الجبائي ، و البرامج بينهما متباينة ، كما يغلب على التكوين الطابع العام و الواجب أن يكون ذا طابع دقيق و متخصص حسب أنواع الضرائب و حسب الأوعية الضريبية .
- ✓ غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية ، مثل روح التسويق و العلاقات العامة ، الإدارة بالمساهمة ، لذلك يجب التركيز على تطوير و تسيير الموارد البشرية ووفقا للمفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية سيادة الأساليب الكلاسيكية في عمل الإدارة إذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة .
- ✓ غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي ، و القيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة أو المرئية ، في حين تجد أن الكثير من هذه الدول مثل كندا ، لديها تنسيق مع الوزارات الأخرى من أجل نشر الثقافة و الوعي الضريبي لدى الأفراد .

3- الأسباب المتعلقة بالظروف الإقتصادية

إن فترات الكساد و الأزمات التي تشهدها البلد ، تعمل على إنتشار الغش الضريبي و زيادته بسبب قلة النقود و إنخفاض دخول المكلفين ، و تدهور القدرة الشرائية للأفراد و بالتالي زيادة حساسيتهم لإرتفاع الأسعار مما يصعب على المنتجين نقل عبئ الضريبة ، لذا يدفعهم الغش الضريبي بإستعمال مختلف الطرق المتاحة ، بينما في فترات الرخاء و الإنتعاش الإقتصادي يقل ميل المكلفين للتهرب غير المشروع من الضريبة بسبب كثرة النقود و إرتفاع الدخل و تحسن القدرة الشرائية للأفراد مما يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين ، عن طريق رفع أسعار منتجاتهم لذا يكون الدافع النفسي للغش لدى المكلف منخفضا².

كما أن عدم تنظيم الإقتصاد الوطني و إنتشار الإقتصاد الموازي يؤدي إلى إستمرارية و زيادة حجم الغش ، و ذلك بسبب عدم ضبط السوق للسلع و الخدمات و كذلك عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب فقد و إنما يجعل إجراءات التحريض الجنائي عديمة الجدوى³.

المطلب الثالث : مفهوم جريمة الغش الضريبي

¹ عبد المجيد قدي ، فعالية التمويل الضريبي في ظل التغييرات الدولية -دراسة حالة للنظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين 1995/1988- ، أطروحة دكتوراه دولة ، معهد العلوم الإقتصادية ، الجزائر ، د س ن ، ص 250 .

² Taddel Bruono , la fraude fiscale , librairies techniques , Cour de Cassationm Paris , 1974 , p 9 .

³ ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص 159 .

تشريعيا لم يعرف المشرع الجزائري هذه الجريمة ولكنه حدد العناصر المكونة لركانها المادي إستنادا لنص المادة 36 من قانون الإجراءات الجنائية التي نصت على الآتي : إستعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة ، أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة ، و هذا ما إستوجب التطرق إلى تعريف جريمة الغش الضريبي (الفرع الأول) و أهم صور هذه الجريمة (الفرع الثاني) و التعرف إلى الآثار التي تترتب على هذه الجريمة سواء على المستوى الإقتصادي أو الإجتماعي أو السياسي (الفرع الثالث) .

الفرع الأول : تعريف جريمة الغش الضريبي

تأخذ جريمة الغش الضريبي عدة تعريفات سنعرض مجموعة منها :
تعرف جريمة الغش الضريبي بأنه " كل فعل غير مشروع إيجابيا كان أم سلبيا يصدر عن إرادة المكلف يفرض له القانون جزاءا جنائيا " ¹ .
و عرفت جريمة الغش الضريبي أيضا بأنها " إعتداء على حق الخزنة العامة فيما فرضه القانون من ضرائب إذ رصد القانون لهذا الإعتداء عقوبة جنائية " .
إذ تعتبر الجريمة سلوكا إراديا يحضره القانون و يقرر لفاعله جزاء جنائيا ، فلكي تترتب الجريمة آثارها يجب أن تكون هناك قاعدة قانونية تحظرها و تقرر لها الجزاءات اللازمة و أن تتوافر أركانها بحيث تتطابق مع نموذجها القانوني كما رسمته تلك ² .

الفرع الثاني : صور جريمة الغش الضريبي

علاوة على جريمة الغش الضريبي نفسها ، نصت قوانين الضرائب على صور لهذه الجريمة و المضمنة التالي : محاولة الغش (أولا) ، و الإشتراك مع الفاعل (ثانيا) ، و العود في تكرار الجريمة و المعاودة عليها عدة مرات (ثالثا) ، و هذا ما سيتم تفصيله في ما يلي :

أولا : المحاولة

لقد أشار المشرع الجنائي للمحاولة في إرتكاب الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من خلال المادة 1/303 و يقصد بذلك أن يتجاوز مرحلة التفكير و التخطيط و يتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ ، و من نص المادة 30 من قانون العقوبات يستخلص معنى المحاولة على أنها البدء في التفكير مما يؤدي مباشرة إلى إرتكاب الجريمة ، إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ، إذ يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق التدليس و الإحتيال السالفة الذكر سواء تحققت أم لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها ، و مثال : كأن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً بإرادته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ

¹ طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، د ط ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2008 ، ص 29 .

² علي عبد القادر القهوجي ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، نظرية الجريمة ، طبعة الأولى ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2008 ، ص 42 .

التي تسري عليها أساس الضريبة ثم يؤديها في ميعادها وفقا لهذا الإقرار ، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب العنصر المادي أنه لم يتملص من أداؤها و هو الهدف من الجريمة ، و المحاولة أو الشروع معاقب عليه في القوانين الجنائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلا بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية¹ .

ثانيا : الإشتراك

لقد إجتمعت كل النصوص الجنائية على المسؤولية الكاملة للشريك و تطبق العقوبات و الجزاءات المقررة للفاعل الأصلي ، و لقد تم تعريف الشريك من خلال المادة 42 من قانون العقوبات على أنه : " يعتبر الشريك في الجريمة من لم يشترك إشتراكا مباشرا لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك " ² .

و بالتالي هو من ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك³ ، و ما جاء في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من خلال نص المادة 2/303 " ... تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم ، مع مراعاة أحكام المادة 306 أدناه أن تعريف مرتكبي الجرائم و الجرح المحدد بموجب المادة 2/42 من قانون العقوبات ، يطبق شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة .

و يعتبر على الخصوص كشركاء ، الأشخاص :

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية في الإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج .
- الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير ... " .

و كذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها و هذا ما نصت عليه المادة 1/306 من قانون السالف الذكر⁴ .

فمن خلال إستقراء هذه المواد يبرز مدى المسؤولية الجنائية للمحاسبين المستشارين الجبائين و دورهم في قيام جريمة الغش الضريبي و ذلك بالنظر لما جاء في نص المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في هذا المجال تعني المساعدة في الإحتيال بإخفاء مبالغ تؤسس عليها الضريبة أو إقرار بيانات غير صحيحة و حتى تقوم جريمة الإشتراك

¹ أو هيب بن سلامة ياقوت ، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية ، جامعة الجزائر ، 2002-2003 ، ص 29-30 .

² المادة 42 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق الموافق 8 يونيو سنة يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم ، عدلت بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13 فبراير 1982 ، ج ر ج ج د ش ، ع 7 ، ص 318 .

³ عوادى مصطفى و رحال نصر ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، د ط ، مطبعة سخري ، الجزائر ، 2011 ، ص 19 .

⁴ المواد 2/303 و 1/306 من أمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم .

يجب أن يكون للفاعل دراية علم بما يفعله و أن إرادته تنتج نحو تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، فالشريك إذن هو كل من ليست له صفة المكلف على فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه و يساعده على ذلك بأن يحررها و يقدمها إليه ¹ ، و لقد أوردت المادة 02 / 1 من قانون الطابع منها نفس التعريف الشركاء الذي جاءت به المادة 1/306 السالفة الذكر ² ، كما أبتت المادة 1/ 120 من قانون التسجيل على نفس التعريف كما أوردته المواد السالفة ³.

ثالثا : العود

لقد إعتنى المشرع الضريبي بتنظيم العود تنظيما خاصا في مختلف القوانين الضريبية نظرا للطبيعة الخاصة لجريمة الضريبة ، فهو يتحقق بإرتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائيا في جريمة أخرى ، فهو يتميز بالخصوصية كونه خاص بمعنى أنه يشترط لإعتبار الشخص عائدا تماثل الجريمة التي إرتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من أجلها ، و كونه مؤقت بمعنى أنه يلزم لإعتبار الجاني عائدا أن تكون الجريمة جديدة قد وقعت في فترة معينة ، و لهذا فإنه يخضع لقاعدة عامة فيما لم يرد به نص في حكم قانون العقوبات .

و يشترط أن يعتبر الجاني في الجريمة الضريبية عائدا أن تتوفر ثلاثة شروط :

- صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة ضريبية ، أي لا يكفي الحكم في جريمة عادية و يشترط صدوره من قضاء جزائي مع إشتراط الحكم بعقوبة معينة .
 - إرتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه .
 - أن يرتكب الجاني الضريبة الأخيرة في خلال مدة معينة .
- و لقد حدد المشرع مهلة العود ب 5 سنوات بحكم القانون بمضاعفة العقوبات الجنائية و الجنائية دون الإخلال بالعقوبات الأخرى و هو يعتبر ظرفا مشددا كما توجد عقوبات تكميلية أخرى كالمنع من ممارسة المهنة و العزل من الوظيفة و غلق المؤسسة .

الفرع الثالث : آثار جريمة الغش الضريبي

يقال أن " خزينة الدولة هي جيوب رعاياها " أي جيوب مكلفيها بصورة أساسية و هذا ما يؤدي إلى تصور الآثار السلبية على تلك الخزينة إذا عمد المكلفين بالضرائب إلى التملص من أداء الضريبة ، بذلك يحجبون عن الخزينة

¹ عوادي مصطفى و رحال نصر ، المرجع السابق ، ص 29 .

² المادة 02 من أمر 76-103 ، المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع المعدل و المتمم .

³ المادة 1/120 من أمر 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم .

جانبا كبيرا من مواردها العامة الجانب المتمثل في الحصائل الضريبية ، و هذا ما قد يثقل كاهلها و تعجز عن إمكانية مرافقتها العامة الكفيلة بإشباع الحاجات المالية و الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية و كذا المنظومة التشريعية بحد ذاتها ، لذلك سنستعرض هنا مختلف آثار هذه الظاهرة ¹ .

أولا : الآثار المالية

تعتبر الضرائب من أهم موارد خزينة العمومية ، و ضياع نسب هامة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي يؤدي للإضرار بالخزينة العمومية ، و ميزانية الجماعات المحلية سواء كانت بلدية أو ولاية ، فالغش الضريبي بشكل عام يخل بالسياسة المالية للدولة ، و يترتب عن ذلك عدم قدرة الدولة على أداء وظيفتها الإقتصادية و السياسية و الإجتماعية الأمر الذي يساهم في الإخلال بمبدأ العدالة الإجتماعية ، و إنخفاض الدخل القومي و الفردي ، و عجز في الميزانية العامة بشكل يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى لسداد هذا العجز كالقروض الداخلية أو الخارجية التي يترتب عنها عدة انعكاسات سلبية في حالة عدم سدادها ، حيث يشكل ذلك عبء ثقيل على الدولة ، و يترتب عن التأخر في دفعها إرتفاع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام ، و إستمرار ذلك لمدة طويلة يؤدي لفقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد المترتبة عن الدين العام بشكل يهدد سواء المستقبل الإقتصادي أو السياسي للدولة ² .

ثانيا : الآثار الإجتماعية

يخل الغش الضريبي بفكرة العدالة في توزيع الضريبة ، و تنتشر الطبقة في أوساط المجتمع ، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تحترف الغش الضريبي ، و عادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي بشراء عقارات و منقولات أو تمويل مشاريع إقتصادية ، الأمر الذي يدفع المكلف النزيه للشعور بالغبن ³ ، و تهتز ثقته في الدولة بسبب عجزها عن إيجاد آليات فعالة تسمح بإمتصاص الأموال الضخمة التي يتم تداولها في السوق الموازية ، و التي تساهم في تحقيق النفع الخاص ، و تضر المجتمع بسبب إعتياد الفرد على إحتراف الغش و الإحتيال ، و التذليل لتحقيق الكسب السريع ، بحيث تنعدم الثقة و التوازن بين مختلف فئات المجتمع ، إضافة إلى إرتفاع مؤشرات الفقر و الأمية ، الهجرة سواء الداخلية أو الخارجية للبحث عن التروة بكل الطرق الممكنة ، و منها الطرق غير المشروعة كالرشوة و الإختلاس ، و فرض ضرائب مرتفعة على الإستهلاك ، و

¹ فوزي عطوي ، المرجع السابق ، ص 53-57 .

² بولجة نادية ، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، فرع القانون للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، 2014-2015 ، ص 37 .

³ يسرى مهدي حسن السمراني و زهرة خيضر عباس ، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و وسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي" ، مجلة جامعة الأخبار للعلوم الإقتصادية و الإدارية ، المجلد 4 ، عدد 9 ، د ب ن ، 2012 ، ص 191 .

التي لا تؤثر على أصحاب الدخل المحدود ، فالمساواة في دفع الضريبة بهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الإجتماعية بل يساهم في تعميق الفوارق الإجتماعية ، فمن المعقول أن يتساوى الأغنياء و الفقراء في الإستفادة من نفس الخدمة العمومية بنفس الثمن فيجب أن يدفع أصحاب الدخل المرتفع رسوما أعلى من تلك التي يدفعها أصحاب الدخل المحدود¹ .

ثالثا : الآثار الإقتصادية

من الآثار الإقتصادية الهامة الناتجة عن الغش الضريبي ، نقص أموال الخزينة العامة مما يجعل الدولة عاجزة عن تنفيذ المشاريع التي تعود بالمنفعة على المجتمع و بالتالي لن يكون في إستطاعتها توجيه النشاط الإقتصادي عن طريق إعفاء الأنشطة المراد تشجيعها من الضريبة ، و منحها بعض الإعفاءات الجبائية للمستثمرين ، و من آثار الغش الضريبي القضاء على المنافسة ، حيث أن المؤسسات المتهربة تقوي مكانتها بينما النزينة منها و التي تقوم بواجباتها الجبائية تبقى تعاني من كثرة المشاكل المالية ، إذ يؤدي التهرب إلى عدم توزيع الأعباء العامة و تحملها من طرف الممولين الأمناء دون المتهربين ، و تظهر أهم الآثار الإقتصادية الناجمة عن الغش الضريبي فيما يلي :

- نقص الإدخار العام .
- عجز الدولة على تشجيع المستثمرين و منحهم إعفاءات .
- ركود الإقتصاد .
- ارتفاع معدلات التضخم² .

رابعا : الآثار السياسية

تعتبر السياسة الجبائية العادلة من أهم المقومات الأساسية للديمقراطية الحديثة ، و يتجسد ذلك من خلال المساواة أمام الضريبة ، و هو ما أكده المشرع الجزائري في المادة 2/82 من دستور 2020 و التي تنص على : "..... كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة ، و يحدد القانون حالات و شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها " ³ ، كما بينت على أنه لا يجوز إستحداث أية ضريبة أو رسم إلا بمقتضى نص قانوني ، و الضريبة من واجبات المواطنة ، و يعتبر كل تطبيق لأية ضريبة أو رسم مستحدث بآثر رجعي إجراء باطل ، و مخالف للدستور .

ترجع المحاولات الأولى لتفسير حق الدولة في فرض الضرائب ، و إلزام المواطنين بأدائها إلى نظرية العقد الإجتماعي في القرن الثامن عشر للفيلسوف " روسو " الذي أرجع ذلك إلى إلزام المواطن بعقد معنوي مع دولته يسمى العقد الإجتماعي ، بحيث يتنازل المواطن عن جزء من ذمته المالية للدولة ، ذلك أنه ملزم بمقتضى عقد مالي بدفع

¹ قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص قانون جنائي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2013-2014 ، ص 47 .

² أو هيب بن سالمه ياقوت ، المرجع السابق ، ص 24 .

³ المادة 82 من دستور المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 ه الموافق ل 30 ديسمبر 2020 م ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 82 .

الضريبة ، و مقابل ذلك يستفيد من الخدمات التي تقدمها له الدولة كالصحة و التعليم المجاني¹ .

ظهرت في وقت لاحق نظرية أخرى أساسها التضامن الإجتماعي ، و التي إرتكزت على فكرة أن المواطنين يسلمون بوجود الدولة لأسباب سياسية ، و إجتماعية ، حيث تسعى الدولة لتحقيق مصالحهم ، و إشباع حاجياتهم ، و تمثل فكرة التضامن الإجتماعي الأساس القانوني الذي يبرر مشروعية فرض الدولة للضرائب بأنواعها المختلفة² ، سواء كان ذلك على مواطنيها أو المقيمين على إقليمها ، ذلك أن نظرية التضامن الإجتماعي ترتبط بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها ، و التي يتولد عنها عنصر الإلزام بالمشاركة في تمويل الأعباء العامة .

تعتبر قاعدة العدالة و المساواة في فرض الضريبة الأساس الذي تقوم عليه التشريعات الضريبية ، حيث يرى " آدم سميث " في كتابه ثروة الأمم : " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان ، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة"³ .

إذ تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة و يحقق أهداف الدولة التنموية و يضع حد لحالات التهرب و الغش الضريبي و يسمح للدولة بتتبع سياسة إقتصادية سليمة تقوم على إعطاء تحاليل و إحصاءات حقيقية⁴ ، ذلك أن التهرب الضريبي يعزز الصراع بين الحاكم و المحكوم الذي يتميز بحرص الدولة على فرض الضرائب و تحصيلها و السعي الدائم للمكافأة للتملص من الضريبة بإستعمال طرق تدليسية إحتيالية⁵ .

¹ أولعربي جمال ، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القنون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، الجزائر ، 2013 ، ص 13

² فرحي محمد ، " سياسة الإعفاءات الضريبية في الإقتصاد الجزائري و آثارها الإقتصادية و الإجتماعية " ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الإقتصادية و السياسية ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، 2003 ، ص 63 .
³ السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري ، د ط ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 21-20 .

⁴ طورش بتاتة ، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة ، 2012 ، ص 93 .

⁵ إيهاب خضر أحمد منصور ، العقوبات الضريبية و مدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ، أطروحة لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2004 ، ص 85 .

المبحث الثاني : أركان جريمة الغش الضريبي

تعتبر الضريبة فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية جبرا و من دون مقابل تستخدمها الدولة لتغذية نفقاتها و الوفاء بمقتضياتها و أهداف السياسة المالية العامة لها غير أن المكلف بالضريبة يلجأ في بعض الأحيان إلى التملص من دفع الضريبة لعدم قناعته بالتشريعات الجبائية .

تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب المباشرة ، و قانون الضرائب غير المباشرة ، و قانون الطابع ، و قانون التسجيل و الرسم على رقم الأعمال ، و القوانين الأخرى المرتبطة بالجبائية ، أو الإتفاقيات الدولية التي تهدف للحماية من الإزدواج ، و التهرب الضريبي التي صادقت عليها الجزائر ، و التي يتبين من خلالها إضفاء الطابع الجزائي لكل نشاط إجرامي يتضمن إستعمال طرق تدليسية إحتيالية سواء كانت مادية أو قانونية أو محاسبية تكون نتيجتها التملص الكلي أو الجزئي من وعاء الضريبة (**المطلب الأول**) ، سيتم من خلال هذا المطلب تحديد مضمون مبدأ الشرعية (**الفرع الأول**) ، و خصوصية مبدأ المشروعية في جريمة الغش الضريبي (**الفرع الثاني**) .

