



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's and Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research

جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة-

Echahid Cheikh Larbi Tebessi University - Tébessa

كلية الحقوق والعلوم السياسية

Faculty of Law and Political Sciences

قسم: الحقوق

مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماستر ل.م.د.

تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية

بعنوان:

آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

إشراف الأستاذ:

خديري عفاف

من إعداد الطالبة:

سيوان شيماء

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم و اللقب
رئيسا	أستاذ مساعد قسم - أ -	خمايسية حفيظة
مشرفا ومقررا	محاضر قسم -أ-	خديري عفاف
مناقشا	محاضر قسم - أ -	آجعود سعاد

السنة الجامعية: 2023/2022



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's and Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of Higher Education and Scientific Research

جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة-

Echahid Cheikh Larbi Tebessi University - Tébessa

كلية الحقوق والعلوم السياسية

Faculty of Law and Political Sciences

قسم: الحقوق

مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماستر ل.م.د.

تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية

بعنوان:

آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي

إشراف الأستاذ:

خديري عفاف

من إعداد الطالبة:

سيوان شيماء

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم و اللقب
رئيسا	أستاذ مساعد قسم - أ -	خمايسية حفيظة
مشرفا ومقررا	محاضر قسم -أ-	خديري عفاف
مناقشا	محاضر قسم - أ -	آجعود سعاد

السنة الجامعية: 2023/2022

المؤسسة لا تتحمل أي مسؤولية على ما يرد في هذه
المذكرة من آراء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{وَمَنْ أَهْلَ الْكِتَابِ مَنْ إِنْ تَأْمَنَهُ بِقِنطَارٍ يُؤَدِّهِ إِلَيْكَ وَمِنْهُمْ مَنْ إِنْ تَأْمَنَهُ
بِدِينَارٍ لَا يُؤَدِّهِ إِلَيْكَ إِلَّا مَا دُمْتَ عَلَيْهِ قَائِمًا ذَلِكَ بِأَنَّهُمْ قَالُوا لَيْسَ عَلَيْنَا فِي
الْأُمِّيِّينَ سَبِيلٌ وَيَقُولُونَ عَلَى اللَّهِ الْكُذِبَ وَهُمْ يَعْلَمُونَ }

[آل عمران : 75 .]

قال الرسول ﷺ :

{من غشنا فليس منا}

اخرجه مسلم في صحيحه

شكر و عرفان



الحمد لله رب العالمين والثناء عليه إلى يوم الدين على ما
وفقني به لإتمام هذا العمل المتواضع،
وأقدم بجزيل الشكر والعرفان والامتنان لأستاذتي المشرفة الدكتورة :
خديري عفاف .

لك مني أستاذتي تحية تقدير و احترام و إجلال على المجهودات
الجبارة المبذولة في سبيل إفادتنا و توجيهنا، و أعيد شكرك آلاف
المرات على صبرك علينا و إمدادنا بكافة المعلومات و النصائح و
التوجيهات بصدر رحب دون كلل و ملل
كما أخص بالشكر الجزيل الأستاذ: **عبد الرزاق تومي** و كل عمال
مصلحة المنازعات على مستوى مركز الضرائب _تبسة على مساعدتي
في الحصول على العديد من المعلومات.
و لا يفوتني طبعاً أن اشكر القائمين على مكتبة كلية العلوم الاقتصادية
و علوم التسيير لتقديم الدعم و يد المساعدة .
و اخصص التحية الى عائلتي و اصدقائي و كل من كان لي سندا ماديا و
معنويا في إنجاز مذكرتي و في دراستي.
و أخيراً أشكر أعضاء اللجنة الكرام الذين تفضلوا و تكرموا بتمحيص
هذه المذكرة من أجل توجيهنا إلى الطريق السليم.
و آخر قولي شكراً لكل من كان لي عوناً من قريب أو من بعيد ، و
الحمد لله رب العالمين

الإهداء

إلى الذي أفقد حرارة تصفيقه
فرحة بإنجازي في هاته
اللحظات

إلى والدي رحمه الله

شيماء




قائمة المختصرات

قائمة المختصرات باللغة العربية


ص	صفحة
د.ط	دون طبعة
د.س	دون سنة نشر
د.ب.ن	دون بلد النشر
غ و ت	الغش و التهرب الضريبي
ق.ض.م	قانون الضرائب المباشرة
ض.م.ر.م	الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
ق.ض.غ.م	قانون الضرائب الغير المباشرة
ق.ت	قانون التسجيل
ق.ر.ر.أ	قانون الرسم على رقم الأعمال
ج.ر	الجريدة الرسمية
م	ميلادي
هـ	هجري
ق.ط	قانون الطابع
ق.م	قانون المالية
ق.إ.ج	قانون الإجراءات الجبائية
ق.إ.جز	قانون الإجراءات الجزائية

باللغة الفرنسية

P	page
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée.
الرسم على رقم الأعمال	
Andi	L'Agence nationale du développement des investissements..
الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار	
Ansej	Agence nationale de soutien et de l'emploi des jeunes.
الوكالة الوطنية لتدعيم و تشغيل الشباب	
SRV	Service des Recherches et Vérification
مصالح البحث والمراجعات	



مقدمة



مقدمة:

تعد الضرائب من أهم الموارد التي تقوم عليها خزينة الدولة لتغطية النفقات العامة أين اتسع مدلول الضرائب على صعيد الفكر المالي الحديث تبعاً لاتساع دور الدولة و الذي تجاوز الدور التقليدي ليساير متطلبات الحاجيات المتزايدة للدولة الحديثة في مختلف الميادين خاصة الاقتصادية منها، إذ تعد المداخل الضريبية في الدولة المعاصرة مصدراً هاماً لتمويل الخزينة العامة و أداة أساسية لتنفيذ سياستها في جميع المجالات سواء على المستوى الداخلي من خلال تنفيذ السياسة العامة للحكومة أو على المستوى الخارجي من حيث تشجيع التبادل التجاري و جلب الاستثمارات الأجنبية.

من أجل ذلك أولتها مختلف التشريعات الحديثة باهتمام كبير تجسد بصورة واضحة في إصدار النصوص القانونية و التنظيمية الخاصة بها والعمل على تعديلها كلما تبين عدم مسابقتها لتحديات و رهانات الواقع العملي . لما كانت الضريبة في تعريفها الشائع أنها فريضة تؤدي جبراً دون أن يحصل الملتزم بها على نفع مباشر مقابل لها. كان السعي إلى تجنبها مفهوماً و مبرراً عند البعض و تولد عن عدم الرضا و القبول بالضريبة معارضة و مقاومة من طرف الأفراد المكلفين بها، فمقاومة الضريبة هي حالة نفسية للمكلف بالضريبة نتج عنها تصرفات و سلوكيات سلبية تجسدت غالباً في محاولة الغش و التهرب من دفعها.