تقضي القاعدة العامة بأن القانون الجنائي لا يهتم بما يرد في ضمير الفرد من أفكاره لكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار لذا يستلزم الأمر ضرورة توافر ركن مادي لكل جريمة أيا كان نوعها إلا أن هذا الركن لم يعد كافيا لتشكيلها (**المطلب الثاني**) و بالتالي هذا ما يستوجب التطرق إلى الركن المادي لجريمة الغش الضريبي و سيتم ذلك من خلال صور النشاط المادي في جريمة الغش الضريبي (**الفرع الأول**) ، و صور الركن المادي في جريمة الغش الضريبي (**الفرع الثاني**) .

و بالتالي أصبحت الجريمة تتطلب ركنا معنويا بإعتبار أنه لا تكون هناك عقوبة بغير إرادة آثمة (**المطلب الثالث**) ، نتعرض في هذا المطلب إلى القصد الجنائي العام (**الفرع الأول**) ، ثم القصد الجنائي الخاص (**الفرع الثاني**) .

المطلب الأول : الركن الشرعي

تعتبر الشرعية الجزائية من العناصر الأساسية التي تقوم عليها التشريعات الجزائية ، فهي عنصر أساسي لتقرير الجريمة و الجزاء ، غير أن هذا المبدأ لم يبقى محافظا على أصوله التقليدية في مجال الجرائم الاقتصادية ، حيث إنحرف مبدأ الشرعية الجزائية عن القواعد العامة في الجريمة الاقتصادية ، و في إطار جريمة الغش الضريبي بقي محافظا على ملامحه التقليدية .

الفرع الأول : مضمون مبدأ المشروعية

يعتبر كل سلوك إجرامي تصرف غير مشروع¹ ، و يجد مبدأ الشرعية أساسه القانوني في الدستور ، و يعتبر من أهم الأسس التي يستند عليها القاضي في بناء حكمه ، و يهدف لضمان مساواة الأفراد أمام القضاء ، بحيث يتمتع كل فرد بحق اللجوء للقضاء لوقف الإعتداء أو المطالبة بإسترجاع حقه الضائع².

يقصد بمبدأ الشرعية في قانون العقوبات لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص في القانون³، و تتجلى أهمية احترام مبدأ الشرعية الجزائية كذلك في حماية حقوق الأفراد من تعسف السلطة ، حيث نصت المادة 43 من دستور 2020 على أنه : " لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم " ، فلا يمكن أن يتابع أحد أو يحتجز إلا في الحالات المحددة بالقانون ، و طبقا للأشكال التي نص عليها .

تجتمع العقوبات الجزائية لمبدأ الشرعية و الشخصية ، و يترتب عن مبدأ الشرعية عدة نتائج ، و منها أن القوانين هي التي توضح العقوبات اللازمة لكل جريمة .

تتولى السلطة التشريعية التي يمثلها البرلمان مهمة التشريع وفقا لإجراءات المنصوص عليها في المادة 139 من دستور 2020⁴ ، حيث يناقش مجلس الأمة النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني ، ثم يصادق عليه بأغلبية ثلاثة أرباع أعضائه ، و في حالة الخلاف بين الغرفتين تجتمع لجنة متساوية الأعضاء من الغرفتين بطلب من رئيس الحكومة لإقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف ، ثم يعرض هذا النص على

¹ محمد سعيد نمور ، أصول الإجراءات الجزائية ، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية ، د ط ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2005 ، ص 42 .

² المادة 43 من دستور المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 هـ الموافق ل 30 ديسمبر 2020 م ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 82 .

³ المادة 01 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق الموافق 8 يونيو سنة يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم .

⁴ المادة 139 من دستور المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 هـ الموافق ل 30 ديسمبر 2020 م ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 82 .

كلتا الغرفتين للمصادقة عليه ، و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يطرأ أي تعديل عليه إلا بموافقة الحكومة ، و في حالة إستمرار الخلاف يسحب النص - أما إذا كان الأمر يتعلق بقانون المالية فإنه يصادق عليه البرلمان في مدة أقصاها 75 يوما ، و في حالة مرور هذا الأجل دون المصادقة عليه يصدر رئيس الجمهورية مشدوع الحكومة بأمر .

يتميز المجال الإقتصادي بسرعة التطور ، الأمر الذي دفع المشرع لإخضاع التشريعات الجزائرية للتعديل ، و التغيير المستمر ، و ترتب عنه لزوم تدخل المشرع لتقرير حماية جزائية تراكب هذه التغييرات ، و بناءا على ذلك لا يمكن ضبط المجال الإقتصادي عن طريق القانون بصفة مستمرة نظرا لكون المجلس الشعبي الوطني لا ينعقد إلا مرتين في السنة ، و فرض بذلك الواقع تقنية تقليد التشريع في المجال الإقتصادي عن طريق التنظيم ، و التي غايتها الحماية الجزائية من الجرائم الإقتصادية ، و شكل ذلك في نفس الوقت تراجعا هاما للتشريع كمصدر رسمي قطعي للقانون الجزائري¹.

الفرع الثاني : خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي

نص المشرع الجزائري على تجريم ظاهرة الغش الضريبي في عدة نصوص قانونية حيث ورد في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة عدة نصوص تجرم بشكل صريح لجوء المكلف لإستعمال طرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة .

أكدت المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمته ، و يعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم إعساره ، أو وضعه لعراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة أو الرسم المفروض على المكلف ، و حددت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال الطرق التدليسية ، و التي تتمثل خاصة في :

- إخفاء المكلف أو محاولة إخفائه للمبالغ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لاسيما عمليات البيع بدون فاتورة .

- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة بهدف إثبات الحصول على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة ، و إما الإستفادة من المزايا الجبائية.

- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات وهمية في دفتر اليومية أو الجرد .

- الإغفال أو التصريح الناقص لمداخيل أو رقم الأعمال عن سوء نية .

¹ صائغي منذر ، مبدأ الشرعية الجزائية في قانون العقوبات الإقتصادية الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الجنائية ، معهد الحقوق و العلوم الإدارية ، جامعة الجزائر ، 1984 ، ص 60 .

- سعي المكلف لتنظيم إعساره و الحيلولة دون تحصيل الضرائب المستحقة عليه ¹.

كما نصت المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كذلك ، على المسؤولية الجزائية للقائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات ، عندما تكون المخالفة قد ارتكبتها شركة أو شخص معنوي يخضع للقانون الخاص ، حيث يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين ، و ضد الشخص الاعتباري ، و كذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية ² ، و نص قانون الضرائب غير المباشرة كذلك على معاقبة كل من يستخدم طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها في حالة الإخفاء الذي يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000.00 دج ³ ، و تعتبر طرق إحتيالية خاصة :

- إخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة عليه .

- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إما الحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو إرجاعها ، و إما الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة .

- المناورات التدليسية التي يترتب عنها تنظيم المكلف لإعساره ، و كل مناورة أخرى تهدف لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها ⁴.

أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 33 من قانون الطابع على أن كل غش أو محاولة للغش و كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش يتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 من هذا القانون ، و يتعلق الأمر بالآلات الطبع التي سبق أن وافقت عليها الإدارة الجبائية يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها ، و في الحالة التي يتم فيها إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000.00 دج ⁵ و كذلك نص المادة 34 من نفس القانون التي نصت على ما يلي : " كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة و تصفية أو رفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه بإستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين خمسمائة

¹ المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

² المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

³ المادة 532 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

⁴ المادة 533 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

⁵ المادة 33 من الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 هـ الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الطابع ، المعدل و المتمم .

ألف دينار (5.000.00 دج) و مليونين دينار (20.000.00 دج) ، و سجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ، في حالة الإخفاء الذي يتجاوز عشر المبالغ الخاضعة للضريبة أو مبلغ مائة ألف دينار (1.000.00 دج) " 1 .

ترتبط القوانين الجنائية بقوانين أخرى كقانون الصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج ، حيث نصت المادة 1 من الأمر 96-22 المؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل و المتمم بالأمر 10-03 المؤرخ في 26 غشت 2010 على معاينة : " كل من يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة الأولى بالحسب من سنتين إلى سبع سنوات و بغرامة لا تقل عن ضعف قيمة محل الجريمة و مصادرة محل الجنحة و الوسائل المستعملة في الغش " 2 .

أكدت المادة 149 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كذلك على أن المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة عند الإستيراد و التصدير يتم إثباتها بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام ، أو يتم معاينتها بواسطة محاضر محررها ضباط الشركة القضائية ، أو أعوان إدارة الجمارك ، أو الضرائب المباشرة ، و غير المباشرة ، و التسجيل ، و قمع الغش و المخالفات الإقتصادية 3 .

يستفاد مما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون ، و يفهم من ذلك أن المشرع الجزائري إلزم بالقواعد العامة فيما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي ، و يرجع ذلك لعدة اعتبارات إقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملية الإقتصاديين ، فالأصل في القانون الجزائي العام أن تحدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة ، و العقوبات الأصلية أو التكميلية 4 .

تأثر المجال الإقتصادي بالتغييرات التي عرفتها البشرية في مختلف الميادين بسبب العولمة ، حيث أصبح قانون الجماعة هو الذي يطغى على العلاقات الإقتصادية ، و تجسد هذا القانون في الإتفاقيات المختلفة ، حيث يعتبر الإتفاقيات الدولية الموقعة المصادق عليها من طرف الدولة ذات أثر مباشر في النظام القانوني الداخلي 5 ، و لا يمكن للقاضي

1 المادة 34 من الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 هـ الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون الطابع ، المعدل و المتمم .

2 المادة 1 من الأمر 96-22 المؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل و المتمم بالأمر رقم 10-03 المؤرخ في 26 غشت 2010 ، ج ر ج د ش ، عدد 50 .

3 المادة 149 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

4 أحسن بوسقبة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، طبعة 17 ، دار هومة ، الجزائر ، 2014 ، ص 469-470 .

5 MICHELS Olivier , JACQUES Elodie , principe de droit pénal , 3 éme édition , Bruxelles , 2015 , p29

الوطني بأي حال من الأحوال إستبعادها إلا لأسباب قانونية¹ ، و أكد المشرع الجزائري في المادة 91 من دستور 2020 على سمو المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية على القوانين الداخلية .

يرد الغش الضريبي الدولي في الإتفاقيات الجبائية الدولية التي تنظم حالات التهرب و الإزدواج الضريبي الدولي ، و الذي يشكل جريمة مركبة إذا إقترن بمخالفة القوانين التي تنظم تحويل رؤوس الأموال من و إلى الخارج ، و تحويل أرباح الشركات الأجنبية بطرق غير شرعية² ، و تختلف هذه الجريمة عن جريمة الغش الضريبي في صورتها البسيطة ، لذلك أبرمت الجزائر عدة إتفاقيات ثنائية لتفادي التهرب الضريبي و يمكن ذكر البعض منها :

- الإتفاقية مع الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي ، و تجنب التهرب و الغش الضريبيين الذي يستهدف الضرائب على الدخل و الثروة و التي تم توقيعها في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011³ .
- الإتفاقية مع المملكة العربية السعودية لتجنب الإزدواج الضريبي ، و لمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل و ، رؤوس الأموال ، و التي تم توقيعها في الرياض بتاريخ 19 ديسمبر 2013 .

المطلب الثاني : الركن المادي

يتمثل الركن المادي في جريمة الغش الضريبي في الإعتداء على مصلحة ضريبية يقع هذا الإعتداء بمخالفة الإلتزام الضريبي الذي يفرضه القانون على المكلف بمقتضى العلاقة التي تقوم بينه و بين الدولة ، فالجريمة الضريبية يفترض أساسا لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المكلف) و الدولة (شخص معنوي) ، و القاعدة أن الركن المادي في جريمة الغش الضريبي من عنصرين سنتطرق إليهما من خلال : صور النشاط المادي في جريمة الغش الضريبي (الفرع الأول) ، و صور الركن المادي في جريمة الغش الضريبي (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : صور النشاط المادي في جريمة الغش الضريبي .

¹ PICHARD Isabelle , ALBA Gautier , la prise en conte du droit étranger en droit fiscal , revue de fiscalité de l'entreprise , Paris , 2014 , p55 .

² أولعربي جمال ، نفس المرجع السابق ، ص122-123 .

³ مرسوم رئاسي رقم 15-336 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الإتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي ، و تجنب التهرب و الغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة ، ج ر ج د ش ، عدد 70 .

تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال إحتيالية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً¹ .
و من خلال نص هذه المادة يتضح لنا أن للنشاط المادي في جريمة الغش الضريبي ثلاثة صور و هي ما سنتطرق إليه من ما يلي :

أولاً : استعمال طرق إحتيالية

إن جريمة الغش الضريبي لا تقوم ما لم يقم الفاعل بإستعمال طرق إحتيالية تدليسية و قام بالحصول من ورائها على تملص كلي أو جزئي من الضريبة المفروضة عليه .
فالمشرع الجزائري لم يعرف الطرق الإحتيالية على إعتبار أن كل تعريف لها يقصر عن الإحاطة بكل أساليب الإحتيال ، غير أن المقصود بها واضح عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرقاً إحتيالية في مختلف النصوص و القوانين الخاصة بالضرائب .
حيث ورد في المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ستة (06) أعمال إعتبرها طرقاً إحتيالية ، و هو نفس العدد الذي أورده المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، فيما أوردت المادة 2/407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة عمليين إعتبرتهما من هذا القبيل ، و هو نفس العدد الذي أورده المادة 4/34 من قانون الطابع و كذا المادة 1/19 من قانون التسجيل .
لقد إكتفى المشرع الجزائري بسرد بعض الأعمال التي تعتبر بمثابة طرق تدليسية في قوانينها الجبائية على سبيل المثال ، و من بين الطرق التدليسية التحايل المادي و التحايل القانوني و التحايل المحاسبي إضافة إلى التزوير في الإقرارات الضريبية و إعطاء بيانات غير صحيحة و كذلك التلاعب عن طريق الدفاتر التجارية و السجل التجاري .

1- التحايل المادي و المحاسبي و القانوني

سنقوم بدراسة كل تحايل على حدى كالتالي :

1-1- التحايل المادي :

تتم هذه الصورة من التحايل عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع و الخدمات و المنتوجات الخاضعة في الواقع للضريبة ، و جعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب و قد نص المشرع على هذه الصورة ضمن أغلب القوانين الضريبية .
فمثلاً يصرح المكلف بالضريبة بأنه ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح يزداد مبلغ الحقوق المتملص بها 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 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه .

¹ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، المرجع السابق ، ص 466 .

- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج¹.

و كذلك يعتبر تحيل مادي إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب و الرسوم التي هي مفروضة عليها .
بالإضافة إلى أنه يعتبر من أعمال تدليسية إحتيالية على وجه الخصوص إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها و لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة .
فمثلا يقوم صاحب ورشة لصناعة الملابس النسيجية بالتصريح بنسبة خسارة قدرها 80% على شكل بقايا نسيج في حين ان النسبة الحقيقية هي 20% فيستفيد صاحب الورشة من 60% ببيعه تلك المهملات إلى صناع الأفرشة و الأغذية .
و الإخفاء المادي يتم عندما يغير المكلف بالضريبة عمل مادي بدون مشروعية كإغفال بيع أو شراء أو زيادة أو إنقاص و عاء الضريبة ، إذ قد يكون هذا الإخفاء جزئيا أو كليا و نبين ذلك فيما يلي :

1-1-1- الإخفاء الجزئي

و يتمثل الإخفاء الجزئي هنا في نية المكلف بالضريبة تتجه إلى التخفيض من عبئ الضريبة دون التخلص منها كليا ، و يتحقق ذلك بحرصه على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة تهربا من دفعها جزئيا ، كما يمارس نشاطات ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلا إلى جانب النشاط الرئيسي للمؤسسة المصرح به و بنتائجه أو الإنتاج بمقاييس مخالفة تفوق المقاييس المحددة مسبقا².

1-1-2- الإخفاء الكلي

و يحدث هذا الإخفاء عندما يقوم المكلف بالسعي جاهدا إلى التملص كليا من دفع الضريبة مستغلا في ذلك نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية ، حيث يقوم المكلف بالضريبة بإنشاء وحدات و إقامة مصانع صغيرة في مناطق إهلة بالسكان ، و كذا المحلات لإيداع البضائع و هنا يتم الإيداع و البيع دون فاتورة من غير ترك أي أثر لذلك و هو ما يعبر به قانونا بعدم التصريح بالنشاط أو الوجود .
و يشكل هذا النوع من التحايل خطرا كبيرا على الدولة لانه يساهم في توسيع مجال الإقتصاد السري غير شرعي من خلال السوق السوداء ، و يرجع ذلك لغياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعرض الإدارة من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء الضريبية³.

¹ المادة 193 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم .
² مداخلة الأستاذ يامة إبراهيم ، " النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري " ، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر ، بتاريخ 29 جانفي 2013 ، ص 04 .
³ وفاء شيعاوي ، جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، عنابة ، الجزائر ، 2002 ، ص 56 .

كما يعد من قبيل الإحتيال قيام المكلف بعرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية و جعلهم غير قادرين على تأدية مهامهم و هذا ما جاء في المادة 3/533 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
و الجدير بالذكر أن قانون الرسوم على رقم الأعمال أفرد لهذه الصورة حكما خاصا حيث عاقب كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل فيه اداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها متى أمكن تقدير أهمية التدليس¹.

1-2- التحايل المحاسبي

يكون التحايل المحاسبي بإخلال المكلف بالضريبة بالإلتزامات الجبائية و المحاسبية المترتبة في ذمته بمقتضى العلاقة الضريبية ، إذ يجيز القانون الجبائي المكلف بالضريبة على التصريح بوجود نشاط ممارس و عليه أن يقدم لإدارة الضرائب وفقا لقانون التصريحات التي توضح نتائج نشاطه خلال كل سنة مالية مدعما ذلك بوثائق ثبوتية .
و التحايل المحاسبي هو الأكثر إستعمالا حيث يمكن المكلف بالضريبة أن يزيّف في محتوى التصريحات فيسعى إلى إدخال تغييرات في المحاسبة باعتبارها الأساس الذي تنطلق منه الإدارة في تحديد الوعاء الضريبي و القيام بالمراقبة و يبحث عن مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من جهة و بينها و بين المستندات الثبوتية من جهة أخرى ، إذ يعمل على تبرير الأعباء و إثبات المداخل المقيدة محاسبيا خلافا للوقائع .
فالمستندات الثبوتية هي أدلة كتابية تثبت صحة العمليات التي قام بها التاجر أو الشركة و المقيدة بالدفاتر و عدم وجودها يضعف الثقة بتلك الدفاتر و يثبت سوء النية المكلف كفوآثير الشراء و البيع و قد نصت عليها المادة 2/29 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و تتعدد طرق الغش الضريبي عن طريق المحاسبة فتعدد من التخفيض التافه للمبيعات أو الإستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء المقابلة للخصم².

و عليه يمكن القول بأن التحايل المحاسبي يتجسد في الواقع بقيام المكلف بالضريبة بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات و عدم التصريح ببعضها عن طريق إنشاء محاسبة صورية على سبيل المثال يخضع التاجر حسب رقم أعمالهم لأحد النظامين النظام الجزافي إذا لم يتجاوز رقم أعمالهم مبلغ 2.500.000 دج أو 1.200.000 دج حسب نشاط المكلف بأداء الضريبة أو نظام الربح الحقيقي إذا تجاوز المستوى المذكور و على هذا الأساس يقتضي تحديد النظام الإدلاء بتصريحات لإدارة الضرائب³.

إن مصدر التحايل المحاسبي هو التهرب من دفع الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، و يقوم به المكلف بدفع الضرائب بطرق عديدة و معظمها ينحصر في تخفيض دخل التكلفة و عليه يمكن القول بأن التحايل المحسبي يتم عن طريق :

¹ مداخلة الأستاذ يامة إبراهيم ، " النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري " ، المرجع السابق ، ص 5 .

² وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 58 .

³ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، المرجع السابق ، ص 471 .

1-2-1- تخفيض الإيرادات :

يعتبر عدم التصريح بالمداخيل أو التقليل منها الصورة المثلى لهذه الحالة و يعتبر التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد أعمال تدليسية و يكون ذلك بعدة أساليب¹.
كان يلجأ المكلف إلى بيع منتجات مؤسسته دون فاتورة و ذلك من أجل أن يتفادى المكلف تقييد المبيعات محاسبيا على الإطلاق أو تقييدها بثمن أقل من ثمنها الحقيقي مبررا ذلك الإفراط في التخفيضات التجارية لزبائنه ، أو تسجيل العودة الوهمية للبضائع .
كما يلجأ المكلف إلى عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات الإستثنائية الناتجة عن عناصر الأصول و تلك الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من المواد الصناعية كالصناعات النسيجية أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية و نشاطات البناء².

بالإضافة إلى ذلك فقد ذكرت نفس المادة أنه تعتبر من أعمال التدليس تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة و إما الإستفادة من الميزات الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات المدنيين بالضريبة كالإستفادة غير المشروعة من التخفيضات المطبقة على الأرباح المعاد إستثمارها ، و التي تصل إلى 30 % من التخفيضات المطبقة على المحقق ، خلال السنتين الأوليتين للنشاط الممارس من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني إذ تخفض بنسبة 25% و لا يطبق هذا التخفيض على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربهم تقديرا جزافيا³.
و فضلا عن الإفلات من الضريبة الذي يحققه المكلف بهذه الأساليب ، فإن تخفيض إيراداته على هذا النحو يمكنه من الإستفادة من النظام الجزافي الذي يتحدد أساسا حسب رقم الأعمال .

و الملاحظ ان هذه الصورة من الإحتيال لا تقتصر على أصحاب المؤسسات و التجار إنما تتصرف إلى بعض أصحاب المهن الحرة إذ يحجم بعضهم عن التصريح بمداخيلهم الحقيقية و يكفون بالتصريح بجزء منها فقط .

1-2-2- تضخيم التكاليف

لقد أجاز المشرع الجزائري للمكلف خصم بعض التكاليف من الربح الخاضع للضريبة و يقصد بالتكاليف الجائز خصمها جميع المصروفات التي تنفقها المنشأة للضريبة في سبيل تسيير أعمالها و إدارة المشروع و المحافظة على قوتها الإنتاجية .

¹ عدنان حمدي عابدين ، الإحتيال المالي ، د ط ، مكتبة لبنان ناشرون ، لبنان ، 2008 ، ص 35.

² مداخلة الأستاذ يامة إبراهيم ، " النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري " ، المرجع السابق ، ص 6 .

³ المادة 21 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم.

و لكي لا ينتهز المكلفين هذا الحق و يقومون بإدخال بعض التكاليف التي ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو البالغة في تقديرها للتخفيض من الضريبة المفروضة على الأرباح المحققة فقد أوجب المشرع شروط معينة لقبول خصم هذه التكاليف¹:

- أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة مبالغ لا مبرر لها و لا تساعد على تسيير أعمال ثلت المؤسسة ، و الزيادة في إنتاجها و أرباحها كالمصاريف الشخصية و التكاليف و الخسائر المحتمل تحققها .

- أن تكون التكاليف فعلية أي مرفقة بوثائق رسمية و مبررات كافية فلا يجوز خصم التكاليف إذا لم تتحقق بصفة فعلية و كانت محتملة الحدوث .

- أن تكون محددة من طرف القانون و يجب أن لا تكون قد أخذت بعين الاعتبار تحديد الإيرادات الصافية لإحدى الأصناف أي لم يسبق خصمها من الأصناف الأخرى للإيرادات².

- أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة أما إذا كانت هذه التكاليف من شأنها زيادة الأرباح أي زيادة الكفاية الإنتاجية للمؤسسة فإنه لا يجوز خصمها³.

- إن مبالغ الأعباء أو التكاليف تخصم من المداخل الإجمالية من أجل تحديد قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة شرط أن تكون الأعباء متعلقة بنشاط ممارسة المؤسسة و مدعمة بوثائق تبريرية ، و أن تكون في إطار الحدود التي وضعها القانون حتى لا يبالغ فيها ، غير أن بعض المكلفين يستغلون هذا الحق لإدخال بعض التكاليف التي ليس لها علاقة بنشاطاتهم قصد التخفيض من قيمة الأرباح الخاضعة للضرائب و التي تتناسب طرديا مع قيمة الضريبة حيث كلما زادت مبالغ الأرباح الصافية إرتفعت بالنتيجة قيمة الضريبة المحصلة لصالح الخزينة العامة فضلا عن سعيهم إلى الإستفادة من التخفيضات و الإمتيازات الجبائية إستنادا إلى وثائق غير صحيحة⁴.

و فضلا عن ذلك أضافت القوانين الجبائية صور أخرى تتعلق بتقديم الأوراق غير الصحيحة التي تدعم الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضرائب و الرسوم⁵.

و رغم تحديد المشرع التكاليف الواجب خصمها ، فإن المكلفين يلجؤون إلى تضخيم النفقات و الزيادة في التكاليف قدة المستطاع من الضريبة المفروضة على الأرباح المحققة و من بين الطرق الأكثر إستعمالا نذكر مايلي :

● تضخيم حساب المشتريات .

و يتم ذلك عن طريق إستخدام فواتير مزورة حيث يقوم المكلف بشراء فواتير فارغة من عند التجار أو المؤسسات التي تقوم ببيع مثل هذه الفواتير (إما بسبب ضعف نشاطه أو بسبب رغبتها في الحصول على الربح بأيسر الطرق) ثم يقوم المكلف ببيع هذه الفواتير

¹ وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 59 .

² شاذلي محمد ، " القانون الجبائي " ، محاضرات أقيمت على طلبة الماجستير ، تخصص قانون أعمال ، 1997 ، عنابة ، الجزائر ، ص 40 .

³ وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 6 .

⁴ الأستاذ يامة إبراهيم ، " النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري " ، المرجع السابق ، ص 5-6 .

⁵ المادة 4/533 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم .

بمبلغ معين يكون ثمن شراء بضائع لم تشتري أصلا و بذلك يستفيد المكلف من الفرق بين سعر شراء الفاتورة (المنخفض) و السعر المقيد فيها (المرتفع)¹.

• تضخيم المصاريف العامة .

يستغل المتهربين حقهم في خصم بعض المصاريف فيقومون بالمغالطات فيها قصد تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة و يتم ذلك عن طريق :

- الزيادة في قيمة الإيجار :

حيث جعل المشرع الجزائري مختلف التكاليف و الأعباء و أجور الكراء الخاصة بالمباني المخصصة مباشرة للإستغلال².

إلا أن بعض المكلفين يتخذون مكانا مشتركا للسكن و التجارة و يقومون قيمة الإيجار لكليهما و إعتبارها قيمة إيجارية واحدة للزيادة في مبلغ الإيجار و بالتالي التخفيض من الربح الخاضع للضريبة بعد خصمه منه ، و يقوم الشريك المتضامن في شركة التضامن الذي يملك العقار أو المبنى الذي تشغله الشركة بتحرير عقد إيجار صوري تكون فيه القيمة الإيجارية كبيرة مقارنة مع القيمة الإيجارية الفعلية في حالة ما إذا تم إستئجار نفس العقار من الغير / و من الأمثلة على ذلك :

- كأن يقوم المكلف بتصليح سيارته الشخصية و تسجيل مصاريف تصليحها بسجلاته المحاسبية بإعتبارها سيارة مصلحة أي تقوم بمصالح المؤسسة .
- أن يسجل المكلف مصاريف صيانة و ترميم المنزل في سجلاته المحاسبية عل أنها مصاريف صيانة مخزن مثلا أو تعديل في مقر إدارة المؤسسة .
- أو يجعل المكلف تكاليف منزله من ماء و كهرباء و غاز على عاتق المؤسسة على أساس إنفاق هذه الأخيرة لكل هذه التكاليف .
- قيام المكلفين بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة مسجلين إياها ضمن الترميمات الحاصلة في المؤسسة .
- أو إقتناء قطع للتصليح أو للصيانة و إدراج تكاليفها ضمن أعباء المؤسسة في حين يتم بيعها دون إستعمالها و إغفال ذلك في المحاسبة .
- القيام برحلات سياحية و إدراج مصاريفها ضمن أعباء المؤسسة المتعلقة بالدعاية و كذا تضخيم مبالغ الإشهار و تسجيل ذلك في محاسبة

¹ وفاء شيعاوي، المرجع السابق ، ص 61 .

² المادة 1/169 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم .

المؤسسة على أساس أنها أعباء و مصاريف مرتبطة بالإستغلال و ذلك قصد التخفيض قدر المستطاع عن الربح الخاضع للضريبة¹.

- التصريح بأجور موظفين وهميين و وظائف وهمية :

و يقصد بها تلك الوثائق المثبتة لرواتب ممنوحة لصالح مستخدمين و عمال و موظفين وهميين لا يقومون بأي عمل في مؤسسة المكلف بالضريبة أو أن هذه الرواتب حقيقية و لكن مبالغ فيها بمعنى أن المكلف يقوم بالتسجيل المحاسبي لأجور و مرتبات عمال وهميين لا وجود لهم في الواقع لكنهم يمتلكون وثائق و بيانات رسمية مقيدة محاسبيا في دفاتر المؤسسة.

أو يقوم المكلف بالضريبة بالمبالغة في تسجيل مرتبات أشخاص موجودين داخل المؤسسة فعلا مقابل أعمال هامة يقومون بها داخل هذه المؤسسة دون القيام بهذه الأعمال في الواقع.

• تضخيم قيمة العجز .

في بعض الأحيان يلجأ المكلف بالضريبة إلى إستعمال طرق إحتيالية محاسبية للتوصل في نهاية السنة إلى عجز في إحدى إيراداته ، ث يحسم هذا العجز الوهمي من الربح الصافي للتخفيض دائما من الضريبة المفروضة عليه أو التخلص نهائيا من دفع الضريبة في تلك السنة ، إذا كان العجز يفوق إيراداته لتلك السنة ، و مثال ذلك :

في سنة 1991 أصيب مكلف بالضريبة بحجز ناتج عن مهنته التجارية يقدر ب50.000 دج و يملك إيرادات أخرى عقارية و أجور و إيرادات أخرى لقيم منقولة تقدر ب 300.000 دج .

و بعد خصم 500.000 دج من الدخل الإجمالي يبقى رصيد العجز يساوي 200.000 دجو بالتالي فالمكلف بالضريبة هنا لا يخضع إلى الضريبة بموجب سنة 1991 و ما تبقى من العجز يطرح من الدخل الإجمالي لسنة 1992 و هذا إلى غاية 1996 .

بمعنى أن العجز ينقل إلى الدخل الإجمالي للسنوات التالية حتى السنة الخامسة إذا كان الدخل الإجمالي غير كافي حتى يتم الحسم كليا .

1-3- التحايل القانوني

¹ وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 63 .

يعرف على أنه الإخفاء القانوني الذي يسميه علماء القانون المدني بالتظاهر أو التصرفات الصورية ، و هو العملية التي يتم من خلالها خلق وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية الحقيقية¹.

و يأخذ التحايل القانوني مظهران فهو يتم إما عن طريق :

- ✓ التلاعب في تكيف الحالات القانونية .
- ✓ القيام بعمليات وهمية .

1-3-1- التلاعب في تكيف الحالات القانونية

يقوم المكلف في هذه الحالة بتزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة منها أو خاضعة لضريبة أقل ، و يتمثل أيضا في تحريف المعنى الحقيقي لعملية ما ، و الأمثلة عن ذلك عديدة منها :

حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح بين الشركاء الخاضعة للضريبة و وضعها بشكل آخر لا يخضع للضريبة و هو عملية دفع الأجور للعمال و المستخدمين و بالتالي لا تخضع تلك الأرباح للضريبة .

تصريح المكلف بأن التصريح الصادر عنه هو هبة غير أنه في الحقيقة هو عقد بيع و ذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل ، مستترا بصورية العقد رغم صحته من الناحية القانونية².

كما يعد مرتكبا لجريمة الغش الضريبي من يقوم بتنظيم إعساره خلافا للوقائع للحيلولة دون تحصيل الضرائب و الرسوم المدين بها ، كأن يسجل جميع ممتلكاته بإسم أولاده أو زوجته و قد أشارت أغلب النصوص التنظيمية إلى إعتبار الإعسار من طرق الإحتيال و ذلك بنص المادة 2/404 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و المادة 5/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، و المادة 199 من قانون التسجيل ، و المادة 34 من قانون الطابع .

و فضلا عن ذلك فقد أضاف البعض من الفقه صورا أخرى و إعتبرها من قبيل طرق الإحتيال التي تظهر الواقع على غير حقيقته ، كإصطناع مستند يفيد أن البضائع سلمت للمكلف على سبيل الوديعة فقط في حين أنها سلمت بمقتضى عقد بيع .

1-3-2- التحايل عن طريق القيام بعمليات وهمية

¹ مداخلة الأستاذ إبراهيم يامة ، " النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري " ، المرجع السابق ، ص 7 .

² Martinez jean claude , La Fraude fiscale , 1ér édition , presse, universitere de France , paris , Op cit , p12 .

تتمثل هذه الصورة خاصة في استعمال فواتير مزيفة أو صورية و يستعمل عادة في مجال الرسم على القيمة المضافة (tva) ، حيث يتم الحصول على فواتير مزورة (وهمية) من مؤسسات تجارية مختصة ببيع تلك الفواتير مما يسمح بتوهم عملية شراء و بيع ، و يؤدي هذا إلى خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة على الفواتير المزورة للمؤسسة التي باعت.

كأن يمارس الجاني نشاطا تجاريا أو صناعيا مستعملا سجلا تجاريا لشخص متوفى أو عديم الأهلية القانونية أو غير موجود أصلا ، أو أن يقدم المكلف بالضريبة وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسة حقيقية .

و يعتبر أيضا من ضمن أعمال الغش الضريبي القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها¹.

2- التزوير في الإقرارات الضريبية و إعطاء بيانات غير صحيحة

يعرف الفقه الجبائي التزوير بأنه تغيير الحقيقة بقصد الغش في محرر بإحدى الطرق المقررة بالقانون تغييرا من شأنه أن يسبب ضررا للغير .
و التزوير يقصد به أيضا قيام الموظف العمومي أو القائم بوظيفة عمومية أثناء عمله بتغيير الحقيقة بطريقة من الطرق المحددة قانونا مع علمه بأنه من شأن هذا التغيير أن يلحق ضررا بالغير².
و لقد عاقب المشرع الجزائري كل من ارتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في قانون العقوبات³.
و يشترط في التزوير أن يكون في محرر رسمي أو عمومي له صفة المستند و ينحصر التزوير في الإقرارات الضريبية و إعطاء بيانات غير صحيحة في تغيير الحقيقة بالنسبة للبيانات التي يدلي بها الممول عن حالته المالية و كذا عن الوعاء الضريبي و أرباحه ... إلخ .

و يجب أن تتم هذه الإقرارات ضمن وثائق معمول بها تجاريا كالسجلات و الوقائق التي تحل محلها و كذا البيانات و الجداول التي يتم التصريح ضمنها .
و يعرف الإقرار الضريبي بأنه بيان يقدمه المكلف بدفع الضريبة أو يكلف بتقديمه شخص آخر و يتم من خلال تحديد وعاء الضريبة ، و يتمثل في الحالة الأولى بأن يقدم المكلف إقرارا عن دخله ، و في الحالة الثانية بأن يقدم الشخص المدين بقيمة المادة المضافة للضريبة إقرارا عنها تحدد الضريبة على أساسه⁴.

¹ وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 67 .

² أحسن بوسقيعة ، قانون العقوبات في ضوء الممارسة القضائية ، د ط ، بارتي للنشر ، الجزائر ، 2013 ، ص 86.

³ المادة 216 من قانون 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 و المتضمن قانون العقوبات .

⁴ طالب نور الشرع ، المرجع السابق ، ص 57 .

و يجب أن تقدم الأوراق و البيانات الضريبية المزورة إلى إدارة الضرائب حتى يعاقب على التزوير ، بمعنى لا عقاب على هذا التزوير ما لم يقترن بإستعمال و عن طريق المحرر المزور و يستوجب تقديمه إلى إدارة الضرائب .
و هذه البيانات يجب أن تكون منصبة على الأوراق و الإقرارات الضريبية التي فرض القانون على المكلفين تقديمها في مواعيد محددة ، كالتالي لتحدد الوعاء الضريبي .

و التزوير قد يكون في صورة التخفيض أو الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا ، و هذا بهدف التهرب من دفع الضرائب و الرسوم المستحقة للخرينة العمومية ، أو يلجأ الممول إلى إستعمال اليد العاملة دون القيام بإجراءات القانونية أمام المصالح المعنية .

3- التلاعب عن طريق الدفاتر التجارية و السجل التجاري

إن البعض من المكلفين يعتمدون إلى مخالفة الشروط الواجب توافرها في الدفاتر التجارية تهربا من دفع الضريبة و يتم التهرب بعدة طرق نذكر منها :

- إمساك دفاتر غير منظمة من الناحية الشكلية ، كأن يقوم مثلا بمسح أو شطب البيانات المدونة في الدفتر أو يقوم المكلف بالضرب بتغيير و تعديل بإستمرار في القيوم المحاسبية مما يدعوا إلى الشك في صحتها و كذلك عندما يقوم المكلف بتغيير تواريخ البيع و الشراء أو ترك فراغات لذلك أو حشرها بين السطور .
- إمساك دفاتر غير منظمة من الناحية الموضوعية ، مثلا قيام المكلف بتسجيل تكاليف كثيرة و مصاريف مبالغ فيها للتمكن من الربح الخاضع للضريبة و بالتالي التخفيض منها ، أو القيم بقيد عمليات شراء بأثمان باهضة و عمليات بيع بأثمان بخيصة .
- قيام المكلف بإمساك نوعين من الدفاتر يكون الدفتر الأول صحيح يبين فيه حقيقة العمليات التي يباشرها الممول و يكون الدفتر الثاني مزور يبين بعض العمليات دون البعض الآخر و بالتالي يقوم المكلف بإخفاء الدفتر الأول عن مصلحة الضرائب و يقدم الإقرار السنوي من الدفتر الثاني¹ .

يلزم المشرع الجزائري القيد في السجل التجاري كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر و يمارس أعماله التجارية داخل القطر الجزائري و هذا القيد يسمح للغير بالإطلاع عل وضعية التاجر و مركز مؤسسته و ملكية المحل و نوع النشاط الذي يمارسه .

¹ محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، الطبعة الأولى ، ددن ، مصر ، 1963 ، ص 138 .

غير أن البعض من المكافين يلجؤون إلى وقف نشاطهم التجاري بشطب أسماءهم من السجل التجاري و مع ذلك يواصلون ممارسة أعمالهم التجارية التي ينتج عنها أرباحا غير خاضعة للضريبة و يكون بذلك قد تملص من الضريبة التي كانت ستفرض عليه .