فمنذ أن نشأ الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف بها عرف التملص منها و التحايل في أدائها . فالغش و التهرب الضريبي وجد منذ أن وجدت الضريبة، فقد أدى توسع الدولة في المشاريع و توسعها في فرض الضرائب إلى شعور الأفراد بالخطر على أموالهم فلجئوا إلى ممارسة الغش اعتقاداً منهم بأن ذلك ليس إلا نوعاً من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في " فرض الضريبة مفضلين المنفعة القريبة في صورة المال الموجود بين أيديهم على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليهم نتيجة التوسع في المشاريع الممولة من الضريبة و اهتمامهم بالمصلحة و الملكية الخاصتين دون المصلحة العامة.

و تولي الدولة الجزائرية اهتماماً بالغاً للضرائب في قوانين المالية. خاصة بعد انهيار أسعار البترول و انخفاض الجباية البترولية ما استدعى بها إلى ضرورة تفعيل الجباية العادية و محاولة جعلها أهم مورد و ذلك بإحداث آليات لمكافحة ظاهرة التهرب من دفع الضريبة و جزاءات مالية و حتى عقوبات سالبة للحرية في مواجهة الملكتين الذين يقومون أو يحاولون اللجوء إلى إخفاء مداخلكم أو تقديم تصريحات كاذبة أو يقومون ببعض الأعمال التدليسية بهدف التخلص من الأعباء الضريبية .

1- أهمية الموضوع:

- للموضوع أهمية علمية و أهمية عملية واضحة كما يلي :
فمن الناحية العلمية تتمثل أهمية هذه الدراسة من خلال:
- إبراز دراسة التشريع الجزائي الجبائي لكونه لم يحظى بالعناية اللازمة في مجال البحث العلمي بخلاف الدراسات الأكاديمية للمالية العامة.
- البحث في جريمة الغش و التهرب الضريبي في المجال القانوني عامة و الجزائي خاصة، ذلك ان الجرائم الاقتصادية و المالية بشكل عام و الضريبية بشكل خاص لم تأخذ حقها في الدراسات رغم خطورتها.
- دراسة ظاهرة الغش الضريبي من كل جوانبها كونها تتمتع بخصوصية تميزها عن جرائم القانون العام سواء من حيث قواعد التجريم و قواعد العقاب أو من حيث إثبات و متابعة هذه الجريمة .
- أما من الناحية العملية تتمثل أهمية هذه الدراسة فيما يلي :
- حاجة ممارسي القانون من قضاة و محامين إلى دراسات قانونية أكاديمية في مجال التشريع الجزائي الضريبي الذي يتناول المنازعات الضريبية القمعية بصفة عامة.
- تزايد الدعاوى القضائية التي تباشرها الإدارة الجبائية أمام القضاء الجزائي من أجل قمع الغش و التهرب الضريبي و محاربتة.
- الحاجة الماسة لوجود وصف و تكييف جزائي الذي منحه المشرع لجريمة الغش الضريبي خاصة مسألة السلوك الإجرامي القائم على الأفعال التدليسية و صعوبة حصرها .

2- أهداف الدراسة :

- تحليل مفهوم الغش الضريبي الذي انتشر بشكل كبير و أضر بالاقتصاد الوطني و تمييزه عن ما يشابهه ثم البحث في أنواعه و مختلف طرقه.
- معرفة مدى حجم خطورة التهرب الضريبي و الذي له تأثير إقتصادي كبير نظرا لضخامة المبالغ المتهرب منها و حرمان الخزينة العامة منها.
- إبراز الطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي من خلال التعرض لخصوصية أركانها و الوقوف على النصوص القانونية التي تعالجها.
- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه الآليات الوقائية و الرقابية للتقليل من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

3- أسباب اختيار الموضوع:

- موضوع يتميز بحجم خطورته و تأثيره على المال العام.
- إهتمام شخصي بالمجال الجبائي حيث يعتبر مجال متجدد و متغير.
- توعية المكلفين بالضريبة بأهمية دفع الضريبة و إيصال فكرة لهم على مدى خطورة هذه الجريمة .

- معرفة تنظيم المشرع الجزائي لهذا النوع من الجرائم والآليات التي استخدمها أو لجأ إليها من أجل مكافحتها.
- لقد اخترنا هذا الموضوع نظرا لاعتبار أن الضرائب أحد الموارد الرئيسية والهامة في تمويل النفقات العامة وتوجيه النشاط الاقتصادي للدولة .
- ازدياد ظاهرة الغش الضريبي من سنة إلى أخرى مما أصبح يشكل وباءا بالنسبة للاقتصاد الوطني.
- حب التعرف على هذه الظاهرة باعتبار أنها أخلت بالخزينة العمومية.
- قلة الدراسات في موضوع الغش و التهرب الضريبي من ناحية التشريع الجزائري.

4- صعوبات الدراسة:

- و نحن بصدد إعداد هذا البحث واجهتنا بعض الصعوبات و هي كالاتي :
- بالرغم من قدم موضوع الجريمة الضريبية الا انه واجهنا نقص في المراجع خاصة منها الكتب و ان وجدت فمعظم المراجع كانت عبارة عن رسائل ماجستير او دكتوراه تخصص اقتصاد و علوم التسيير و غيابها في مجال العلوم القانونية.
- صعوبة ضبط المادة العلمية لهذا الموضوع بين الدراسة في المجال القانوني و الدراسة في المجال الإقتصادي.
- صعوبة الإلمام بجميع تفاصيل الموضوع و فهمها لكونه موضوع متعلق بالقانون الجنائي للأعمال و يتمتع بخصوصية تميزه عن جرائم القانون العام.

5- الدراسات السابقة:

- دراسة دكتوراه قام بها الباحث قصاص سليم بعنوان المنازعات الضريبية في التشريع الجزائي الذي تطرق فيها الى تحديد الجرائم الضريبية والى اهم الطرق الاجرائية و الوقائية و الردعية لمواجهة هذه الجريمة.
- كذلك دراسة دكتوراه قام بها الباحث سيد عمر محمد بعنوان الغش الجبائي حيث خصص هذا الباحث في هذه الدراسة لنوع واحد من الجرائم الضريبية وهي جريمة الغش الضريبي الناتجة عن استعمال الطرق الاحتيالية التي يستعملها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبة.
- بالإضافة الى دراسة دكتوراه قامت بها الباحثة عزوز سليمة بعنوان الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري وهذه ما جعلتنا نستند على هذه المذكرة كنقطة بداية لموضوعنا هذا.