كما قد يلجأ المكلف إلى غلق مؤسسته و تغيير عنوانه أو موطنه كليا و بالتالي عدم إيجاده لفرض الضريبة عليه و تعتبر من أكثر الطرق خطرا و شيوعا .

ثانيا : التملص من الضريبة

لا تقوم هذه الجريمة ما لم يترتب على الإحتيال التخلص من الضريبة الواجبة قانونا و هي نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة الغش الضريبي و لا بد أن ترجع هذه النتيجة إلى الإحتيال و تؤدي إلى ضرر الإفلات من الضريبة و هذا الضرر يتحقق إذا أفلحت الطرق الإحتيالية في إدخال الغش إلى الإدارة الضريبية¹ . و يتطلب الغش الضريبي لقيامه أن يؤدي إلى إستعمال الطرق الإحتيالية إلى إحدى النتائج التالية :

- 1- إما التملص الكلي أو من البعض من الوعاء الضريبي و يقصد به التهرب من أساس الضريبة وربطها و يتحقق ذلك مثلا حينما يقوم الملتزم بالضريبة بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح .
 - 2- و إما التملص كليا أو جزئيا من تصفية الضريبة ، و يقصد به إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها إلى الجهة القضائية المختصة بتحصيل الضريبة .
 - 3- و إما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و يراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الإلتزام بأدائها أو التخفيض من عبئ هذا الإلتزام² .
- و المحاولة كما عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا أوقف أو غاب أثرها لأسباب لا دخل لإدارة الفاعل فيها و من ثم يكفي لوقوع الجريمة مباشرة إحدى طرق الإحتيال السالف ذكرها سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإدارة الفاعل فيها.

و نستنتج لقيام جريمة الغش الضريبي لا يشترط أن تؤدي الطرق الإحتيالية على التملص من الضريبة بل أن مجرد المحاولة تكفي لقيامها ، بمعنى أن القيام بالسلوك المجرم وحده يكفي لقيام الجريمة سواء تحققت النتيجة أم لم تتحقق .

¹ نسرين عبد الحميد ، الجرائم الإقتصادية التقليدية و المستخدمة ، د ط ، المكتبة الجامعية ، الحديث ، مصر ، 2009 ، ص 129 .

² أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، المرجع السابق ، ص 473 .

ثالثا : العلاقة السببية بين استعمال طرق إحتيالية و التملص من الضريبة.

يقصد بالعلاقة السببية الرابطة التي تحصل السلوك أو الفعل الإجرامي و النتيجة المترتبة عليه ، و تقوم علاقة السببية متى كانت النتيجة التي تترتب على ذلك السلوك محتملة الحدوث .

و يتعين لقيام جريمة الغش الضريبي أن يتم التملص من الضريبة بناءا على الطرق الإحتيالية التي إستعملها الجاني ، و من ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو تقرير إعطاء و بالمقابل تتوفر علاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون الإطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة¹.

و من المقرر أن الكذب في الإقرارات الفردية العرفية لا يعد تزويرا يعاقب عليه و ذلك بإعتبار أن هذا الكذب لا يتناول إلا حقوق خاصة لصاحب الإقرار ، و لا يتناول إلا مركزا شخصا للمقر ، و لا يصلح لذلك سندا يحتج به على المشرع قد خرج عن هذا الأصل في الإقرارات الضريبية فعاقب على التزوير فيها .

و عليه فإن جريمة الغش الضريبي من جرائم الضرر لأن النتيجة فيها تتحقق وفقا للسلوك الذي قام به المكلف بمعنى أن التملص من الضريبة يكون ناتجا لإستعمال المكلف طرق إحتيالية تدليسية².

الفرع الثاني : صور الركن المادي في جريمة الغش الضريبي

تتمثل صور الركن المادي لجريمة الغش الضريبي في المساهمة و الشروع إذ نتطرق إليها فيما يلي :

أولا : المساهمة في جريمة الغش الضريبي

تكلم المشرع الجزائري عن المساهمة في المواد 41 و 46 من قانون العقوبات ، و يقصد بها أن يقدم شخصان أو أكثر على ارتكابها و عليه فهي سلوك إجرامي لم يقع بفعل فاعل واحد بل وقع يتضافر نشاط فاعلين عدة أي يساهم في ارتكاب الجريمة عدة أشخاص³.

¹ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، المرجع السابق ، ص 473 .

² وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 70 .

³ عبد الله أوهايبية ، شرح قانون العقوبات الجزائري - قسم عام - ، د ط ، موف للنشر ، الجزائر ، 2011 ، ص 289 .

بمعنى أنه في أغلب الأحيان يتفق عدة أشخاص على ارتكاب جريمة وادة فيقومون بتوزيع الأدوار فيما بينهم ، و كل واحد منهم يساهم في عمل ما متفق عليه لتحقيق النتيجة الإجرامية الواحدة .

و لكي تتحقق المساهمة في الجريمة ، يفترض وجود شرطين قانونيين هما وحدة الجريمة المرتكبة و تعدد الأشخاص المساهمين فيها .

و جريمة الغش الضريبي كغيرها من الجرائم التي تخضع للقواعد العامة في المساهمة لذلك سنقسم المساهمة الجنائية في جريمة الغش الضريبي إلى فئتين تخصص الأولى للفاعل الأصلي و الثانية تخصص للشريك .

1- الفاعل الأصلي :

إن الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي هو كل من باشر صورة أو أكثر من الفعل الإجرامي الضريبي و هي الطرق الإحتيالية التدلّيسية و يعتبر فاعلا أصليا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة منفردا¹ .

و النشاط الإجرامي في جريمة الغش الضريبي هو السلوك الإرادي المخالف للإلتزام الضريبي ، فهو الوسيلة التي يلجأ إليها الشخص لمخالفة الإلتزام الضريبي من جهة و يهدف بها الإفلات من هذا الإلتزام من جهة أخرى .

إن الجريمة الضريبية كما قلنا من قبل تفترض وجود علاقة بين الفاعل الأصلي و الدولة (من حيث كونها شخصا معنويا) و الفاعل يكون فيها الطرف السلبي لهذه العلاقة و بمقتضاها يقع على عاتقه إلتزام ضريبي بالقيام بعمل أو الإمتناع عن عمل ، و بمخالفة هذا الإلتزام تقع الجريمة الضريبية² .

فالعلاقة الضريبية التي تنشأ بين الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية و بعض المكلفين بالضريبة كأثر التنظيم الخاص الذي يتميز به القانون الضريبي مما يدعونا إلى القول بأن الواجبات الضريبية الجنائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفا سلبييا في العلاقة الضريبية .

فلا يعد فاعلا أصليا في جريمة تقديم الإقرار سوى من كان ملتزما بتقديمه و لا يعد فاعلا أصليا في الجريمة عدم مسك السجلات و الدفاتر إلا من كان ملتزما بمسكها ... و هكذا .

2- الشريك

¹ عبد الله أوهابوية ، المرجع السابق ، ص 291 .
² طالب نور الشرع ، المرجع السابق ، ص 100 .

لقد عرفت المادة 43 من قانون العقوبات " يأخذ حكم الشريك من إعتاد أن يقدم مسكن أو ملجأ أو مكان للإجتماع أو أكثر من الأشرار الذين يمارسون اللصوصية أو العنف ضد أمن الدولة أو الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمه بسلوكهم الإجرامي " ¹ .

هناك العديد من المكلفين الذين يساهمون في ارتكاب جرائم ضريبية إلا أنهم في الواقع يرتكبون جرائم مستقلة و قائمة بحد ذاتها عن الجرائم الأساسية التي ساهموا في إخراجها إلى حيز الوجود ، و مثلا على ذلك الجرائم التي يرتكبها مدققوا الحسابات لمساعدة المكلفين على التهرب من الضريبة عن طريق الغش .

و لكي يعاقب الشريك يجب توفر ثلاثة أركان :

1-2- وقوع فعل غير مشروع جنائيا و ضريبيا

فلكي يتحقق الإشتراك يستلزم الأمر تحقق فعل يشكل جريمة الغش الضريبي كإستعمال طرق إحتيالية ، و بمقتضى ذلك الإتساق مع القاعدة التي تقضي أن الشريك يستمد إجرامه من الفعل المحرم لأمر فاعله ² .

و عليه يشترط أن تقع على الفاعل الأصلي المسؤولية الجنائية الضريبية يمكن تصوره و إن كان الفاعل متوفى أو حسن النية (في إطار الجريمة العمدية) .

2-2- وفق الإشتراك بإحدى الصور التي وردت في قانون العقوبات

و هذه الصور هي التحريض و الإتفاق و المساعدة و من الأمثلة على ذلك التي يرد ذكرها على الإشتراك بالمساعدة اعتمادا على محاسب البيانات غير صحيحة في ميزانية المكلف فهذا الفعل يشكل إشتراكا في ارتكاب جريمة الإحتيال الضريبي ، و لا يشترط الإتفاق بين الشريك و الفاعل الأصلي للعقاب على المساعدة و مثال على ذلك طلب المكلف من وكيله جرد محتويات محله لإستيفاء البيانات للإقرار بأرباحه فيقدم له هذا الوكيل عمدا بيانات مزورة لذكرها في الإقرار ، فيقدم المكلف الإقرار المزور بعد علمه بذلك .

2-3- قصد الإشتراك

بمعنى أن يكون الشريك على علم بجريمة الغش الضريبي التي ترتكب و أن يكون مريدا للمشاركة فيها ، و ذلك بغض النظر عن توافر الغاية من ارتكاب الجريمة لديه ، و عليه

¹ عبد الله أوهابيه ، المرجع السابق ، ص 292 .

² طالب نور الشرع ، المرجع السابق ، ص 106 .

ينعدم قصد الإشتراك لدى المحاسب الذي يجهل كذب البيانات و عدم صحة المعلومات التي إستند إليها و يعد شريكا بالمساعدة أي أن قصد الإشتراك يتوافر لديه في حال علمه بكذب البيانات أو بعدم صحة المعلومات التي إستند إليها المكلف¹.

ثانيا : الشروع في جريمة الغش الضريبي

لما كانت الجرائم الضريبية جنح و جنایات و مخالفات فإن الشروع في الجنایة معاقب عليه و في الجنح إذ نص نص المشرع على ذلك صراحة تطبيقا لنص المادة 31 من قانون العقوبات و لا شروع في المخالفات².

إن الحد الغالب من الجرائم الضريبية يضم جرائم سلبية و من ثم لا يتصور الشروع فيها لأنه لا نتيجة لها و طالما أن جريمة الغش الضريبي تعد من الجرائم الإقتصادية الواجب عقاب من يحاول ارتكابها و تطبيقا لذلك فالمكلف الذي لم يرتكب جريمة الإحتيال أو الغش الضريبي بعد و إنما حاول ارتكابها بإستعمال أساليب محاسبية أو وصولات مزورة يعاقب ، لأن أفعاله المتقدمة لا تدع مجالا للشك في الدلالة على نيته الإجرامية ، و بتعبير آخر إن كل صورة يمكن أن يلجأ إليها المكلف من شأنها إعطاء معلومات غير حقيقية عن أوضاعه المالية تشكل جرائم مستقلة³.

و مثال الشروع في جريمة الغش الضريبي إعداد مستندات مزورة مصحوبة بإدعاءات كاذبة و تقديمها إلى الإدارة الضريبية إلا أنها تنكشف قبل تقدير الضريبة على أساسها .

و عليه جريمة الغش الضريبي من الجرائم الإيجابية التي يتصور فيها الشروع بإعتبار أن هذه الجريمة من الجرائم ذات النتيجة و التي تتمثل في التملص من أداء الضريبة كليا أو جزئيا .

المطلب الثالث : الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي .

لا يكفي لقيام الجريمة ارتكاب عمل مادي ينص و يعاقب عليه القانون بل لا بد أن يصدر هذا العمل المادي عن الإرادة الأثمة لدى الجاني أي الإرادة المخالفة للقانون ، فالغش الضريبي من الجرائم العمدية التي يتطلب قيامها توافر القصد الجنائي فما لم يثبت القصد الجنائي فلا جريمة تقع .

¹ طالب نور الشرع ، المرجع السابق ، ص 108 .

² نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 27 .

³ طالب نور الشرع ، المرجع السابق ، ص 97 .

و المشرع الجزائري إستعمل في النصوص الضريبية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي عبارات تدل صراحة على ضرورة توافر القصد الجنائي في هذه الجريمة و من ذلك عبارة " عن قصد " و " بقصد الغش " و " عمدا " .

و فضلا عن القصد الجنائي العام الذي يتمثل في علم مرتكب الجريمة بالطبع غير الشرعي بعدم التصريح أو الإخفاء و هو ما سنتطرق إليه في (الفرع الأول) فإن الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي يقتضي وجوب توفر القصد الجنائي الخاص و هو التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و هو ما سنقوم بالتطرق إليه في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : القصد الجنائي العام

إن القصد الجنائي العام يلزم توافره لقيام كافة الجرائم العمدية فهو يتكون من عنصرين هما : عنصر الإرادة و عنصر العلم .

أولا : عنصر العلم .

يتطلب القصد الجنائي العام علم الجاني بإرتكابه أعمال تدليسية و إحتيالية من شأنها أن تؤدي إلى تخلص كلي أو جزئي من أداء الضريبة ، بمعنى آخر يجب أن يعلم الجاني بأن أفعال الإحتيال و التدليس و الغش التي قام بها هي أفعال نهى عنها القانون و تؤدي إلى التملص أو محاولة التملص من كل أو جزء الوعاء الضريبي .

و على وجه العموم فإن القصد الجنائي العام يقتضي على المكلف بالضريبة بالطابع غير الشرعي لسلوكه السلبي أو الإيجابي .

و مثال ذلك يجب أن يكون المكلف على علم أو يفترض علمه بأن القيام بتسجيل حسابات صورية في دفتر اليومية أو الجرد هو من الأعمال التدليسية التي يعاقب عليها القانون¹ .

ثانيا : عنصر الإرادة

فضلا عن علم الجاني بأن الأفعال الإحتيالية أو الغش الذي إرتكبها تؤدي إلى التخلص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة فإن القصد الجنائي يلزم أن تتجه الإرادة و

¹ وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 80 .

تحيط بالعناصر المكونة للواقعة الإجرامية فلا بد أن تتجه الإرادة إلى السلوك و النتيجة المترتبة عليه ، فإذا إتجهت الإرادة إلى السلوك دون النتيجة تخلف القصد الجنائي العام .

بمعنى أنه إذا قام المكلف بالضريبة بإرتكاب الأفعال التدليسية أو غش من شأنه أن يؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة و لكن هذه النتيجة لم تتحقق فإن القصد الجنائي العام هذا لا وجود له .

و في جريمة الغش الضريبي يتطلب القصد الجنائي العام إتجاه إرادة الجاني إلى الإحتيال أو الغش و إيقاع الإدارة الجبائية في الغلط¹.

و مثال ذلك إخفاء الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله لقواعد المحاسبة فهنا لا يعد القصد متوفرا لديه .

الفرع الثاني : القصد الجنائي الخاص

إن القصد الجنائي الخاص في أي جريمة يتمثل في الغاية التي يقصدها الجاني من إرتكاب الجريمة فضلا عن إرادته الواعية المخالفة للقانون الضريبي .

و بالرجوع إلى النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الضريبي فإننا نستخلص أنها تتفق في وجوب إتجاه قصد الجاني و غايته إلى التملص من الضريبة كلها أو بعضها بمعنى آخر حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حلها من هذه الضرائب و هو ما يعبر كذلك عن رغبة المكلف في الإثراء غير المشروع بإستعمال و مباشرة طرق إحتيالية تؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى التملص من الضريبة .

و يقع عبء إثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب و النيابة العامة ، كما يتعين على قاضي الحكم في حالة الإدانة بجريمة الغش الضريبي إبراز الركن المعنوي و إلا كان حكمه مشويا بالقصور في التسبيب .

و تقام بيئة على توافر سوء النية لدى الجاني في غياب الإقرار إنطلاقا من الظروف و الوقائع التي تحيط بالجرم إذ يمكن على سبيل المثال إستخلاص سوء نية المكلف في حالة معاينة مخالفات مستندة على محاسبة غير صحيحة أو مزورة من كون المكلف بالضريبة المخالف متمرسا و ذو دراية و خبرة في هذا المجال².

كما يمكن إعتبار عدم إستجابة المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من إدارة الضرائب قرينة بسيطة على سوء نية الجاني³.

¹ نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 46 .

² أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، المرجع السابق ، ص 474 .

³ Paul maire , gaudement , précis de finances publiques , 1^{er} édition , PARIS , montechrestion , Op , cit , p 9

خلاصة الفصل الأول :

تعد الضريبة مورد مالي هام للدولة لتغطية النفقات العمومية ، و أداة فعالة تمكنها من التدخل في الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية ، تجسيدا لمختلف أهدافها السياسة و المالية.

إذ يعد الغش الضريبي مظهر من مظاهر الإقتصاد غير الرسمي عرف اتساعا ملحوظا في الجزائر، يمارس في شكل معاملات متعددة منها ما هو قائم على الإخفاء المحاسبي و منه ما هو قائم على الإخفاء القانوني ، يساهم بشكل مباشر في اضعاف المردودية الجبائية للنظام الضريبي و زيادة عجز الميزانية خصوصا في ظل الأزمة المالية الأخيرة.

و بالتالي جريمة الغش الضريبي بإعتبارها جريمة إقتصادية مستحدثة تعتمد على بعض التقنيات الخاصة و لا تقع إلا ممن كان مكلف بالضريبة و يسعى للتخلص منها بإستعمال بعض الوسائل الإحتيالية الخاصة كممارسة نشاط غير مصرح به أو حتى في بعض الأحيان إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع بدون فاتورة خاصة و تسليم فواتير و سندات أو تسليم أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية أو نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا ، الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه و هي كغيرها من الجرائم تقوم جريمة الغش الضريبي على أركان ثلاثة الركن الشرعي و الركن المادي و الركن المعنوي .

الفصل الثاني : مكافحة جريمة الغش الضريبي في

التشريع الجزائري

المبحث الأول : متابعة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

المبحث الثاني : العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي في التشريع

الجزائري

بالنظر للأثار السلبية العديدة و تأثير الغش الضريبي الكبير على إقتصاد الدولة ، قام المشرع الجزائري و بعد تبيانته للأحكام العامة التي تحكم و تجرم الغش الضريبي ، بوضع جزاءات و عقوبات قمعية ضد مرتكبي هاته الجريمة ، كما إستحدث آليات مكثفة لكشف الجريمة و ملاحقة مرتكبيها.

ينطوي قمع الجريمة على إجراءات متابعتها و الجزاءات المقررة لردعها ، و تنفرد جريمة الغش الضريبي عن جرائم القانون العام ببعض إجراءات المتابعة الخاصة و المتميزة كما يتسع مضمون الجزاء ليشمل جزاءات متعددة و متباينة الطبيعة .

إذ نظم المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات القانونية الجزائية لمتابعة جريمة الغش الضريبي، و التي تعكس الطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجريمة ، سواء من حيث الأشخاص المخولة لهم صلاحية إثبات واقعة الغش الضريبي أو طرق و وسائل الإثبات، حيث يمكن إثباتها بالطرق و الوسائل التي نص عليها التشريع الضريبي و التي تتمثل أساسا في المعاينة و الحجز و الرقابة الجبائية و التحقيق المحاسبي ، و طرق الإثبات العادية ، التي نظمها المشرع في القواعد العامة .