6- المنهج المتبع في هذه الدراسة:

من أجل تغطية الموضوع قمنا بإتباع منهج يستند في جوهره على الوصف في الجانب النظري ومنهج التحليل في الجانب التطبيقي مع مراعاة خصوصية هذا الموضوع، فإتباعنا الوصفي الذي ينطلق من تحديد مفهوم الغش و التهرب الضريبي و يتميزهما عن المفاهيم المشابهة لهما، ثم استعراض صور جريمة الغش الضريبي وأشكالها ، وتعليل تجريم المشرع لها من خلال التركيز على تكييف واقع الجريمة وفق

الأركان العامة للجريمة، واتبعنا المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي عندما تعرضنا لإبراز الآليات الوقائية والزجرية التي قررها المشرع للقضاء عليها أو للتقليل من آثارها وخاصة عند حديثنا عن الرقابة الجبائية التي لها أساليب خاصة للوقاية من هذه الجريمة الخطيرة، وكذلك عند حديثنا عن طرق الإثبات أو المتابعة الجزائية والعقوبات المقررة لها من خلال تحليل جملة النصوص القانونية التي سنها المشرع في هذا المجال.

7- إشكالية البحث :

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

ما الآليات التي أرساها المشرع الجزائري للحد من الغش و التهرب الضريبي ؟

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

- فيما يتمثل الغش و التهرب الضريبي ؟
- ما هي طرق الكشف عن هذه الجريمة و ما هي إجراءات متابعتها؟
- ما مضمون ومقدار الجزاء المقرر لقمع جريمة الغش الضريبي في التشريعات الضريبية؟

8- خطة البحث

من خلال ما قمت بدراسته في هذا الموضوع قسمت البحث إلى فصلين محاولة منا للإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة. لذا تناولت في الفصل الأول ماهية الغش و التهرب الضريبي وبدوره انقسم إلى مبحثين ، بحثت في الأول عن مفهوم هذه الظاهرة كمحور للجريمة محاولة معالجة مختلف جوانبها حتى أتمكن من إعطاء صورة شاملة لها وجاء المبحث الثاني منصبا على تحديد الإطار القانوني لجريمة الغش الضريبي حيث تطرقت لأركان الجريمة وما تعترتها من خصوصية .

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

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



الفصل الأول



الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

إن عدم قناعة المكلف بالتشريعات و النصوص الضريبية و عدم تقبله لها هو الدافع الوحيد إلى اللجوء للتهرب و الغش الضريبي، لأنه في نظره تشكل الضريبة عبئاً ثقیل عليه، و تحول دون تحقيق المزيد من دخله، و ثروته لذلك فهو يعمل و يحاول باستعمال كل الطرق و الأساليب للتخلص منهما إما بالتهرب منها، أو إلقاء عبئها على غيره .

لهذا فسنحاول في هذا الفصل أن نعطي أهم التعريفات و المفاهيم الخاصة بالتهرب و الغش الضريبي، و نفرق ما بين مختلف أنواعه و أشكاله. لكن قبل ذلك يجب تحديد موقع ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ضمن مختلف أنواع الجرائم، و على هذا الأساس نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية و هي كالتالي:

المبحث الأول: واقع ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

المبحث الثاني: تجريم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي.

المبحث الأول: واقع ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

إن تعدد الأنشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تنوع الضرائب المفروضة وهذا ما أدى الى وجود أنواع مختلفة للجرائم الضريبية والتي لا تعد ولا تحصى، ومن بين أهم هذه الجرائم التي سنتطرق الى دراستها في هذا البحث الغش الضريبي والتهرب الضريبي. إن التطرق لظاهرة الغش و التهرب الضريبي يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها و الإحاطة بها وعرض تصنيفاتها ومختلف المفاهيم الموازية التي تتداخل و تترابط معها.

ولقد قسمنا هذا المبحث الى ثلاثة مطالب ، حيث تناولنا في المطلب الأول مفهوم الغش الضريبي، أما المطلب الثاني تطرقنا الى مفهوم التهرب الضريبي و اخيرا المطلب الثالث خصص للفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

لتحديد مفهوم الغش الجبائي يتوقف على تحديد تعريفه من مختلف الفروع سواء فقهي أو قانوني.... فالغش الجبائي ينطوي على تصرف صادر عن المكلف بالضريبة ناتج عن إرادته باستعمال طرق تدليسية وإحتيالية من أجل التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية والتدليسية والتي عددها المشرع على سبيل المثال لا الحصر والتي تعب أسباب قانونية لهذه الظاهرة، إلا أنه وبالنظر إلى التشريع الجبائي الجزائري فنجد أنه ربط مفهوم الغش الجبائي بالطرق الاحتيالية وبالنظر إلى الفقه فقد تعددت أوجه أسباب هذه الجريمة وتباينت من فقيه لآخر على حسب وجهة نظر كل فقيه على حدى.

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

التعريف الفقهي

وبالنظر إلى الفقه (Doctrine) فقد تعددت آراء الفقهاء والباحثين في هذا المجال باختلاف الزاوية المنظور منها: سواء من المنظور المالي أو الاقتصادي أو الجبائي بصفة خاصة فهناك شبه إجماع على عمومية الغش الجبائي وأنه لا وجود لضريبة بدون غش، وحسب نظرهم أن كل ملزم غشاش، سواء كان غنياً أو فقيراً.¹

فمن أشهر الفقهاء والباحثين المختصين في مجال الجباية نجد الفقيه "أندري ماركيراز"

«André Margairaz»

الذي عرف الغش على أنه "يتمثل في التخلص² من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مزلل"³.

¹ - حسن مرشان، الغش الضريبي في القانون المغربي ، الغش الضريبي و التهريب الجمركي ، مقال منشور في مجلة المحكمة العليا، عدد خاص ، قسم الوثائق، الجزائر 2009، ص 66 .