يهدف المشرع الجزائري من تنويع وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي لضمان متابعتها و ردعها و منع إفلات أي مجرم من العقاب ، و تتميز إجراءات متابعتها بتعدد الأشخاص التي حولها القانون مهمة إثبات وقوعها ، و قيد تحريك الدعوى العمومية بتقديم شكوى مسبقة من إدارة الضرائب المختصة ، و انقضاءها بتوفر الشروط المنصوص عليها في القواعد العامة (المبحث الأول) ، و النصوص الضريبية المختلفة ، و الجزاءات المقررة على مرتكبيها سواء جزاءات جزائية أو جزاءات جبائية (المبحث الثاني) .

المبحث الأول : متابعة جريمة الغش الضريبي

تعتبر عملية مكافحة جريمة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية ، لذلك حرص المشرع الجبائي على وضع وسائل كافية لردع هذه الجريمة ، فتعددت وسائل الكشف و التحري ، و التي من بينها الرقابة الجبائية ، إذ تعد الوسيلة المثلى التي تعمل على مراقبة التصريحات للتأكد من صحتها ، بالإضافة إلى ذلك منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحية إثبات هاته الجريمة عن طريق المحاضر الضريبية و التي أعطاه المشرع الجبائي أولوية هامة من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها من خلال الأشخاص المكلفين بإثبات جريمة الغش الضريبي .

و عليه فإن المشرع الجزائري و في إطار مكافحة جريمة الغش الضريبي أحدث نظام الرقابة الجبائية ، و ذلك بغية غلق جميع المنافذ أمام المتهربين من الضريبة ، و أعطى أيضا خصوصية لأحكام الإثبات و المتابعة في الجريمة ، كما إعتد على قواعد تجريبية و عقابية تتلاءم مع خصوصية هاته الجريمة .

يتضمن هذا المبحث مطلبين ، خصصنا الأول لإثبات جريمة الغش الضريبي (**المطلب الأول**) مبينا كل من عبء إثبات جريمة الغش الضريبي (**الفرع الأول**) و أيضا وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي (**الفرع الثاني**) ، و سنتطرق لدراسة إجراءات المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي (**المطلب الثاني**) ونعني بها إجراءات تحريك الدعوى العمومية و مباشرتها (**الفرع الأول**) و طرق إنقضاءها (**الفرع الثاني**) التي أقرها المشرع الجزائري لهذه الجريمة.

المطلب الأول : إثبات جريمة الغش الضريبي

منح المشرع الجزائري لأشخاص مؤهلين في عملية إثبات جريمة الغش الضريبي محددًا لهم الصلاحيات المخولة في متابعة و إثبات الجريمة و التي يقع على عاتقهم عبء الإثبات من حيز و رقابة سواء كانت جبائية أو محاسبية (الفرع الأول) ، و غيرها من الصلاحيات .

و لمعانة جريمة الغش الضريبي يجب علينا إتباع وسائل عديدة خاصة بالقوانين الجبائية لإثبات جريمة الغش الضريبي سنتناولها على التوالي (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : عبء إثبات جريمة الغش الضريبي

تختلف آليات إثبات جريمة الغش الضريبي عن غيرها من جرائم القانون العام ، من حيث الأشخاص المؤهلين لذلك و الصلاحيات المخولة لهم إذ تختلف القرائن الضريبية في تحديدها ، و تحديد الصلاحيات المنوطة بهم و عليه سنتطرق في هذا الفرع إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي (أولا) و سنتطرق أيضا فيه إلى صلاحيات الأشخاص المؤهلين في إثبات جريمة الغش الضريبي (ثانيا) .

أولا : الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي .

إن الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري يختلفون من نص إلى آخر و عليه يمكن تقسيم النصوص إلى ثلاث أصناف ، ففي قانون الضرائب غير المباشرة تتحدد صلاحية الإثبات لأعوان الضرائب المحلفين ، و المفوضين بذلك ، و هو ما أكدته المادة 504 منه ، حيث نصت : « إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين ، و الملحقين قانونا ، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين ، و الأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة »¹ ، و خلافا لما تضمنه قانون الضرائب غير المباشرة ، و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن قانون الرسوم على رقم الأعمال خول مهمة إثبات واقعة الغش الضريبي لضباط الشرطة القضائية ، و أعوان إدارة الضرائب المختلفة ، و الضرائب المباشرة ، و التسجيل ، و

¹ المادة 504 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

مصالح الجمارك ، و قمع الغش ، و المخالفات الاقتصادية¹ ، و يتبين ذلك من مضمون المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، و التي نصت على : « يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة ، و الضرائب المباشرة ، و التسجيل و مصالح الجمارك أو قمع الغش ، و المخالفات الاقتصادية ، تلاحق المخالفات ، و يحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم »² .

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 ، و قمع الغش ، و المخالفات الاقتصادية ضباط الشرطة القضائية على خلاف قانون الضرائب المباشرة الذي لم يرد فيه أي نص قانوني يشير لصلاحيه ضباط الشرطة القضائية لإثباتها .

و تبين من خلال تعدد نصوص المحددة الأشخاص الممنوحة لها صلاحية إثبات جريمة الغش الضريبي أن الأستاذ أحسن بوسقيعة تساءل أمام هذا الوضع « هل يحق لضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال ، أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانوني الضرائب غير المباشرة ، و الطابع ، و من ثم لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات »³ ، و بالتالي من رأيه أن الجرائم التي تستهدف الضرائب المباشرة تمس الوعاء الضريبي ، لذلك فإن إدارة الضرائب هي الأكثر كفاءة لإثباتها ، ذلك أنها هي التي تتولى تحصيل الضريبة ، و تحديد الوعاء الضريبي ، و تحوز على جميع الوثائق و المعلومات التي تتعلق بالمكلف بالضريبة ، غير أنه في حالة عدم وجود نص قانوني صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثباتها ، فإنه يمكن إثبات حالات الغش الضريبي من طرف ضباط الشرطة القضائية ثم تحال محاضر الإثبات لإدارة الضرائب المختصة لتحريك الدعوى العمومية⁴ .

¹ معاشو عمار ، " خصوصيات إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي " ، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري ، نيزي وزو ، العدد 2 ، ص 14-15 .

² المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

³ أحسن بوسقيعة ، " المخالفة الضريبية (الغش الضريبي) " ، المجلة القضائية ، العدد الأول ، الجزائر ، 1998 ، ص 23 .

⁴ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، طبعة 17 ، المرجع السابق ، ص 476 .

ثانيا : صلاحيات الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي .

منح المشرع لأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي السالف ذكرها ، بصفة عامة صلاحيات عدة و ذلك من أجل قيامهم بالبحث و التحري عن هذه الجريمة و مرتكبيها و جمع الإستدلالات اللازمة للتحقيق فيها و تتمثل هذه الصلاحيات فيما يلي :

1- تحرير محاضر

حيث نصت المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة : " إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعمقة بالضرائب غير المباشرة " .
نصت المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة على إجراءات شكلية التي يجب إحترامها عند تحرير المحضر حيث يستوجب ذكر كل من :

- تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه و أنواع المخالفة و في حالة الحجز التصريح الذي قدم من الشأن المتهم ، و إسم و صفة و محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر و الشخص المكلف بالمتابعات و نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و بحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور ، و إسم و صفة و قبول الحارس، و مكان تحرير المحضر و ساعة اختتامه ، و عندما يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني ، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق طرف موصى عليه مع طلب إشعار بالإستلام من إدارة البريد و المواصلات يرسل إلا آخر محل إقامة معروفة للمخالف و يجب أن تحمل الرسالة بيان مكان و تاريخ تحرير المحضر ¹ .

2- سلطة اتخاذ تدابير تحفظية

حدد قانون الضرائب غير المباشرة سلطة إتخاذ تدابير تحفظية لأعوان الضرائب إذ يجوز لها حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة فيه وفقا لنص المادة 511 من قانون الضرائب غير المباشرة و التي نصت على ما يلي : " الأشياء و وسائل الغش المبينة في المادة 525 أدناه و التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر " ² ، تودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب الأقرب و يمكن وضعها إن إقتضى الأمر في حظيرة المحجوزات ، و في هذه الحالة يجب على الأعوان الذين باسروا الحجز و التصريح بالحجز إلى المتهم و الإشارة

¹ المادة 506 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

² المادة 511 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

إلى ذلك في المحضر كما يجب أن يذكر نوع و وزن و قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و حضور المتهم أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإستدعاء الموجه إليه للحضور .

3- طلب التوضيحات و التبريرات

يمكن لمفتش الضرائب اعتبارا لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية طلب التوضيحات و التبريرات كتابيا ، كما يمكن سماع المكلف بالضريبة المعني متى تبين استدعاه ضروري من أجل تقديم توضيحات شفوية ، و تلجأ إدارة الضرائب إلى ذلك عند وجود تناقضات أو غموض في التصريح ، و حيث يتضح أن المصرح قد أخفى بعض العناصر كوجود أعباء غير مبررة بفواتير، و الواقع أن هذه الإجراءات تعد أولية و بسيطة و رغم ذلك فإن عدم امتثال المكلف لذلك أو تقديمه مبررات غير مقنعة يمكن أن يتم عن وجود غش ممارس من طرفه ¹.

4- سلطة التفتيش

منح هذا الحق في الأصل إلى سلطة التحقيق و استثناء إلى الأعضاء الضبط القضائي عند الإنابة و لا يجوز لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش إتجاه الأشخاص الخاضعين أو غير الخاضعين للمراقبة للقيام بزيارات داخل المنازل إلا برخص مكتوبة صادرة عن سلطة قضائية .

5- جمع الإستدلالات

يستوجب على عضو الضبط القضائي واجب البحث و التحري عن الجرائم بعد وقوعها و التحقيق فيها ، و ذلك بجمع مجموعة الإستدلالات للتوصل إلى معرفة حقيقة الجريمة ، و من ثم يتم تحريك الدعوى العمومية ضد مرتكب هذه الجريمة و معاقبته عليها ، فبالنسبة لموظف الضرائب الذي منحت له صفة الضبط القضائي فإنه يقوم بإجراءات التحقيق و جمع الإستدلالات بشأن جريمة الغش الضريبي و التوصل إلى كل ما يثبت هاتمة الجريمة و بالتالي رفع الدعوى فإذا علم الموظف بالجريمة بعد تبليغه بها فيتعين عليه حينئذ التأكد من البلاغ و ذلك بممارسة حقه في الرقابة و القيام بإجراءات المعاينة .

¹ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

الفرع الثاني : وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي

يعد التحقيق الجبائي أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته معتمدة في ذلك على الرقابة الجبائية (أولا) ، و التحقيق المحاسبي (ثانيا).

أولا : الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تعد أداة للإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق و صلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالإطلاع و التحقيق من كل المعلومات المقدمة لها.

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الآليات التي تسعى من ورائها الإدارة الضريبية إلى المحافظة على وارداتها، وعلى تكريس مبدأ العدالة الضريبية ، وذلك من خلال محاربة الغش الضريبي و التقليل من حدته .

الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة من العمليات الشكلية و المادية ، المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية للتأكد من صحة العمليات ، و التصريحات المقدمة من طرف المكلفين الطبيعيين و المعنويين بالضريبة .

نصت المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي : " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها " ¹.

حيث إن عملية مكافحة الممارسات التدليسية المنشئة لجريمة الغش الضريبي يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية ، التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها ، و ذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة و على مختلف أصناف المكلفين ، أهمها :

منح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها ومراقبة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها ، ومن هذه الحقوق :

¹ المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

1- حق الاطلاع :

حق الاطلاع هو الأداة المستعملة قبل وخلال الرقابة الجبائية لإتمام المعلومات المحصلة خلال التحقيق في الملف أو المحاسبة والتأكد من صحتها .

نصت المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية على مايلي : " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه " ¹.

ومن بين الخاضعين لحق الإطلاع نذكر:

❖ الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات :

بحيث أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة ، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات ، وكذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها الاحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها كما أن النيابة هي التي تمنح حق الإطلاع على الملفات للإدارة الجبائية ².

❖ المؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الآخرين :

يتعين على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بتقديم عند كل طلب من قبل أعوان التحقيق الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات أو النفقات ³.

كما نصت المادة 192 / 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ما يلي : " تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي ، حسب الحالة ، إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات ، و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % .

تخفف هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322.

¹ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

² المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

³ المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوما إعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستلام و القاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل ، تطبق زيادة بنسبة 35% " ¹ .

2- حق المراقبة :

يسمح حق المراقبة للإدارة الجبائية التأكد عن طريق الإجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي لمعرفة أن المكلف أهمل واجباته إمكانية إلحاقه الضرر لخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي .

" تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها " ² إذن "فحق الرقابة هو مجموع العمليات المادية والشكلية المنجزة من طرف أعوان الإدارة و المتضمن صحة العمليات و المعلومات المقدمة من طرف الأشخاص المعنويين و الطبيعيين و الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية " ³ .

3- حق الاستدراك :

حق استدراك الأخطاء هو: " الوسيلة الممنوحة للإدارة في إطار إجراءات المراقبة الجبائية لتقويم الأخطاء أو الغش المقترفة من قبل المكلف بالضريبة " .

حددت المادة 326 من قانون ض م و ر م على الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء : " يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (4) سنوات بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعنية " ⁴ .

¹ المادة 1/192 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم .
² المادة 2/18 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

³ Colin Philippe, La vérification fiscale , édition économicat, Paris 1979, P :63.

⁴ المادة 326 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم .

4- حق المعاينة :

يهدف هذا الحق إلى مراقبة محاسبة المؤسسات ، و هو عمل يباشر بعين المكان ، و يتمثل في تداخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع و المخازن للتأكد من صحة المعلومات و التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة .

ومن أجل ممارسة الإدارة الجبائية لحقها في الرقابة وعند تواجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة لأعوانها و الذين لهم رتبة مفتش و المؤهلون قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تدرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة و ذلك من خلال ما نصت عليه المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على ما يلي : " من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ، ضمن الشروط المحددة في المادة 35 أدناه ، للأعوان الذين لهم الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانونا ، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة"¹.

هذه هي أهم الصلاحيات الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق الجبائي ، فيا ترى ما هي أهم الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة أثناء هذه العملية ؟

🚩 حقوق المكلفين بالضريبة الخاضعين لعملية التحقيق الجبائي :

من أجل السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي نص المشرع على مجموعة من الحقوق والضمانات للمكلفين بالضريبة مقابل الواجبات والالتزامات المفروضة على عاتقهم.

➤ حقوق و ضمانات المكلفين بالضريبة :

هناك ضمانات ممنوحة للمكلفين بمقتضى حق الرقابة وأخرى بمقتضى إجراء التقويم، و هي :

- إرسال الإشعار بالتحقيق و ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة:

بحيث أنه لا يمكن إجراء أي تحقيق دون إرسال أو تسليم أي إشعار بالتحقيق على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10 أيام .

¹ المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

كما نص قانون الإجراءات الجبائية على ذلك طبقا لنص المادة 20 مكرر/3 على ما يلي : " لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير ، مدته عشرة (10) أيام ، ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار .

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين ، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة ...¹

كما تجدر الإشارة إلى أن عدم قبول الإشعار أي استلامه ، لا يمنع من إجراء التحقيق حيث يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا، و في حالة استخدام المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو غش مع ثبات الأمر، يقوم الأعوان بإجراء مراقبة مفاجئة .

يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية ، و في هذه الحالة يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة ، لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل التحضير المنصوص عليه سابقا .

- الاستعانة بمستشار:

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب أن يشار صراحة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة للاستشارة به أو الإنابة عنه.

لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها .

كما نص قانون الإجراءات الجبائية على ذلك طبقا لنص المادة 6/20 على ما يلي : "ينبغي أن يشير الإشعار بإعادة التقويم ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الإستعانة بمستشار من إختياره من أجل مناقشة إقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة"².

1 المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

2 المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

- تحديد مدة التحقيق بعين المكان 1:

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق ثلاثة (3) أشهر بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبية طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا و طبيعة نشاط المؤسسة .

✓ مؤسسات تأدية الخدمات :

* أربعة (04) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 1.000.000 دج ، لكل سنة مالية محقق فيها.

* ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يفوق 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

✓ المؤسسات الأخرى :

* أربعة (04) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

* ستة (06) أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

في جميع الحالات تطبق مدة التحقيق بعين المكان استثناء لما سبق لا تطبق في الحالات الآتية :

- إستعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة.

- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق وتحدد مدة التحقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمراقبين الوارد على الإشعار بالتحقيق.

كما أشار قانون الإجراءات الجنائية على الأجل السابقة الذكر في المادة 5/20 أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر.

كما يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان ، عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه ، و لوضع الإشارة عند الإقتضاء في المحضر في حالة رفض هذا الأخير التوقيع .

¹ المادة 5/20 من قانون الإجراءات الجنائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

و تمتد مدة التحقيق في عين المكان :

- في حالة حدوث قوة قاهرة تم إثباتها طبقاً لأحكام القانون المدني ، تمنع أعوان الإدارة الجبائية من القيام بالرقابة في عين المكان ، في حدود الأجل الذي لم يتمكن فيه القيام بهذه الرقابة .

- بالأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه ، بموجب أحكام المادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية للرد على طلبات التوضيح أو التبرير عند وجود شبهة تحويل غير مباشر للأرباح حسب مفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

يمدد هذا الأجل بسنة (1) عندما توجه الإدارة الجبائية طلب معلومات للإدارات الجبائية الأخرى في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات .

- عدم تجديد التحقيق¹ :

إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم ، و فيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقاً تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق ، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة .

- حق طلب النتائج المترتبة عن قبول التقويمات :

لكل مكلف بالضريبة محقق في محاسبته الحق في طلب النتائج المترتبة عن القبول المتفق حول مجمل الحقوق والضرائب التي تجعله مدين. وهذا الحق غير ممنوح من طرف التشريعات أو القوانين، وإنما يدخل ضمن الضمانات المقبولة لحساب الممول المحقق في وضعيته².

- حق الرد :

حيث نصت المادة 6/20 على هذا الحق و ذلك كما يلي : "... و للمكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً ليرسل بملاحظاته أو قبوله ، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني ..."³ .

¹ المادة 8/20 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

² Alim Brahim, Le contrôle fiscal, mémoire de fin d'étude, IEDE, Septembre 1997, Page : 12.

³ المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

ثانيا : التحقيق المحاسبي

بعد قيام المحقق بالعمليات التحضيرية والتمثلة في جمع المعلومات الضرورية و الفحص الجيد للملفات الجبائية ، يعتبر التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة¹.

إذ يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية التأكد من صحة و قانونية الكتابات المحاسبية و مقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس ، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات ، إلى مراجعة كل الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان².

تباشر عملية التحقيق المحاسبي وفقا للخطوات الآتية :

1- التحضير للتحقيق و سيره :

قبل مباشرة عملية التحقيق ، المحقق ملزم بإعلام المكلف بالضريبة أو المعني بالتحقيق و ذلك بإرسال وثيقة بواسطة رسالة مسجلة أو مضمونة مع الإشعار بالاستلام أو تسلم للمعني في يده مع إمضائه على الاستلام ، و لإيضاح هذه العملية و التي تجري بعين المكان ، أوجب المشرع إرسال ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة إلى المكلف المحقق معه ، و هذا لتسهيل العملية و خلق جو من التفاهم بين الطرفين³.

يرسل هذا الإشعار بالتحقيق إلى المكلف بالضريبة إذا تعلق الأمر بشخص طبيعي و إذا كان شخص معنوي فإن الإشعار يسلم إلى ممثله القانوني كرئيس مجلس الإدارة أو المدير العام لشركة المساهمة ، كما أوجبت المادة 4/20 ، الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية أن يتوفر الإشعار بالتحقيق في المحاسبة على البيانات التالية :

- ألقاب و أسماء و رتب المحققين و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم فيها التحقيق و الحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المعنية و كذا الوثائق الواجب

¹ المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

² غضبان خديجة ، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي ، دراسة حالة للمديرية الولائية الوادي ، مذكرة لإستكمال شهادة الماستر ، جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، 2014-2015 ، ص 15 .

³ Jacque (B), Le contrôle fiscal, Librairie générale de droit et jurisprudence, Paris 1991, Page : 101.

الاطلاع عليها ، و أن يشير صراحة ، تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة¹.

و يتم إختيار الأشخاص الخاضعين بالإستناد إلى بعض الأسس و المقاييس التي نذكر منها :

- تكرار نتائج الخسائر و الربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به ، و طبيعة النشاط المزاول .
- الزيادة السريعة المذهلة في المستوى المعيشي لمسيرة المؤسسة أو أصحاب المهن الحرة دون تطابق تصريحاتهم ، إذ يعد الملف الجبائي المصدر الأول للمعلومات الجبائية عن المكلف بالنسبة للمحقق و هذا لإحتواءه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة ، حيث يتضمن جميع التصريحات و كل الإتصالات و المراسلات الموجهة إليه ، إضافة إلى طبيعة نشاطه و رأس ماله ، المقر الرئيسي ، إسم المسير و حصته في رأس المال².
- عندما تم إنتقاء مجموعة الملفات المراد مراقبتها تسند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخولة لها قانونا بذلك و هذا عن طريق تشكيل فرق التحقيق و هم أعوان يتم إختيارهم من بين أحسن المفتشين خبرة و هذا ما جاء في نص المادة 2/20 من إ ج : " لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل " ³.

2- شروط و إجراءات التحقيق المحاسبي :

يهدف أساسا التحقيق في المحاسبة و إجراء كل التحريات تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، فإن المشرع قد وضع قواعد و ضوابط في المادة 20 من قانون إ ج تحدد التسيير القانوني لهذه العملية مبينة شروطها و إجراءاتها و هي كالتالي⁴:

يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في حالة طلب معاكس ، من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة .

¹ المادة 4/20 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

² غضبان خديجة ، المرجع السابق ، ص 49 .

³ المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

⁴ المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

و لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة ، دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير ، مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار ، يجب أن يتبين الإشعار بالتحقيق على معلومات قمتنا بالنظر إليها فيما سبق ، و قد أحاط المشرع مدة التحقيق بقيود يجب على الإدارة الجبائية إحترامها .

3- إنهاء التحقيق :

يمكن التدخل في عين المكان لمعاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه و المراجعة المحاسبية للدفاتر شكلا و مضمونا ، و يستوجب على المحقق عند لحظة اختتام أعمال التحقيق ، يجب عليه إعادة النظر في جميع النقاط :

* أنه قد وضع يده على عناصر تمكنه من حساب زيادات الضرائب الخاضعة للتحقيق.

* أنه يملك عناصر تمكنه من تحرير تقريره .

كما يقوم المحقق بإبلاغ المكلف أو المحاسب بانتهاء عملية التدخل بعين المكان عن طريق إجراءات التبليغ المعمول بها مع إعلامه بالضمانات الممنوحة له من طرف القانون في مجال الطعون و المنازعات ، و ذلك ما نصت عليه المادة 6/20 من قانون إج تلمز إدارة الضرائب بإرسال التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام أو يسلم له مع الإشعار بالإستلام ، و يجب أن يكون مفصلا بقدر كاف و معللا مع ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة مع إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها .

عندما ينتهي المحقق من فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، يتوصل إلى نتائج تتمثل في رفض أو قبول المحاسبة.

وقد وضع المشرع شروطا لرفض المحاسبة، وذلك بهدف حماية المكلفين بالضريبة من أي تجاوزات قد تصدر عن المحققين عند اتخاذ هذا القرار.

❖ حالة قبول المحاسبة :

عندما يتوصل المحقق أثناء فحصه لمحاسبة المكلف بالضريبة ، بأنها مقنعة و مطابقة لنصوص و قواعد المخطط المحاسبي الوطني ، والمواد 9،10 من القانون التجاري ، فعليه إرسال الإشعار بالنتائج المتوصل إليها إلى المكلف بالضريبة المحقق معه.

❖ حالة رفض المحاسبة وشروطها 1:

لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري و لشروط و كفاءات تطبيق المخطط الوطني لمحاسبة .
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق .
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة .
- تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على أثر رفض المحاسبة ، و هي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة .
- عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، أخطاء ، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة ، تقوم :
- إما بالتصحيح بإتباع الإجراءات التناقضية لفرض أساس الضريبة.
- وإما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية.
- عندما يتم التبليغ بنتائج التحقيق، يحق للمكلف إبداء قبوله أو رفضه للقواعد والأسس المعدلة، وقد يختلف موقف المحققين حسب وقت تلقي الإجابة في الأجل أو خارج الأجل أو عدم استلامها إطلاقا².

¹ المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

² المادة 6/20 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

المطلب الثاني : إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي

تملك النيابة العامة كامل الحرية في تحريك و مباشرة الدعوى العمومية كأصل عام بشأن أية جريمة يصل إلى علمها بناء وقوعها ، و لكن هناك جرائم رأى المشرع لإعتبارات معينة تفيد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها و من بينها جريمة الغش الضريبي التي لا يتم تحريكها إلا بطلب من إدارة الضرائب ، و تتم مباشرة الدعوى العمومية الجبائية بعد تحريكها من طرف إدارة الضرائب و رفعها للقضاء للنظر و الفصل فيها .

و عليه سنتناول من خلال هذا المطلب على تحريك الدعوى العمومية الجبائية (الفرع الأول) ، و كيفية و طرق إنقضاء هذه الدعوى (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : تحريك الدعوى العمومية

تمر عملية مباشرة الدعوى العمومية بعدة مراحل و إجراءات سيتم التعرف عليها من خلال هذا الفرع الذي تطرقت فيه على إجراءات تحريك الدعوى العمومية الجبائية (أولا) ، و الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى العمومية الجبائية (ثانيا) .

أولا : إجراءات تحريك الدعوى العمومية و الجبائية

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها الى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية¹ ، غير أن القوانين الجبائية و كذا قانون الإجراءات الجبائية تضمنت أحكام خاصة بالدعاوى و المنازعات الضريبية ، و أنه على غرار المخالفات الجمركية تنجم عن الجرائم الضريبية دعويان :

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس و الغرامات الجزائية .
- دعوى جبائية تهدف الى تطبيق الجزاءات الجبائية و هي الغرامة الجبائية و المصادرة للمحجوزات .

¹ المادة 1 من الأمر 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، المعدل و المتمم .

و عليه فإن المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تباشر وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية و التي بينت على أن تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية .

و لقد أكد المشرع على وجوب الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب الولائية بالولاية و ذلك حسب نص المادة 2/104 من قانون الإجراءات الجبائية .

و تتوقف كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية بناء على تقديم شكوى من إدارة الضرائب و هكذا نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة ، و المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل على أن تباشر الملاحقات بناء على شكوى إدارة الضرائب ¹.

و السبب في اشتراط تقديم شكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين و الإدارة الضريبية من التفاهم لا على القهر و يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الملابسات و الظروف في كل جريمة على حدى ².

و تجدر الإشارة إلى أن إشتراط تقديم الشكوى لا يستوجب من إدارة الضرائب القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي .

و إن كان المشرع في القوانين الجبائية و كذا قانون الإجراءات الجبائية لم يحدد كيفية تقديم شكوى مكتوبة أو طريقة ذلك و لكن جرت العادة أن تكون الشكوى مكتوبة سواء أمام قاضي التحقيق بواسطة الإدعاء المدني المصحوب بالشكوى أو أمام وكيل الجمهورية لتسهيل معرفة الأطراف معرفة كاملة و دقيقة خاصة وضع ختم الإدارة الجبائية على الشكوى لتكتسب الصفة الرسمية كون المدير الولائي هو المختص بتقديمها :

- يجب أن يذكر فيها اسم و عنوان الشاكي و اسم و لقب و عنوان المشكو منه و ملخص موضوع الشكوى.
- و يجب أن تتوفر جملة من البيانات و المعلومات في الشكوى المقدمة من الإدارة الجبائية .

¹ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، المرجع السابق ، ص 478 .
² فارس السبتي : المرجع السابق ، ص 193 .

- يجب أن تقدم الشكوى مما أناط به القانون مهمة تقديمها أو ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها و تكفي لذلك مجرد الإنابة العامة و لا تشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة و إذا قدمت الشكوى من شخص غير مختص يكون الإجراء باطلا .
- لا يستوجب عند تقديم الشكوى إنذار المعني مسبقا بذلك و الطلب منه تسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي أو إكمال تصريحه .
- يجب أن تكون الشكوى مكتوبة و الحكمة من ذلك تقتضي أن تكون موقعة و مختومة من جانب السلطة التي أصدرتها و الذي يكون غالبا المدير الولائي للضرائب أو الجهوي أو الوطني .

و إذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة القضائية المخولة قانونا فإن الإجراء يكون باطلا بطلان مطلق لإتصاله بشرط أصيل و لازم لتحريك الدعوى العمومية و لصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا برفض التحقيق ، و إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم فإنه يتعين عليها القضاء بعدم قبول الدعوى العمومية من تلقاء نفسها .

أما في حالة سحب الشكوى فلقد أضاف المشرع الجزائري طبقا لنص المادة 3/6 من قانون الإجراءات الجزائية و التي تخضع إجراءات سحبها لتطبيقات المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي بينت على أنه بإمكان مدير كبريات المؤسسات و مديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية و الغرامات موضوع الملاحقة الجزائية و إكتتاب جدول الإستحقاق للتسديد على النحو التالي:

- أجل التسديد يقدر ب 6 أشهر عندما يساوي مبلغ الدين الجبائي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج) و يقل عن ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج) .
- أجل التسديد مدته 12 شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي 20.000.000 دج و يقل عن 30.000.000 دج .
- أجل التسديد 18 شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثون مليون دينار (30.000.000 دج)¹.

¹ المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

أما بالنسبة لتقادم الدعوى العمومية فإنها تتقادم بمرور 3 سنوات في مواد الجرح و 10 سنوات في مواد الجنائيات تسري من يوم ارتكاب الجريمة طبقا للمادتين 7 و 8 من قانون الإجراءات الجزائية¹.

ثانيا : الجهة القضائية المختصة بالنظر في الدعوى العمومية أو الجبائية.

المادة 1/329 من قانون الإجراءات الجزائية على أن تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة او محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم .

و لقد أخضع الإختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقا لأحكام المواد 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب غير مباشرة و المادة 2/119 من قانون التسجيل و المادة 2/34 من قانون الطابع².

1- مكان فرض الضريبة .

يتحدد الإختصاص المحلي للمحكمة حسب إختيار الإدارة الجبائية بمكان فرض الغرامة الضريبية على المكلف و العبرة من تحديد هذا الإختصاص أنه سهل على الإدارة الجبائية و يمكنها تأكيد شكواها و تدعيمها بالبيانات و المعلومات المتوفرة بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها و كذلك التأكد من المعلومات و التصريحات التي ادلو بها و تحرى تصريحاتهم و إقراراتهم السنوية و ما مدى احترام الأجال المحددة لذلك و مراقبة التقدير الجزافي لرأس مال الخاضع للضريبة³.

زيادة على تحديد مكان فرض الضريبة كجهة إختصاص قضائي للإدارة الجبائية لأنه يكون من الأيسر على الإدارة الجبائية الحصول على كل المعلومات المتضمنة للمناورات و الطرق التدليسية و الغش المرتكب من المكلف بالضريبة إلا أن هذا التحديد يبقى واسعاً و غير مقتصر على جهة معينة يمكن اللجوء إليها و خاصة أن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتشية على مستوى بلدية أو دائرة أو ولاية بالنسبة للمديريات الولائية و بالتالي يمكن الإعتماد في تحديد الإختصاص بالنسبة لمكان فرض الضريبة أما محكمة

¹ المواد 7 و 8 من الأمر 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، المعدل و المتمم .

² أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، المرجع السابق ، ص 482 .

³ فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص 199 .

المديرية الجهوية أو محكمة المديرية الولائية أو محكمة المفتشيات أو القابضات الضريبية¹.

2- مكان الحجز .

يعد الحجز الضريبي بمثابة إجراءات التلبس بالجريمة في القانون العام و بالتالي فالحجز يعد الطريق العادي لمعابنة و ضبط الجريمة بحيث أنه يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه و نوع المخالفة و في حالة الحجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم و صفة و إسم و محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر و الشخص المكلف بالمتابعات و نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و حضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور و إسم و صفة و قبول الحارس و مكان تحرير المحاضر و ساعة إختتامه و هذا ما حددته نص المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة².

و بالتالي فإن الإختصاص المحلي للمتابعة و تقديم الشكوى هو مكان الحجز و خاصة أن عملية الحجز تتم ضد المتهم و هو يحمل معه بضائع أو سلع مخالفة للقانون من خلال إنعدام الدمغة أو الطابع وفقا لقانون الضرائب غير المباشرة و قد يتعذر الوصول إلى معرفة إقامة تواجد المتهم أو محله التجاري و بالتالي يؤول الإختصاص بالنسبة لإختيار الإدارة الجبائية الى مكان الحجز³.

إن الأشياء و وسائل الغش المبينة بالمادة 513 من قانون الضرائب غير المباشرة و التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر .

و تودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب و يمكن وضعها إن إقتضى الأمر في حظيرة المحجوزات⁴.

و عليه فإن الإختصاص يؤول أيضا للإدارة الجبائية في حالة وجود مناورات تدليسية أو غش ضريبي أو تملص من دفع الرسوم و الحقوق كليا أو جزئيا هو مكان حجز البضائع و يرتبط هذا الإختصاص المحلي بمحضر الحجز.

3- مقر المؤسسة.

¹ فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص 200.

² المادة 506 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

³ فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص 201 .

⁴ المادة 513 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

إن مقر المؤسسة يقابل محل إقامة الأشخاص الطبيعيين و الموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص ، و يتمتع الشخص الإعتباري بجميع الحقوق إلا ما كان منها ملازما لصفة الإنسان و ذلك في الحدود التي يقرها القانون و يكون لها خصوصا :

- نمة مالية .
- أهلية في الحدود التي يعينها عقد إنشائها أو يقرها القانون .
- موطن و هو المكان الذي توجد به مركز إدارتها .
- الشركات التي مركزها في الخارج و لها نشاط في الجزائر يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر .
- نائب يعبر عن إرادتها .
- حق التقاضي .

و يقصد بمركز الإدارة الرئيسي للشركة المكان الذي يوجد به المقر الرئيسي و الخفي للمؤسسة و تتركز فيه الأجهزة التي يناط بها إدارة المؤسسة من مديرين و أعضاء مجلس الإدارة و مكان إنعقاد الجمعية العمومية التي تصدر عنها القرارات المتعلقة بتسيير المؤسسة و تصريف شؤونها و تلك مسألة تختص بالفصل فيها محكمة الموضوع دون رقابة من محكمة النقض¹.

و بالتالي فهو أيضا المكان الذي يمكن للإدارة الجبائية أن تجعله إختصاصا محليا لتقديم شكوى ضد المؤسسة المتهربة من دفع الرسوم و الحقوق الضريبية التي في ذمتها.

الفرع الثاني : إنقضاء الدعوى العمومية

لقد ورد في المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية أسباب لإنقضاء الدعوى العمومية و هي : الوفاة ، التقادم ، العفو الشامل ، إلغاء قانون العقوبات ، صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به ، سحب الشكوى إذا كان تقديمها شرطا لازما للمتابعة ، الصلح .

أولا : الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية و الجبائية

وردت الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية في المادة 1/6 من قانون الإجراءات الجزائية و هي :

¹ فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص 204 .

1- الوفاة :

تنقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم و على المحكمة المطروح عليها النزاع أن تحكم بإنقضاء الدعوى العمومية بالوفاة تطبيقاً لأحكام المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية ، إذا كان الحكم قد صدر بتوقيع العقوبة فإنه يسقط من تلقاء نفسه بالوفاة و لا يجوز تنفيذه إلا إذا كانت العقوبة هي المصادرة أما إذا حدثت الوفاة بعد توقيع الاستئناف أو الطعن بالنقض من المتهم أو من النيابة العامة وجب على جهة الاستئناف أو الطعن بالنقض أن تحكم بإنقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم .

أما إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم نهائي فإن الدعوى العمومية تنقضي بهذا الحكم و يسقط الحكم من تلقاء نفسه فيما يتعلق بالعقوبة السالبة للحرية و ينفذ ما يجب رده من مصاريف و مبالغ مالية فيما يتعلق بالدعوى الجبائية من تركة المتوفى بإعتبارها ديون على التركة و لا تسقط بالوفاة و تنتقل إلى الورثة في مال المتوفى .

و عليه فإن الوفاة تؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية و الجبائية معا أثناء سير الدعوى و قبل الفصل فيها¹.

2 - العفو شامل :

هو إجراء فردي يصدر من رئيس الجمهورية في شكل مرسوم رئاسي و يتمثل في تخفيض العقوبة أو إستبدالها و يتطلب صدور العفو عن العقوبة صدور حكم بات و اجب التنفيذ فيشمل الحكم العقوبة كلها أو جزئها دون الدعوى الجبائية .

أما العفو الشامل فلا يكون إلا بقانون يصدر من الهيئة التشريعية و يتعلق بالجريمة بحيث ينزع عنها الوصف الجرمي و يترتب على العفو الشامل عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أي مرحلة وصلت إليها ما دام لم يصدر فيها حكم بات نهائياً . و العفو الشامل يتسم بالشمولية بحيث أن أثره ينصرف إلى جميع المشاركين فيها غير أنه لا ينصرف أثره إلى الدعوى الجبائية بالتبعية أمام القاضي الجزائي إلا إذا نص القانون على غير ذلك صراحة .

و في الجزائر لم يصدر إلى حد الآن عفو شامل بموجب قانون من البرلمان في المجال الجبائي .

¹ نور الدين عشي ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر قانون جنائي للأعمال ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، دفعة 2015-2016 ، ص 61 .

3 - إلغاء قانون العقوبات :

لا عقوبة و لا جريمة و لا تدبير أمن إلا بنص لذا فإن إلغاء قانون العقوبات يترتب عليه إنقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغى و تصبح الأفعال المجرمة مباحة غير معاقب عليها مما يترتب عليه تطبيق القانون اللاحق و بدون إحالة إلى نص خاص لأنه هو الأصلح للمتهم¹.

4 - حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه :

إن الغاية من تحريك الدعوى العمومية هو صدور حكم نهائي فيها و بالتالي بلوغ الدعوى غايتها بمعنى أن يكون الحكم نهائياً غير جائز للطعن فيه و لكي يكون الحكم سبباً في إنقضاء الدعوى العمومية يجب أن يكون :

- حكماً نهائياً .
- حكماً قضائياً .
- حكماً قطعياً فاضلاً في الموضوع .

و لكي تكون له حجة لا بد أن يثار في نزاع بين نفس الأطراف و نفس السبب و وحدة الموضوع و الوقائع و هذا تفادياً لصدور أحكام متعددة و متناقضة و ذلك للمحافظة على الحريات العامة و الإستقرار القانوني .