² - يجب أن نشير الى أن التخلص من أداء الضريبة يتحقق اما بربط الضريبة كلها أو بعضها من واقع الإقرار المزور الذي قدمه لمزيد من التفصيل راجع نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة ، الجريمة الضريبية و التهريب ، دار الهدى ، الجزائر، 2013 ص 45

³ Ifri soraya , fraude fiscale quels impacts sur l'économie nationale cas de l'Algérie, mémoire pour l'obtention du diplôme de magister ، spécialité sciences de gestion, management économique des territoires et entrepreneuriat ، département des sciences de gestion ، faculté des sciences économiques ، sciences de gestion, et sciences commerciales, université a.mira de Bejaia, 2011 p22

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

أما الفقيه "لوسيان" مهل "Lucien Mehl" فعرف الغش انطلاقاً أو على اعتبار أنه يمثل «المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض أسسها»¹. فهذه الأعمال كلها تعتبر من قبيل أعمال الغش والإحتيال وكافة الطرق الناتج عنها في الأخير يترتب عنها جريمة مالية يعاقب عليها القانون. ووقف هذا النهج والاتجاه اعتبر "جون شميدات" "Jean SHmidt" «الغش الجبائي على أنه الإخفاء المقصود اتجاه الإدارة الجبائية للموارد والمداخل التي يستهدف من ورائها التملص من أداء الضريبة».

فبالتالي يمثل غش جبائي كل تملص من أداء ضريبة مستحقة الأداء لخزينة الدولة، أو المساهمة في تحقيقه بوسائل غير مشروعة أو محظورة قانوناً². أما "لاهاي توماس" فقد أوجزه بصريح العبارة وبصفة عامة على أن «الغش الضريبي هو مخالفة القانون الجبائي»³.

بالإضافة إلى ذلك نجد الفقيه "كامي روزير" "Camille Rosier" أشار إلى الغش محدداً تعريفه من خلال جميع الأعمال المكونة له بإعتبار أن «الغش الجبائي يحتوي على كل الحركات المادية وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات».

كما أن الفقيه "فليب" "Philip Colin" ربط الغش الجبائي بكل المحاولات والمناورات المقصودة من أجل التخلص من تطبيق الضريبة على مداخله وذلك انطلاقاً من قوله يعتبر الغش بأنه «المحاولة المقصودة للتخلص من الضريبة، وهو أيضاً كل العمليات المادية والمناورات التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من تطبيق الضريبة على مجموع مداخله بالتالي فإن عملية الغش تنطوي تحت سلوك يهدف من خلاله المكلف بالضريبة تخفيض إيراداته وتضخيم نفقاته وهذا ما ذهب إليه الفقيه أندري "باري" "ليار" "Andrée Barilari" الذي عرف الغش على أنه "التخفيض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جداً كالأخطاء الإدارية في التصريحات تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات"⁴.

أما بالنسبة للفقه العربي فنجد أن كل فقيه حصره بالنظر إلى مخالفة قوانينه الجبائية عامة ونصوصه الضريبية خاصة فنجد على سبيل المثال الأستاذ التونسي "عبد الإله الأحمدي" حصر الغش في مخالفة فصول المجلة الضريبية التونسية وذلك على حد تعبيره بأن الغش الضريبي هو جريمة تعرضت لها إحدى فصول مجلة الضريبة وأقرت لها عقوبات خاصة⁵.

¹ - سيد اعمر محمد، جريمة الغش الجبائي، رسالة دكتوراه في القانون الخاص، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2017.2018، ص 17.

² - محمد المقريني، جريمة التهرب الضريبي، مقال منشور بمجلة الملف، عدد الثاني اكتوبر 2013، المغرب، ص 131.

³ - سيد اعمر محمد المرجع السابق ص 18 .

⁴ - Ifri soraya،op.cit, p 24.

⁵ - حسن مرشان، المرجع السابق، ص 68.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

كما أن الفقيه "حبيب عيادي" عرفه على أنه «مخالفة مباشرة وصريحة سواء كانت على وعي أم لا للقانون الجبائي. وهو يتمثل في مجموعة من الطرق القانونية والمحاسبية والمادية لتجنب دفع الضريبة»¹.

علاوة على ذلك نجد الفقيه المصري فوزي عبد المنعم قد عرفه إنطلاقاً من أن الغش «يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة بالإضافة إلى ذلك نجد الفقيه».

جامع أحمد على حد تعبيره بأن الغش الجبائي "هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره"². كما عرفه آخرون على أنه: «عبارة عن عمل مضاد للقانون بل يمثل مخالفة منصوص عليها قانوناً. فالغش الضريبي يكمن أساساً في الحصول على تصريح ناقص والإخفاء المادي والقانوني لعمليات خاطئة قصد إنقاص الضريبة المستحقة أو الإستفادة من امتيازات جبائية غير مستحقة»

التعريف القانوني:

بالنظر إلى التشريع الجبائي الجزائري سواء فيما يخص القانون العام للضرائب أو فيما يتعلق بقانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري وعلى غرار التشريعات المقارنة³ لم يعط أي تعريف للجريمة الغش الجبائي .

و بالرغم من أن المشرع الجزائري لم يعط تعريف دقيق وشامل للجريمة الغش الجبائي، إلا أننا نجد أنه حصرها وحددها في الممارسات التدليسية بهدف التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. و عليه فإن المشرع لم يعرف جريمة الغش الجبائي وإنما اقتصرها أو أوجزها في كل فعل صادر عن المكلف بالضريبة بطرق تدليسية إحتيالية

¹ - جامع احمد، عالم المالية فن المالية العامة، الجزء الاول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، مصر، 1975، ص 244..245

² - جامع احمد، المرجع نفسه، ص 245

³ - وأخص بالذكر التشريع الفرنسي وبعض التشريعات العربية كالتشريع الجبائي المصري والتونسي والمغربي فنلاحظ على سبيل المثال المشرع الفرنسي الذي حصر جريمة الغش الجبائي في الطرق الإحتيالية التي يستعملها المكلف بالضريبة بغرض التملص من دفع الضريبة وهذا ما نستشفه من خلال نص المادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي. أما بالنسبة للتشريعات العربية فنجد أن التشريع المصري من خلال قانون الضرائب على الدخل القانون رقم 91 لسنة 2005 قد خلى من وضع تعريف جريمة الغش الجبائي فبالرغم من أن المشرع خصص المادة الأولى منها لتحديد بعض المصطلحات الجبائية مثل: الضريبة، الممول، الإتاوات... الخ، فإن المشرع أغفل إعطاء تعريف الجريمة الغش بل فقط اكتفى في المادة 133-02 من القانون السالف الذكر ببيان الطرق التي إذا استعملها الممول يعد متهرباً من أداء الضريبة، علاوة على ذلك أن المشرع التونسي من خلال مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الجديدة الصادرة بمقتضى القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 لم يستعمل إطلاقاً عبارة الغش الجبائي وإنما استعمل عبارة "أعمال تحايل موصفة" رغم أن هذه العبارة كان المشرع التونسي قد استعملها في الفصل 08 وما بعدها التي جاءت تحت عنوان "إجراءات ضد الغش". مع الإشارة أن المشرع الفرنسي هو الآخر تفادى استعمال كلمة "الغش" في القانون العام للضرائب مع أن جل الفقهاء اعتادوا على استعمال هذا المصطلح. رجال نصر، سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي - دراسة مقارنة بين الجزائر و المغرب و تونس، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013-2014 .

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

بهدف التملص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية وهذا ما نستشفه من خلال القوانين الموضوعية للضريبة بالإضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية.

فبالوقوف على قانون الضرائب المباشرة من خلال المادة 303¹ منه نجد أن المشرع عبر عن الغش الجبائي من خلال استعمال الطرق التدليسية من أجل التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة وهذا ما نستشفه من خلال الفقرة الأولى من نص المادة السالفة الذكر التي تنص على أنه ".... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفية، كلياً أو جزئياً."...

بالرجوع إلى قانون الضرائب غير المباشرة نلاحظ أن المشرع عاقب كل مكلف بالضريبة يستخدم طرق احتيالية من أجل التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدد الأفعال التي يعتبرها طرق احتيالية وهذا ما نستشفه من خلال نص المادتين 532 و 533 من قانون الضرائب غير المباشرة².

فمن خلال الفرع السابع من قانون الضرائب غير المباشرة الموسوم بعنوان: قمع الغش تحت البند الأول: طرق الاحتيال ووسائل الغش من خلال نص المادتين السالفتي الذكر والتي تنصان على ما يلي:

فالمادة 532 من ق. ض. غ. م نجد أنها تنص على أنه «يعاقب كل من يستخدم طرقاً إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها» .

علاوة على ذلك فإن المادة 533 من ق. ض. غ. م قد عدت الأعمال والنشاطات التي تعتبر أو تمثل طرقاً إحتيالية، فنلاحظ من خلال نص المادة السالفة الذكر، أن المشرع حصر الأعمال التي تشكل أساليب تدليسية وهذا من خلال نصه على أنه " تعتبر طرقاً إحتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه³ ما يلي :

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص المبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.
- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة .
- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.
- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون

¹ - المادة 303 من الأمر 101_76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 متضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجريدة الرسمية عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976. المعدل و المتمم .

² - المادة 532 و المادة 533 من الامر 104_76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير مباشرة. المعدل و المتمم .²

³ - المقصود بالمادة المذكورة أعلاه، نص المادة 532، من ق.ض.غ. م .

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

التجاري أو في الوثائق التي تقوم مقامه ولا تطبق هذا التدابير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها.

• القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.

• القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحمل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

فمن خلال نص المادة 533¹ من ق.ض.غ.م نلاحظ أن المشرع قد ذكر قيام المكلف بالضريبة بأفعال تجعل الأعوان المؤهلين غير قادرين على تأدية مهامهم وهي وسيلة تعرض² وليست وسيلة احتيالي.

بالإضافة إلى أن القسم الخامس من قانون التسجيل الموسوم بعنوان الغش الجبائي من خلال نص المادة 119 و التي حصرت جريمة الغش الجبائي في التملص كلياً أو جزئياً أو محاولة التملص من دفع الضريبة بطرق تدليسية.

فتنص المادة 119 الفقرة الأولى من ق.ت على أنه « ... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقاً تدليسية.....»³

وبالنظر إلى قانون الرسوم على رقم الأعمال نجد أن المشرع من خلال نص المادتين 117 و 118 نلاحظ أن المشرع اعتبر كل عمل يهدف إلى التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية يعاقب عليها القانون وهذا ما نستدل عليه من خلال نص المادة 117 من ق.ر.ر.أ التي تنص على أنه « يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، و باستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها.»⁴

كما يلاحظ من خلال المادة 118 من القانون السالف الذكر أن المشرع عدد الأعمال التي تعتبر على وجه الخصوص أعمالاً تدليسية وهذا ما نستشفه من خلال نص المادة 118⁵ التي نصت على أنه تطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون تعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص:

• إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل اي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

• تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثبات لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تحقيق أو مخالصة أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة و إما إلى

¹- المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة المذكور سابقاً .

² - الاعتراض هنا نوعان إما فردي او جماعي

³- المادة 119 من الامر 105_76 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل. ج ر عدد 18 ديسمبر 1977 المعدل و المتمم .

⁴- المادة 117 من 102_76 المؤرخ في 6 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على الاعمال ج.ر عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976. المعدل و المتمم .

⁵- المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المذكور سابقاً.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

الإستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها الفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

- الإغفال عن قصد النقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10، من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أوقلت حساباتها.
- الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بينهما عن قصد.

• سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به وذلك بواسطة طرق أخرى.

• كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمناً، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.

وبالنظر إلى قانون الطابع نجد أن المشرع تارة يستعمل عبارة غش أو مناورة، وتارة أخرى يستعمل مصطلح تملص أو أعمال تدليسية وهذا ما نستشفه من خلال نصوص المواد التالية 33 و 34 و المادة 106¹ من القانون السالف الذكر .

فالمادة 33،² نصت على جريمة الغش من وجهة غايتها والعقوبات المترتبة عنها فنجد أنها تنصب على «إن كل غش أو محاولة للغش، وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج .

ومن دون الإخلال بهذه العقوبات فإن كل تقليد وتزييف وتزوير البصمات وكل استعمال لبصمات مزورة تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات».

والمادة 34³ من ق. ط نصت على أنه:

1- كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 إلى 20.000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط .

غير أن هذا التدابير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبالغ الخاضعة للضريبة أو مبلغ 1.000 دج .

¹ - المواد 33،34 و 106 من الامر رقم 76_103 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع ج. ر عدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977، المعدل و المتمم .

² - المادة 33 من قانون الطابع ، المذكور سابقا .

³ - المادة 34 من قانون الطابع ،المذكور سابقا .

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

وفيما يخص تطبيق المقطعي السابقتين، يعتبر من الأعمال التدليسية، قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم و هو مدين به.