5 - التقادم :

تتقادم الدعوى العمومية حسب قانون إج ج و طبقاً للمادتين 7 و 8 منه و هي 3 سنوات في مواد الجرح و 10 سنوات في مواد الجنايات من يوم ارتكاب الجريمة لكن بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تتفق على مدة التقادم ب 4 سنوات بالنسبة للدعوى العمومية الجبائية من تاريخ ارتكاب الجريمة ، و هذا حسب ما نصت عليه المادة 1/106 من قانون إج ج .

¹ فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص 252.

ثانيا : الأسباب الخاصة بإنقضاء الدعويين العمومية و الجبائية .

هناك أسباب خاصة فضلا عن الأسباب العامة السالف ذكرها لإنقضاء الدعوى العمومية و الجبائية فيما يخص الجرائم و بالتالي سنتطرق إليها على النحو التالي :

1 - الصلح :

تجاهل المشرع الجزائري المصالحة في أعرق مجالاتها و هي الضرائب حيث لم تنص مختلف القوانين الضريبية على المصالحة كسبب لإنقضاء الدعوى العمومية و إكتفى قانون الضرائب غير المباشرة و هو القانون الوحيد الذي نص عليها في المادة 555¹ منه على حصر أثرها في العقوبات الجنائية².

حيث نصت على أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون ، يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات تبعا للشروط المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية غير أن المصالحات و الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة لا ينبغي أن يكون من أثرها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء و لو طبقت أحكام المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة .

و لقد إستقر رأي راجح على أن الصلح أمر جوازي بمعنى يجوز للإدارة الإستجابة إلى تعهد المخالف بتسديد الحقوق و الرسوم الجبائية كاملة أو عدم الإستجابة و بالتالي رفض تعهد الصلح هو عقد بين طرفين أو إتفاق إرادتين على التزامات معينة و من ثمة فإنه لا يمكن فرضه على أي من الطرفين لأن هذا من شأنه أن يجعل الإدارة مشوبة بعيب الإكراه و بالتالي يبطل الصلح .

و تتميز المصالحة في الجرائم الضريبية بأنها تصدر في حدود السلطة التقديرية للإدارة الجبائية و لكن لكي تتعدد صحيحة يجب أن يتوفر فيها شرطان :

✓ أن تصدر من هيئة مختصة .

✓ اتفاق الطرفين على الصلح

و يترتب على المصالحة إنقضاء الدعوى العمومية و الجبائية و إلغاء ما يترتب على ذلك من آثار توقف تنفيذ العقوبات المالية و التعويض و المصادرة ، كما يترتب عليها

¹ المادة 555 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

² أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، طبعة 17 ، المرجع السابق ، ص 483 .

الحق في الحصول على مقابل يختلف بحسب ما إذا تم الصلح قبل صدور الحكم في الدعوى أو بعد صدور حكم غير بات في الحالة الأولى يتعين أن يقوم الممول بسداد الضريبة و الضريبة الإضافية و تعويض مثلي يعادل الضريبة ، وفي الحالة الثانية يتعين سداد الضريبة و الضريبة الإضافية و التعويض يعادل ثلاثة أمثال الضريبة و في حالة تكرار التهرب يجوز مضاعفة التعويض .

أما المشرع الجزائري فإنه لم يتناول حالة المصالحة سواء بعد صدور الحكم أو حيازة الحكم للحجية على غرار ما تناوله قانون الجمارك .

لا ينتفع الفاعلون الآخرون أو الشركاء و المسؤولون مدنيا و الضامنون بالمصلحة .

2 - سحب الشكوى :

هي تعني الجرائم التي يعلق فيها المشرع تحريك الدعوى العمومية على ضرورة تقديم شكوى من الطرف المتضرر و هو في المادة الضريبية الإدارة الجبائية و سحب الشكوى يكون من قبل الإدارة الجبائية فهي التي تعبر عن ذلك بصراحة و وضوح.

غير أن هناك من الفقهاء من أخذ بالتنازل الضمني عن الشكوى و الذي يعد في غير الشبهة على أن الشاكي قد أعرض عن شكواه .

و يجب أن المشرع إشتراط تقديم الشكوى في جريمة الغش الضريبي بصفة دقيقة و منتظمة و واضحة و مدعمة بالأدلة و موقعة و بها ختم المدير الولائي للضرائب فإن سحب الشكوى يكون من الأدلى و الأخرى الطريقة ، بواسطة طلب مكتوب مع توضيح أسباب سحب الشكوى¹.

و عليه بمجرد الحصول على التنازل عن سحب الشكوى إذ كان القانون ينص على ذلك ، و عليه فلا يمكن إقامتها أو تقديمها من جديد بعد سحبها و بذلك تنص المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية على إنقضاء الدعوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة و السحب و الصفح يضع حدا لكل متابعة².

¹ فارس السبتي : المرجع السابق ، ص 269 .

² مولاي ملياني بغدادى ، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ، د ط ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر ، 1912 ، ص 52 .

المبحث الثاني : العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

رتب المشرع الجزائري على جريمة الغش الضريبي مجموعة من العقوبات الجزائية ، و التي يختلف مقدارها ، و نوعها ، بإختلاف الضريبة المتملص منها سواء كانت عقوبات أصلية أو تبعية ، و يتبين ذلك من خلال النصوص الضريبية المختلفة التي حدد فيها المشرع الحد الأدنى ، و الأعلى للعقوبة ، و العقوبة الجبائية و التي تتمثل في الغرامة و المصادرة التي تهدف لإسترجاع الخزينة العامة المبالغ التي تملص منها المكلف بالضريبة.

يقوم الجزاء الجنائي على مبادئ منها ما يعرف بمبدأ الشرعية و أيضا مبدأ تفريد العقاب ، الذي يقتضي بأن يكون نوع ، و مقدار الجزاء الجنائي يتلاءم مع ظروف المتهم ، حيث يتنوع العقاب طبقا لحالة شخص يراد عقابه من أجل تحقيق الهدف من العقوبة الذي يتمثل في جبر الضرر الذي يلحق بالمجني عليه بسبب الجريمة .

و بالتالي و من خلال هذا المبحث الذي قسمته إلى مطلبين متمثلين في العقوبات الجزائية المترتبة على إرتكاب جريمة الغش الضريبي (المطلب الأول) مبينا كل من العقوبات الأصلية (الفرع الأول) ، و العقوبات التكميلية (الفرع الثاني) ، و أيضا التطرق إلى العقوبات الجبائية و المتمثلة في كل من الغرامة الجبائية و الجمركية (الفرع الأول) ، و المصادرة (الفرع الثاني) .

المطلب الأول : العقوبات الجزائية

يترتب على إرتكاب جريمة الغش الضريبي جزاء جنائي يتمثل في العقوبة ، و التي كانت بإختلاف أشكالها تعتبر الجزاء الوحيد للجريمة حتى نهاية القرن 19 ، و قد تكون عقوبة سالبة للحياة (الإعدام) أو سالبة للحرية (السجن) أو عقوبة مالية (الغرامات) ، غير أن التيار الجنائي الحديث إتجه لإصلاح المجرم ، و تأهيله للوقاية من العود في الجريمة ، و أصبح للتدابير الإحترازية دور في عملية التأهيل¹.

إذ تتحدد العقوبة المقررة لهذه الجريمة على أساس خطورة المجرم شخصيا بغض النظر عن جسامة الجرم المرتكب ، بحيث يقوم الجزاء الجنائي في التشريعات الحديثة على مبدئين أساسيين و هما مبدأ شخصية العقوبة ، و مبدأ المساواة في العقاب ، أقرهما المشرع الجزائري في دستور 2020 ، و يتبين ذلك من خلال مضمون المادة 167 منه ، و التي نصت على ما يلي : " تخضع العقوبات الجزائية لمبدأي الشرعية و الشخصية "² ، و عليه يمكن تصنيف العقوبة كجزاء جنائي إلى عقوبات أصلية (الفرع الأول) ، و عقوبات تكميلية (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : العقوبات الأصلية

حددت العقوبات الأصلية من خلال القوانين الجزائية و الجبائية و هو ما سيتم توضيحه من خلال ما يلي :

أولا : العقوبات الأصلية في قانون العقوبات

حدد المشرع الجزائري العقوبات الأصلية حسب جسامة الجريمة ، و يتبين ذلك من خلال المادة 5 من قانون العقوبات و التي نصت على :

1- العقوبات الأصلية في الجنايات

- الإعدام .
- السجن المؤبد .
- السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس (5) سنوات و عشرين (20) سنة .

2- العقوبات الأصلية في مادة لجنح

¹ بن الشيخ فريد زين الدين ، علم العقاب ، د ط ، منشورات دحلب ، الجزائر ، 1998 ، ص 28 .
² المادة 167 من دستور المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 هـ الموافق ل 30 ديسمبر 2020 م ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 82 .

- الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ما عدا الحالات التي يقرر القانون فيها حدودا أخرى .
- الغرامة التي تتجاوز 20.000 دج .
- 3- العقوبات الأصلية في مادة المخالفات
- الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر ، و غرامة من 2.000 دج إلى 20.000 دج " .

تتميز العقوبات الأصلية في التشريع الجزائري بالنص على عقوبة واحدة أصلية لكل جريمة ، و في حالات أخرى ينص على مقوبتين أصليتين ، و يؤخذ بأشدهما عند تصنيف الجريمة¹ ، و لا تتحرف التي قررها المشرع لجرائم الأعمال عن هذا الإطار².

و تبين أيضا أن القوانين الجنائية تضمنت أيضا عقوبات ردعية لمرتكبي جريمة الغش الضريبي إلى عقوبات جزائية و جنائية ، و بصدد الجزاء سوف نبين العقوبات الأصلية المقررة على جريمة الغش الضريبي للأشخاص الخاضعين له من مكلف بالضريبة و الشريك و الشخص المعنوي سنتطرق إلى الجزاءات المنصوص عليها معظم النصوص الضريبية ، و التي تختلف من حيث تشديد و تخفيف العقوبة .

ثانيا : العقوبات الأصلية في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار و عاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يلي :

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج .
- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج .
- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين و غرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج .

¹ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري العام ، الطبعة 11 ، دار هومه ، الجزائر ، 2012 ، ص 273 .

² Corinne Mascale , droit pénal des affaires , université numérique juridique francophone , p 10 .

- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج .
- الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج¹.

ثالثا : العقوبات الأصلية في قانون الضرائب غير المباشرة

يعاقب كل من يستخدم طرق إحتيالية و تدليسية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس 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 أو مبلغ 10.000 دج².

رابعا : العقوبات الأصلية في قانون التسجيل

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بإستعماله طرقا تدليسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج و الحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدة هاتين العقوبتين فقط .

غير أنه لا يطبق هذا الحكم إلا في حالة الإخفاء يفوق 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج³، و هو نفس ما جاء في قانون الطابع في المادة 34 منه .

¹ المادة 303 من أمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم .

² المادة 532 من أمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم .

³ المادة 119 من أمر رقم 76-105 ، المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر سنة 1976 ، يتضمن قانون التسجيل .

الفرع الثاني : العقوبات التكميلية

يقصد بالعقوبات التكميلية مجموعة العقوبات التابعة لعقوبة الأصلية ، بحيث يمكن الحكم بها منفردة ، و حددها المشرع الجزائري على سبيل الحصر في المادة 9 من قانون العقوبات و التي نصت على ما يلي : " العقوبات التكميلية هي : 1- الحجر القانوني 2- الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية و المدنية و العائلية 3- تحديد الإقامة 4- المنع من الإقامة 5- المصادرة الجزائية للأموال 6- المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط 7- إغلاق المؤسسة 8- الإقصاء من الصفقات العمومية 9- الحضر من إصدار الشيكات أو إستعمال الدفع 10- تعليق أو سحب رخصة السياقة أو إلغائها مع المنع من إستصدار رخصة جيدة 11- سحب جواز السفر 12- نشر الحكم أو تعليق حكم أو قرار الإدانة " 1.

إذ تبين من خلال نص المادة أن العقوبات التكميلية بالنسبة لهذه الجريمة تتمثل أساسا في مايلي :

أولا : تحديد الإقامة

يقصد بتحديد الإقامة إلزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة جغرافية يعينها الحكم القضائي بحيث لا يجوز أن تتجاوز مدتها خمس سنوات ، و يبدأ سريانها من يوم انقضاء العقوبة الأصلية² ، أو الإفراج على المحكوم عليه ، و إذا خالف المحكوم عليه أحد تدابير إقامته يعاقب المحكوم عليه من ثلاث أشهر إلى ثلاث سنوات³ .

ثانيا : المنع من الإقامة

يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي التواجد في بعض الأماكن لمدة لا يجوز أن تتجاوز خمس سنوات في مواد الجنح و عشر سنوات في الجنايات ، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك ، و يبدأ حساب المدة من يوم الإفراج على المحكوم عليه ، وفي حالة

¹ المادة 9 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق الموافق 8 يونيو سنة يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم

² عبد الله أو هابيبية ، مرجع السابق ، ص 379 .

³ المادة 11 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق الموافق 8 يونيو سنة يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم .

مخالفته لهذه التدابير فإنه يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات ، و المنع من الإقامة .

ثالثا : الحرمان من مباشرة بعض الحقوق

يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي صادر من جهة قضائية مختصة من مباشرة بعض حقوقه ، و أكد المشرع على ذلك في المادة 16 مكرر من قانون العقوبات و التي نصت على : " يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جنائية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاومتها ، و أن ثمة حصر في استمرار ممارسته لأي منها و يصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر (10)سنوات في حالة الإدانة لإرتكاب جنائية و خمس (5) سنوات في حالة الإدانة لإرتكاب جنحة .

و يجوز أن يؤمر بالنفاد المعجل بالنسبة لهذا الإجراء " 1.

رابعا : المصادرة الجزئية للأموال

يجوز مصادرة بعض أموال المحكوم عليه للدولة بموجب حكم قضائي صادر يقر بها كعقوبة تكميلية للمحكوم عليه ، و إستنتجت الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات 2 الأموال التي لا يجوز مصادرتها ، والتي تتمثل أساسا في محل السكن إذا إكتسب أو تم شغله بطريق قانوني ، إضافة للأموال التي ذكرت في قانون الإجراءات المدنية ، و التي تتمثل أساسا في المداخل الضرورية لمعيشة زوج المحكوم عليه و أولاده ، و الأصول الذين يعيشون تحت كفالته ، و في حالة الإدانة بإرتكاب الجنائية يجوز للمحكمة الحكم بمصادرة الأشياء التي إستعملت في تنفيذ الجريمة ، أو التي تم تحصيلها من الجريمة ، و لا يجوز الحكم بذلك في الجنحة أو المخالفة إلا بنص قانوني صريح .

خامسا : حل الشخص الاعتباري

1 المادة 16 مكرر من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق الموافق 8 يونيو سنة يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

2 المادة 15 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق الموافق 8 يونيو سنة يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم .

يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري منعه من ممارسة نشاطه ، سواء كان ذلك بإسمه الأصلي ، أو بإسم آخر ، و يترتب على ذلك تصفية أمواله .

سادسا : نشر الحكم

أجازت المادة 18 من قانون العقوبات للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم كله أو مستخرج منه في جريدة يومية وطنية أو أكثر أو بتعليقه في الأماكن التي يبينها ، و ذلك تحت نفقة المحكوم عليه ، بحيث لا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا .

تطبق العقوبات التكميلية في جريمة الغش الضريبي و يتبين ذلك من خلال المادة 6/303 من قانون الضرائب المباشرة التي نصت على : « يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن تحددها و الكل على نفقة المحكوم عليه »¹.

نصت المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة على : « تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبة جزائية أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي يعينها و يعلق في الأماكن التي تعينها و الكل على نفقة المحكوم عليه »².
ونص المشرع في قانون التسجيل على لصق و نشر القرار كعقوبة تكميلية ، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 120 من قانون التسجيل على أن : « ... لصق و نشر القرار يؤمر بهما في حالة العود ... » .

و نصت المادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال على : « يمكن للمحكمة أن تأمر بالنسبة للمخالفات المصحوبة بعقوبات جزائية بنشر الحكم كاملا أو باختصار في الجرائد التي تعينها ، و بتعليقه في الأماكن التي تحددها على نفقة المحكوم عليه » .

ورد في المادة 6/ 35 من قانون الطابع على : « فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية ، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها و بتعليقه في الأماكن التي تشير إليها و يتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه » .

¹ المادة 6/303 من أمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم .

² المادة 505 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

المطلب الثاني : العقوبات الجبائية

بالإضافة إلى العقوبات الجزائية تعاقب كل النصوص الضريبية على الغش الضريبي بجزاءات جبائية و تختلف العقوبات من نص إلى آخر مضمونا و مقدارا وهي نوعان الغرامة الجبائية و المصادرة.

الفرع الأول : الغرامة الجمركية

تعرف الغرامة الجمركية بأنها ذلك المبلغ النقدي الذي يدفعه المحكوم عليه للخزينة العمومية ، تنفيذا لما ورد في حكم قضائي¹ ، و أطلق عليها المشرع الجزائري في قانون الجمارك لفظ التعويض ، في حين إعتبرها بعض الفقهاء بأنها عقوبة من طبيعة جزائية تقرر بموجب حكم قضائي إلى جانب العقوبة الأصلية ، و يجد هذا الموقف تبريره في أن الغرامة التي رتبها المشرع على مخالفة الأحكام الضريبية تعتبر جزاء لمخالفة القانون ، حيث ترد العقوبات الجزائية في النصوص القانونية سواء كانت حبس أو غرامة بنص صريح لا يدع المجال للقاضي لإعمال سلطته التقديرية ، إلا على سبيل الإختيار بين العقوبتين² ، و هذا ما يجعل الغرامة الجبائية تختلف عن التعويض المدني الذي يتم تقديره حسب جسامة الضرر الذي يلحق بالمضورور .

تتميز القوانين الجبائية بصفة عامة بين الغرامة الجبائية و الجزائية فالأولى هي جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية و الثانية هي عقوبة جزائية تستمد مرجعيتها من قانون العقوبات .

لقد حدد قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الغرامة الجبائية بثلاثة أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن 5.000 دج .

غير أن قانون الضرائب غير المباشرة ميز بين نوعين من العقوبات :

¹ نبيل صقر و قماروي عز الدين ، الجريمة المنظمة ، التهريب و المخدرات و تبييض الأموال في التشريع الجزائري ، د ط ، دار الهدى للطباعة و النشر ، الجزائر ، 2008 ، ص 60-61 .

² حسن الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، شرح الجرائم و العقوبات ، الجزء 2 ، د ط ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006 ، ص 77 .

الأولى عقوبة ثابتة تتراوح قيمتها بين 5.000 دج إلى 25.000 دج¹.

الثانية نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 50.000 دج و تطبق كلاهما في حالة ارتكاب أعمال الغش².

أما قانون الرسم على رقم الأعمال فإنه حدد الغرامة الجبائية من 500 دج و 500.2 دج بالنسبة لمخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة .

و في حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1.000 دج إلى 5.000 دج.

الفرع الثاني : المصادرة

المصادرة هي اجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء و مبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير عوض³.

كما عرفت المادة 15 من قانون العقوبات المصادرة على أنها : " الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة ، أو ما يعادل قيمتها عند الإقتضاء " .

نص المشرع الجزائري في المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة على عقوبة المصادرة في حالة مخالفة أحكا هذه المادة⁴، حيث يتم مصادرة الأشياء التي إستعملت في عملية التزوير ، و الأوعية و الأواني ، و الآليات غير المصرح بها أو حيازة أجهزة بشكل غير قانوني بخلاف القوانين الضريبية الأخرى (الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسوم على رقم الأعمال و الطابع و التسجيل) التي لم تنطرق لعقوبة المصادرة بشكل صريح أو ضمني .

¹ المادة 523 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

² المادة 524 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

³ رؤوف عبيد ، مبادئ القسم العام من التشريع الجنائي ، د ط ، دار الفكر العربي ، د ب ن ، 1979 ، ص 868 .

⁴ المادة 525 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

و لكي يتم الحكم بالمصادرة ينبغي أن يكون الشيء محل المصادرة قد ضبط فعلا وقت صدور الحكم فلا يجوز الحكم مقدما بمصادرة الشيء عند ضبطه مستقبلا و إلا وقع مثل هذا الحكم¹.

و تخضع المصادرة لأحكام المواد 15 و 15 مكرر 1 و 16 من قانون العقوبات المعدل و المتمم .

و تعتبر المصادرة في القانون العام عقوبة تكميلية²، و في جريمة الغش الضريبي عقوبة جمركية ، و يتبين ذلك من خلال نص المادة 525 سابق ذكرها من قانون الضرائب غير المباشرة ، حيث أنه يترتب في حالة مخالفة أحكامها مصادرة الأشياء كلها و الأجهزة التي تكون حيازتها غير شرعية .

و ل بالتالي قد إنفرد قانون الضرائب غير المباشرة بإقرار عقوبة المصادرة و إدراجها ضمن العقوبات الجبائية بنص المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة و يتعلق الأمر بمصادرة الأشياء و وسائل التزوير و تصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير و غير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 44 من هذا القانون .

و تعتبر كل أشياء أو وسائل للتزوير ، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير و لكن كذلك الأوعية و الآلات و الأواني غير المصرح بها و المستعملة في كميات الصنع و الحيازة و كذلك العربات و الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة .

¹ فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص 340 .

² شيخ ناجية ، خصوصيات جريمة الصرف في القانون الجزائري ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في القانون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، الجزائر ، 2012 ، ص 166 .

خلاصة الفصل الثاني :

يتضح مما سبق أن المشرع الجزائري إستحدث آليات كفيلة بمكافحة جريمة الغش الضريبي و ذلك من خلال الصلاحيات الرقابية التي أعطاها للإدارة الجبائية ، حيث أن هاته الأخيرة تفرض رقابة جبائية على المكلفين بالضريبة ، كما أنه خول لأعوانها جملة من الصلاحيات التي تساعدهم في ممارسة هاته الرقابة الجبائية .

و نظرا للطبيعة الخاصة لجريمة الغش الضريبي ، فقد خصها المشرع بإجراءات تتلاءم مع طبيعتها سواء من خلال إجراءات إثباتها ، أو فيما يتعلق بالمتابعة القضائية فيها ، تأتي مختلفة عن الإجراءات العامة المعمول بها .

و حماية للنظام العام و لضمان تحصيل و استيفاء الضريبة فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من الجزاءات تطبق على المتهمين من الضريبة ، حيث تختلف هذه الجزاءات لتشمل كلا من العقوبات الجزائية و المالية ، و ذلك لضمان تحقيق الردع .

الختامة:

و في ختام هذا البحث نستخلص أن موضوع الغش الضريبي يعد من أكثر الموضوعات القانونية و العملية حاجة للدراسة في الوقت الراهن ، بسبب كثرة نواحي القصور القانوني في مواد التجريم ، الشيء الذي يؤدي إلى إفلات الكثير من المكلفين من أداء الضريبة ، و أيضا بسبب كثرة المشاكل العملية التي تثار لدى المكلفين أو لدى القائمين على تطبيق التشريع الضريبي .

وقد حاولت خلال هذا البحث المتواضع الوقوف على أهم جوانب جريمة الغش الضريبي ، بدءا بتبيان الأصول العامة التي تحكم جريمة الغش الضريبي من خلال دراسة و تحليل المحل الذي تقع عليه الجريمة ألا و هو الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي ، ثم التطرق إلى أركان جريمة الغش الضريبي ممثلة في الركن الشرعي، المادي و المعنوي و التطرق أيضا إلى مختلف الوسائل و المناورات المستعملة للإحتيال و التهرب من أداء الإلتزام بالضريبة ، و التي تتخذ أشكالاً و تقنيات يصعب حصرها و تحديدها، تؤدي في مجملها لآثار سلبية عديدة تمس الجوانب المالية ، الإقتصادية و الإجتماعية للدولة .

و ختمنا بحثنا بعرض مختلف الآليات المقررة لقمع الجريمة ، ممثلة في الرقابة الجبائية التي تمارس بواسطة أجهزة و سلطات ضريبية، و وفق أطر و مراسيم تنظيمية ، و التي تهدف بدورها (الرقابة الجبائية) للكشف عن الجريمة و مرتكبيها ، ثم قمنا بإبراز مختلف طرق الإثبات في المادة الضريبية و مدى حجيتها و كذا القواعد العامة للمتابعة في المجال الجبائي ، و إنتهينا بسرد مختلف العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي و التي تتنوع بإحتوائها على عقوبات جزائية و أخرى مالية ، و مختلف الأحكام الخاصة بالجزاء فيها.

و بعد دراسة هذه الظاهرة تم التوصل إلى مجموعة من النقاط تم إيجازها في **النتائج** التالية :

- ✓ الغش الضريبي يتم بطرق مختلفة و الهدف واحد هو التملص من دفع الضريبة الواجبة الدفع أو التقليل من وعائها .
- ✓ تجريم الغش الضريبي يتوافر أركان الجريمة (المادي و المعنوي و الشرعي) و وضع عقوبات جزائية تختلف باختلاف الضريبة المنتهبة من دفعها من المكلف بإستعمال طرق تدليسية .
- ✓ هناك العديد من طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي و كذا قيامها في محاولة للإلحاطة بها و محاصرتها ، إلا أن الإدارة الجبائية لا تزال في حاجة إلى تفعيل

أكثر لهذه الآليات و القيام بالعديد من الصلاحيات فيما يخص التنظيم الإداري الخاص بمحاربة الغش الضريبي .
✓ يتم متابعة الغش الضريبي بإحدى الجرائم الجبائية بتحريك الدعوى العمومية من طرف إدارة الضرائب ، و هذا طبعاً إذا فشلت مساعي الصلح مع هذا المكلف و هذه الإجراءات تتسم بالطول .

و يمكن في الأخير إقتراح بعض التوصيات و الحلول حيث تبقى المجهودات التي تبذلها الإدارة الجبائية و كذا تطور القانون الجبائي أمام التزايد المستمر لهذه الجريمة جد محدودة و غير كافية لذا :

- ✚ إذ لا بد من وضع استراتيجية وطنية لمكافحة الغش الضريبي من خلال دراسات لظاهرة الغش الضريبي .
- ✚ القيام بأعمال مدعمة و مسبقة لمحاربة الغش الضريبي من طرف جميع هيكل الدولة من خلال التنسيق فيها.
- ✚ تكوين قضاة متخصصين في الميدان الجبائي حتى يتسنى لهم الغوص في خبايا المادة الجبائية باعتبارها مجال واسع ، و منو سهولة معالجة النزاعات المرتبطة بها.

قائمة المصادر

والمراجع:

أولا : قائمة المصادر

1- التشريع الأساسي :

- دستور المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 هـ الموافق ل 30 ديسمبر 2020 م ،
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 82 .

2- التشريع العادي :

القوانين :

- قانون الإجراءات الجبائية ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة
المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .
- قانون الرسوم على رقم الأعمال ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،
وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

الأوامر :

- الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق الموافق
8 يونيو سنة يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم .
- أمر رقم 76-101 ، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب
المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم .
- أمر 76-103 ، المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر
1976 يتضمن قانون الطابع المعدل و المتمم .
- الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر
سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .
- أمر 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل المعدل و
المتمم .
- أمر رقم 10 - 01 مؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26
غشت سنة 2010 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة
2010 .

التشريع التنظيمي :

المراسيم الرئاسية :

- مرسوم رئاسي رقم 15-336 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الإتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي ، و تجنب التهرب و الغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة ، ج ر ج د ش ، عدد 70 .

ثانيا : قائمة المراجع

1- الكتب :

- السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري ، د ط ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 .
- أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري العام ، الطبعة 11 ، دار هومه ، الجزائر ، 2012 .
- أحسن بوسقيعة ، قانون العقوبات في ضوء الممارسة القضائية ، د ط ، بارتي للنشر ، الجزائر ، 2013 .
- أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص (جرائم ضد الأشخاص و الأموال و بعض الجرائم الأخرى) ، الجزء الأول ، طبعة 16 ، دار هومة ، الجزائر ، 2013 .
- أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الأول ، طبعة 17 ، دار هومة ، الجزائر ، 2014 .
- أعاد حمود القيسي ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، د ط ، دار الثقافة ، عمان ، 1998 .
- بن الشيخ فريد زين الدين ، علم العقاب ، د ط ، منشورات دحلب ، الجزائر ، 1998 .
- حسين عواضة و عبد الرؤوف قطيش ، المالية العامة " الموازنة نفقاتها ، و إدارتها (الضرائب ، الرسوم) القروض الإصدار النقدي الخزينة ، دراسة مقارنة " ، الطبعة 1 ، منشورات حلبي الحقوقية ، بيروت ، 2013 .
- حسن الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، شرح الجرائم و العقوبات ، الجزء 2 ، د ط ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006 .
- رؤوف عبيد ، مبادئ القسم العام من التشريع الجنائي ، د ط ، دار الفكر العربي ، د ب ن ، 1979 .
- سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على إقتصاديات الدول النامية ، د ط ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2008 .

- صباح نعوش ، الضرائب في الدول العربية ، د ط ، المركز العربي ، بيروت ، 1987 .
- طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، د ط ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2008.
- عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، د ط ، دار الهدى للطباعة و النشر ، الجزائر ، 2012 .
- عبد الله أوهايبية ، شرح قانون العقوبات الجزائري - قسم عام - ، د ط ، موف للنشر ، الجزائر ، 2011 .
- عبد الباسط علي جاسم الجحيشي ، الإعفاءات من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة" ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، د ب ن ، سنة 2008 .
- عبد السلام أبو قحف ، إدارة الأعمال الدولية ، د ط ، الدار الجامعية ، بيروت ، 2001 .
- عدنان حمدي عابدين ، الإحتيال المالي ، د ط ، مكتبة لبنان ناشرون ، لبنان ، 2008 .
- علي عبد القادر القهواجي ، شرح قانون العقوبات ، القسم العام ، نظرية الجريمة ، طبعة الأولى ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2008 .
- عوادي مصطفى و رحال نصر ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، د ط ، مطبعة سخري ، الجزائر ، 2011 .
- فوزي عطوي ، المالية العامة النظم الضريبية و موازنة الدولة ، د ط ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، 2003 .
- محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، الطبعة 4 ، دار هومه ، الجزائر ، 2008 .
- محمد عباس محرز ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، طبعة 5 ، دار هومة ، الجزائر ، 2013 .
- محمد مرسي فهمي و سيد لطفي عبد الوهاب ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقات العملية ، د ط ، القاهرة ، 1999 .
- محمد سعيد نمور ، أصول الإجراءات الجزائية ، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية ، د ط ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2005 .
- محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، الطبعة الأولى ، د دن ، مصر ، 1963 .
- محمود رياض عطية ، موجز في المالية العامة و تشريع الضرائب ، د ط ، دار المعارف ، مصر ، 1975 .

- مولاي ملياني بغدادي ، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ، د ط ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر ، 1912 .
- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي ، د ط ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 .
- نبيل صقر ، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية و التهريب) ، د ط ، دار الهدى ، الجزائر ، 2013 .
- نبيل صقر و قمر اوي عز الدين ، الجريمة المنظمة ، التهريب و المخدرات و تبييض الأموال في التشريع الجزائري ، د ط ، دار الهدى للطباعة و النشر ، الجزائر ، 2008 .
- نسرين عبد الحميد ، الجرائم الإقتصادية التقليدية و المستخدمة ، د ط ، المكتبة الجامعية ، الحديث ، مصر ، 2009 .

2- الأطروحات و المذكرات :

أ - أطروحات دكتوراه :

- شيخ ناجية ، خصوصيات جريمة الصرف في القانون الجزائري ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في القانون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، الجزائر ، 2012 .
- عبد المجيد قدي ، فعالية التمويل الضريبي في ظل التغييرات الدولية -دراسة حالة للنظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين 1988/1995- ، أطروحة دكتوراه دولة ، معهد العلوم الإقتصادية ، الجزائر ، د س ن.
- عبد الكريم بريشي ، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988-2011 ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، السنة الجامعية 2013/2014.
- محمد لعلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب في الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، السنة الجامعية: 2014/2015.

ب- رسائل و مذكرات ماجستير :

- وفاء شيعاوي ، جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، عنابة ، الجزائر ، 2002.
- صائغي منذر ، مبدأ الشرعية الجزائية في قانون العقوبات الاقتصادية الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الجنائية ، معهد الحقوق و العلوم الإدارية ، جامعة الجزائر ، 1984.
- طورش بتاتة ، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، كلية الحقوق ، جامعة قسنطينة ، 2012.
- إيهاب خضر أحمد منصور ، العقوبات الضريبية و مدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين ، أطروحة لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، فلسطين ، 2004.
- أولعربي جمال ، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القنون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، الجزائر ، 2013.
- بولجة نادية ، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، فرع القانون للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، 2014-2015.
- أوهيب بن سلامة ياقوت ، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية ، جامعة الجزائر ، 2002-2003.

ج- مذكرات ماستر :

- نور الدين عشي ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر قانون جنائي للأعمال ، جامعة العربي بن مهدي ، أم البواقي ، دفعة 2015-2016.
- غضبان خديجة ، التحقيق الجنائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي ، دراسة حالة للمديرية الولائية الوادي ، مذكرة لإستكمال شهادة الماستر ، جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، 2014-2015.
- قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص قانون جنائي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2013-2014.

د- المقالات :

- أحسن بوسقيعة ، " المخالفة الضريبية (الغش الضريبي) " ، المجلة القضائية ، العدد الأول ، الجزائر ، 1998 .
- معاشو عمار ، " خصوصيات إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي " ، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، العدد 2.
- فرحي محمد ، " سياسة الإعفاءات الضريبية في الإقتصاد الجزائري و آثارها الإقتصادية و الإجتماعية " ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الإقتصادية و السياسية ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، 2003 .
- يسرى مهدي حسن السمراني و زهرة خيضر عباس ، " تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و وسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي " ، مجلة جامعة الأخبار للعلوم الإقتصادية و الإدارية ، المجلد 4 ، عدد 9 ، د ب ن ، 2012 .

ه- ملتقيات :

- مداخلة الأستاذ يامة إبراهيم ، " النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري " ، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر ، بتاريخ 29 جانفي 2013 .

و- محاضرات :

- شاذلي محمد ، " القانون الجبائي " ، محاضرات أقيمت على طلبة الماجستير ، تخصص قانون أعمال ، 1997 ، عنابة ، الجزائر .

ي- مراجع باللغة الأجنبية :

- Alim Brahim, Le contrôle fiscal, mémoire de fin d'étude, IEDE, Septembre 1997
- +Corinne Mascale , droit pénal des affaires , université numérique juridique francophone
- Colin Philippe, La vérification fiscale , édition économicat, Paris 1979
- Paul maire , gaudement , précis de finances publiques , 1^{er} édition , PARIS ,
- Martinez jean claude , La Fraude fiscale , 1^{er} édition , presse, universitère de France , paris
- Margairaz endré , la fraude fiscale et ses succédanés , comment en échappe à impot
- Maurice COZAIN , précis de la fiscalité des entreprises , edition litec , France , 1990
- Taddel Bruono , la fraude fiscale , librairies techniques , Cour de Cassationm Paris , 1974

خلاصة

الموضوع:

تعتبر جريمة الغش الضريبي من أبرز الجرائم الاقتصادية لما لها من تأثيرات سلبية على الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية ، و في هذا الصدد نجد أن المشرع الجزائري تصدى لهذه الظاهرة في القوانين الجبائية المختلفة ، و قرر لها عقوبات جبائية و أخرى جزائية تتوافق و حجم الحقوق المتملص منها من قبل المكلف بدفع الضريبة ، و ذلك كأسلوب ردعي، كما خول الإدارة الضريبية صلاحيات المراقبة وحق تنزيل الجزاءات الجبائية و تقديم الشكاوى للقضاء ، كأسلوب وقائي قبلي .

الكلمات المفتاحية : الضريبة ، المكلف بالضريبة ، الغش الضريبي ، الرقابة الجبائية ، العقوبات .

Abstract : The crime of tax fraud is one of the most prominent economic crimes because of its negative effects on the national economy and the public treasury, and in this regard we find that the Algerian legislator addressed this phenomenon in its various tax laws and decided the tax sanctions and other penalties according to the degree of violation . The tax administration has also been given control powers and the right to download tax sanctions and file complaints with the judiciary, as a tribal preventive method .

Keywords : Tax , The taxpayer , tax fraud , tax control , sanctions .

الفهرس :

الصفحة	المحتوى
	الشكر و العرفان
	الإهداء
4-1	مقدمة
46-6	الفصل الأول : ماهية جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري
23-6	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري
9-7	المطلب الأول : مفهوم الضريبة
7	الفرع الأول : تعريف الضريبة
9-8	الفرع الثاني : المبادئ الأساسية للضريبة
9	الفرع الثالث : خصائص و أهداف و تقنيات الضريبة .
17-10	المطلب الثاني : مفهوم الغش الضريبي
12-10	الفرع الأول : تعريف الغش الضريبي .
14-12	الفرع الثاني : صور الغش الضريبي
17-14	الفرع الثالث : أسباب الغش الضريبي
23-20	المطلب الثالث : مفهوم جريمة الغش الضريبي .
20	الفرع الأول : تعريف جريمة الغش الضريبي
20-18	الفرع الثاني : صور جريمة الغش الضريبي .
23-20	الفرع الثالث : آثار جريمة الغش الضريبي .
46-25	المبحث الثاني : أركان جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري .
29-25	المطلب الأول : الركن الشرعي
26-25	الفرع الأول : مضمون مبدأ المشروعية
29-26	الفرع الثاني : خصوصية مبدأ المشروعية في جريمة الغش الضريبي .
44-29	المطلب الثاني : الركن المادي
41-29	الفرع الأول : صور النشاط المادي في جريمة الغش الضريبي
44-41	الفرع الثاني : صور الركن المادي في جريمة الغش الضريبي .
46-45	المطلب الثالث : الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي
46-45	الفرع الأول : القصد الجنائي العام
46	الفرع الثالث : القصد الجنائي الخاص
84-50	الفصل الثاني : مكافحة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري
74-50	المبحث الأول : متابعة جريمة الغش الضريبي
64-50	المطلب الأول : إثبات جريمة الغش الضريبي

53-50	الفرع الأول : عبء إثبات جريمة الغش الضريبي
64-54	الفرع الثاني : وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي
74-65	المطلب الثاني : إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي
70-65	الفرع الأول : تحريك الدعوى العمومية
74-70	الفرع الثاني : إنقضاء الدعوى العمومية
84-76	المبحث الثاني : العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي
81-76	المطلب الأول : العقوبات الجزائية
78-76	الفرع الأول : العقوبات الأصلية
81-79	الفرع الثاني : العقوبات التكميلية
84-82	المطلب الثاني : العقوبات الجبائية
83-82	الفرع الأول : الغرامة الجمركية
84-83	الفرع الثاني : المصادرة
87-86	الخاتمة
	قائمة المصادر و المراجع
	خلاصة الموضوع