لذلك يمكن أن نوجز التعاريف السابقة في التعريف التالي للغش الضريبي على أنه كل مخالفة واضحة وصريحة لنصوص القانون الجنائي باستعمال طرق تدليسية أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي من خلال الامتناع عن تقديم تصريحات حياتية أو تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة أو إعداد قيود وتسجيلات محاسبية خاطئة ، بالإضافة إلى تقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب بغية من الاستفادة من بعض الامتيازات والتخفيضات الجبائية.

الفرع الثاني : أنواع الغش الضريبي

تختلف تصنيفات الغش الضريبي باختلاف الضريبة محل التهرب منها بصفة جزئية أو كلية وبناء على ذلك يمكن ذكر التصنيفات الآتية
أولاً: الغش الضريبي حسب درجة التعقد
هما نوعين غش بسيط و غش معقد:

الغش البسيط :

[ويتمثل في تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة للإدارة الجبائية من أجل تضليلها ومن أهم هذه المخالفات نذكر:

النسيان الطوعي للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة عدم دقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف ، وكفائتها، وهذا الغش يؤدي إلى تطبيق مجموعة من الغرامات والعقوبات التي يحددها القانون الجبائي .

الغش البسيط يقوم بتصرف المكلف عن قصد وسوء فيه من أجل التخلص من دفع الضريبة دون اللجوء إلى الطرق الاحتيالية فهو يمتنع عن القيام ببعض الإجراءات التي ينص عليها القانون الجبائي لعرقلة إدارة الجبائية في تقديرها للمادة الخاضعة للضريبة. وقد عرفه **j.c martinez** كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة المفروضة عليه¹

الغش الموصوف (المركب) أو المعقد:

يعد كل محاولة يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تضليل الإدارة الجبائية مستعملاً طرقاً تدليسية في إقرار أساس الضريبة، وحسب **mozin** يعتبر المكلف متهم باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يهرب من دفع الضريبة بل أيضاً محاولته لمسح كل اثر للتهريب لأية رقابة محتملة، مثل تقديم فواتير مزورة، وذلك من خلال تضخيم حتمية

¹ _Hajar Karam_ Abdelmoumen Berjaoui,La fraude fiscale par sous déclaration du revenu: une décision en présence de risque, Revue de littérature et états des lieux, Journal of Social Sciences and Organisation Management, Laboratoire de L'Économie et Management des Organisations, Faculté d'Economie et de Gestion, Université Ibn Tofial, Kenitra, 2022,p°07

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

الأعباء والتخفيض من الإجراءات ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة ومنه فالغش المعقد يتكون من العناصر الآتية:
✓ عنصر النية ويقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.
✓ العنصر المادي والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
✓ عنصر التدليس ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة.¹
ملاحظة: نوضح أكثر هذا العنصر من البحث من خلال دراسة أركان جريمة غ و ت الضريبي في المبحث الموالي.

ثانيا: الغش حسب المفهوم القانوني الغش المشروع:

يقصد به التخلص المكلف من أداة الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية أو عدم إحكام صياغة القوانين .
الغش غير المشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين بكل طرق الغش المالي، منها الطرق الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع الغش غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها، ففي الغش الواقع عند تحديد الوعاء الضريبي هنا يمتنع المكلف عند تقديم إقرار يدخله أو يقدم إقرار خاطئ يتضمن بيانات غير صحيحة، أما الغش عند التحصيل الضريبي فيكون بإخفاء الشخص لأمواله، حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة.²

ثالثا : الغش الضريبي حسب الإقليم الغش الضريبي المحلي.

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه ، وأن المكلف داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه يكون تابع لإدارة جبائية واحدة ألا وهي الإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعته ومراقبته ومعاقبته.

الغش الضريبي الدولي:

يتم هذا النوع من الغش خارج إقليم هذا البلد و معرض للإفلاتات من الإدارة الجبائية للبلد عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية ويعرف الغش الضريبي الدولي بأنه «التهرب من دفع الضرائب داخل البلد وذلك بتحويل المداخل و المبالغ المقطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد إلى بلد آخر يتميز بجباية جذابة .»
ومن بين الأعمال التي يقوم بها المكلف في إطار الغش الضريبي ما يلي :

¹ بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي_دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2003.2004 ص 32.

² خلاصي رضا ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي. دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991_2002م ، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007_2008 ، ص 93.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

- ✓ نشاء مؤسسات صورية وهمية في الخارج.
- ✓ التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية¹

المطلب الثاني : مفهوم التهرب الضريبي

انطلاقا من مقولة **P.Courtoin** أن الإفلات من الضريبة ليس حتما غشا للضريبة ، و بالتالي لا يجب الخلط بين كلا من مصطلحي الغش و التهرب الضريبي،أضف إلى ذلك فان **A. Piatier** يقول أن مصطلح التهرب الضريبي وجد لتكملة نقائص قد ظهرت في مصطلح الغش الضريبي.

و بالتالي يمكن طرح التساؤل التالي: هل التهرب الضريبي ظاهرة بحد ذاتها وتختلف عن الغش الضريبي أم أنها حالة من حالات الغش الضريبي ؟ و للإجابة على هذا التساؤل يستدعي بدا الأمر محاولة تقديم مجموعة من التعاريف على اختلاف وجهات نظر الباحثين والدارسين لظاهرة التهرب الضريبي²

الفرع الأول : تعريف التهرب الضريبي التعريف الفقهي :

حسب **A.MARGAIRE** يعرف التهرب الضريبي على انه الاستعمال الإداري للوضعية غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية الإدارية.³
أما **C. MARTINEZ** يرى ان التهرب الضريبي واسع النطاق مقارنة بالغش الجبائي، وعرفه على انه يمكننا التهرب من الضريبة باعتماد القانون أي ان المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه، دون مخالفة القانون والنصوص التشريعية، وذلك بالاستفادة من الثغرات الموجودة في قانون الضرائب.⁴
فقد عرفه البعض على أنه لجوء الافراد الى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها لكن بمقدار اقل من المقدار المحددة قانونا.

¹ _ Hajar Karam, Abdelmoumen Berjaoui , op.cit . p° 12

² _ P.COURTOIS, la reforme de contentieux fiscale, 2éme partie, 1964, Cite par C.R.MASSION, IDEM, 88

³ - على عكس من ذلك فان Mah DELAIHAYE يرى في دراسته بعنوان *chois de voie de la moins imposé* أن مصطلح التهرب الضريبي ليس شائع الاستخدام وإنما يمكن أن تتكلم فقط على اختيار الطريقة الأقل خضوعا للضريبة أو المهارة الجبائية أو الغش المشروع، أنظر P.COURTOIS, la reforme de contentieux fiscale, page 9

⁴ - كشاوي إلياس ، ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص تحليل اقتصادي، قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2008_2009 ص 73.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

كما أن بعض التعريفات بالغت جدا في التضيق من مفهوم التهرب الضريبي كتعريفه بأنه قيام الممول بعمل ايجابي او سلبي مستعملا طريقة او اكثر من طرق الاحتيال المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كليا أو جزئيا .

كذلك تم تعريفه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون ان ينقل عبئها الى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق واساليب قد تكون مشروعة او غير مشروعة¹.

أيضا فمنهم من عرفها على أنها كل فعل او امتناع يؤدي الى عدم أداء المكلف لالتزاماته واخلاله بأحكام القانون كليا أو جزئيا وبصورة غير مشروعة.

التعريف القانوني:

قد يبدو من الوهلة الأولى أن مصطلح التهرب الضريبي هو عبارة يسهل فهم معناها غير أن هذا الاعتقاد يتلاشى لما نجد التشريعات الضريبية لم تعرف التهرب الضريبي تاركة ذلك للفقهاء، مقتصرة على بيان الأفعال التي تشكل جريمة التهرب الضريبي، بل أنها لا تستعمل لفظة واحدة للدلالة على امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة، ففي لبنان يستعمل لفظ **التملص**، وفي كل من مصر والعراق تستعمل كلمة **التخلص** .

أما المشرع الجزائري فتجده استعمل عدة ألفاظ هي **التملص التخفيض الإنقاص** في المقابل، وأمام سكوت التشريعات عن تعريف التهرب الضريبي نجد أن الفقه قد اختلف في تحديد المقصود منه، ولذا تباينت المصطلحات المستعملة للتعبير عنه، فنجد من يعرف التهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها الى شخص آخر.² ومن جهة أخرى يعرف التهرب الضريبي على انه يقصد به تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من اجل التخلص من اداء الواجب الضريبي، بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، او الحركات المادية وذلك لكل أو جزء من المبلغ الواجب دفعة للخزينة العمومية، والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، إن التهرب الضريبي يؤثر على فعالية السياسة الجبائية، فهو يقود إلى إنقاص الحصيلة الجبائية، مما يجبر الدولة على تقليص حجم النفقات العامة، وهو ما يؤدي

¹- احمد حيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مقال منشور في مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة

غرداية، المجلد 14، العدد 01، 2021، ص 1052-1053

²-قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه علوم القانون الخاص، فرع قانون

الأعمال ، كلية الحقوق جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة 1 2018 _ 2019 ص 93 .

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

إلى انخفاض حجم الاستثمارات العامة، وتدني المستوى المعيشي للأفراد، وإضعاف مقدرة الدولة في المحافظة على الأمن وإعادة توزيع الدخل.¹

الفرع الثاني : أنواع التهرب الضريبي

تختلف أنواع وأشكال التهرب الضريبي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها.

أولاً: التهرب المشروع (التجنب الضريبي)

1- تعريف التهرب المشروع

يعرف بأنه تلمص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي.

يقصد به أن تفرض الضريبة على تصرف معين، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة، فتصرفه يكون سلبياً وهو يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون.²

كذلك قد يتجنب المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون ومثالاً على ذلك التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى الضريبة المرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

يعرف أيضاً: عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع³

2- تصنيف التهرب الضريبي المشروع :

ويتجلى في صنفين:

1-2- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي:

المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على الأنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل تدعيم الاستثمار الفلاحي بالجنوب في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI) ، الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) وغيرها.⁴

¹- قصاص سليم ، المرجع السابق، ص.ص 93_94.

²-سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، د. ط، الإسكندرية، سنة 2000، ص 216.

³- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسيات-نظم-قضايا معاصرة) ، الدار

الجامعية، د. ط، الإسكندرية، سنة 2007، ص 154 .

⁴- رحال نصر، المرجع السابق ، ص 81.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

2-2- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي:

يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية فالمكلف بذلك ينتهك أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.¹

• نماذج عن التهرب المشروع:

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهميا.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بالإعادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية.
- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع الضريبة مرتفعة واللجوء إلى نشاط خاضع لضريبة أقل.²

3- أشكال التهرب الضريبي المشروع

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي وتصنيفاته نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي والمقصود بها الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي :

3-1- الامتناع:

أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، فإن المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة ومثال ذلك امتناع الشخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة، وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية، أو اجتماعية مختلفة كالحد من استيرادها توفيراً للعملات الأجنبية، أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفظاً للصحة العامة و طريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة الحل من كليا أو جزئيا.³

و يكون عدم الدفع كليا عندما يمتنع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة و أعفته وأعت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه، فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته

¹ - رجال نصر، المرجع نفسه، ص 81

² - أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري و المالية العامة، دار المحمدية العامة، د. ط، الجزائر، د. س، ص 117.

³ - جامع أحمد، المرجع السابق ، ص 244.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

كما يكون عدم الدفع جزئيا، كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.¹

3-2- الإحلال:

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل ويتجسد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحي² ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقا لأغراض معينة، و في هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي و خلق مناصب شغل والقضاء على البطالة، وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين هذا الميدان الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعا وتحفيزا لهم وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري.³

3-3- الاستفادة من ثغرات القانون:

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها، وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح و مثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم، و لكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح وإصدار أسهم بما توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح وتستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلى أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين .

ويستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة وبالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة و نخلص إلى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية وصياغتها صياغة دقيقة وواضحة لا تحمل غموض، و بالتالي بسيطة لا يترك ثغرات يتم التأويل فيها، أو تفهم على غير ما قصده فعلا.⁴

ثانيا: التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

1- تعريف التهرب غير مشروع :

وهو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع

¹ - رحال نصر، المرجع السابق، ص 82..

² - جامع أحمد، المرجع السابق، ص 246.

³ - رحال نصر، المرجع السابق، ص 83.

⁴ - رحال نصر، المرجع السابق ، نفس الصفحة.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

عن تقديم التصريح بمداخيله أو تقديم تصريح ناقص أو كاتب أو إعداد قيود وسجلات مزيفة وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية.¹
تعريف القانون الجبائي الجزائري : « كل محاولة للتخلص من الضريبة بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا»²

المطلب الثالث : التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن حرف القانون الجبائي و هو ما بعد عملا غير مشروع، بينما التهرب الضريبي يعبر عن تجنب مشروع للضريبة، إلا أن اعتماد بعض الباحثين المصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين خصوصا أنهما يختلفان في الوسيلة و يشتركان في الغاية، حيث أن التهرب الضريبي يتم بطرق ووسائل قانونية، أما الغش الضريبي فيتم عن طريق وسائل غير قانونية لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية واحدة وهي تجنب الضريبة وتتولى إشكالية تحديد مفهومهما بالنظر إلى الباحثين الذين درسوا هذه الظاهرة، و يظهر في هذا الإطار فريقان:

الفرع الأول : الفريق الأول

يرى أنه يوجد فرق بين التهرب و الغش الضريبي و هم المنظرين القانونيين الذين يرون أن الغش الضريبي غير مشروع، لأنه بشكل مخالف صريحة للقانون الجنائي وعدم الامتثال له في حين أن التهرب الضريبي (التجنب الضريبي) مشروع، و ذلك نتيجة لاستغلال الثغرات القانونية .

وبالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسؤول، لأن المسؤول على وجود هذا الفراغ أو الثغرة القانونية هو المشرع الجبائي الذي سمح بوجودها.

الفرع الثاني: الفريق الثاني

وهم المنظرين الاقتصاديين الذين لا يجدون فرق بين الغش أو التهرب الضريبي وذلك لأن لهما نفس الآثار الاقتصادية والمالية على الحصيلة الجنائية وبالتالي على خزينة الدولة. وفي هذا الصدد نجد أن الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرة الغش و التهرب الضريبي، أما الفريق الثاني أي الاقتصاديين فإنهم يؤكدون على أثره على الحصيلة الجبائية لذلك، فإن الفريق الأول يميز بين الغش و التهرب، بينما الفريق الثاني لا يميز بينهما لأن لهما نفس الآثار الاقتصادية والمالية على خزينة الدولة.³

¹ - علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د. ط، الجزائر، سنة 2005، ص 209_210.

² - المادة 303 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة، المذكور سابقا .

³ - سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 246 .

المبحث الثاني: تجريم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة خطيرة أثرت سلبا على مالية الدولة واقتصادها لذلك سعت الدول جاهدة لمحاربتها بمختلف الوسائل والطرق، وتعتبر آلية التشريع أهم وسيلة للردع هذه الظاهرة.

حيث تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب و قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع و قانون التسجيل و الرسم على رقم الأعمال و القوانين الأخرى المرتبطة بالجباية أو الاتفاقات الدولية التي تهدف للوقاية من الغش و التهرب الضريبي و منه يمكن القول أن هذه الجريمة تقوم على ثلاثة أركان أساسية المتمثلة في الركن المادي الذي يعتبر ركنا جوهريا في هذه الجريمة فيتوفر هذا الركن يؤدي التي قيام جريمة الغش الضريبي، بالإضافة الى الركن المعنوي الذي يجب توفر فيه القصد الجنائي العام و القصد الجنائي الخاص. ومنه سنتناول في هذا المبحث أركان جريمة الغش الضريبي من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مطالب: (المطلب الأول) يتمثل في الركن الشرعي و (المطلب الثاني) يتمثل في الركن المادي و (المطلب الثالث) يتمثل في الركن المعنوي.

المطلب الأول: الركن الشرعي لجريمة الغش و التهرب الضريبي

يتكون العنصر الشرعي من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معيناً يعتبر جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، حيث لا يمكن تحريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في العنصر الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائي وهي " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"¹. فقانون العقوبات عموماً هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة، كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له، وكون خضوع الفعل لنص تجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية، وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه - مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات - والنص القانوني الذي يجرم الفعل يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعاً له، ويضفي عليه صفة عدم الشرعية.

والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك إلى حماية حق أو مصلحة جديدة بالحماية.

وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجنائي بتجريمه لأفعال الغش والتهرب الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع بذلك التهرب والغش الضريبي باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة.²

¹ - المادة الأولى من الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج ر ج ج عدد 19 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 1966 المعدل والمتمم بالقانون 21_14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2021، ج ر ج ج العدد الأخير الصادرة في 29 ديسمبر 2021.

² - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، ط7، دار هومة للنشر، الجزائر، ص 430

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

والملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائرية أن المشرع الجبائي كثيرا ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الاقتصادي، وعلى سبيل المثال نجد أن المادة 408 من قانون ض.م.ر.م. تنص على : يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان سواء بتنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني.¹

حيث تنص المادة 418 الملغاة من قانون العقوبات على ما يلي:

يعد مرتكبا الجريمة التخريب الاقتصادي ويعاقب بالسجن المؤقت من عشر إلى عشرين سنة كل من أحدث، أو حاول أن يحدث معتمدا شعبا شأنه أن يعرقل بالأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني، أو من التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني، يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية.²

ومن أهم القوانين الجبائية المعاقبة على جريمة الغش الضريبي هي :

نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بالجوع الى اعمال تدليسية في اقرار أي وعاء ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي...³ كما نص قانون الضرائب الغير مباشرة على أنه: يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها⁴

بالإضافة الى قانون الرسم على الأعمال على أن يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال الطرق التدليسية من اساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيته أو دفعها⁵

علاوة على ذلك ينص قانون التسجيل على أنه: فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية بغرامة جزئية تتراوح من 5000 الى 20000 والحبس من سنة الى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا اذا كان هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1000 دج.⁶

¹ - المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. المذكور سابقا .

² - المادة 418 قانون العقوبات، المذكور سابقا.

³ - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

⁴ - المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة. المذكور سابقا.

⁵ - المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المذكور سابقا.

⁶ - المادة 119 من قانون التسجيل المذكور سابقا.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

ومن أجل تطبيق الفقرتين السابقتين تعتبر على الخصوص مناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره او القيام بمناورات اخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب او الرسوم التي هو مدين بها .
تتابع المخالفات المشار اليها في المقطع الاول اعلاه بهدف تطبيق العقوبات الجزائية امام الجهات القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104¹ من قانون الاجراءات الجبائية.
كما نص قانون الطابع على تجريم فعل الغش وفرض العقوبة على كل من قام أو حاول القيام بعملية الغش.²

كما ورد الغش الضريبي الدولي في الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تنظم حالات التهرب والازدواج الضريبي الدولي لذلك أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات ثنائية لتفادي التهرب الضريبي مثل الاتفاقية مع الجمهورية الاسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي الذي يستهدف الضرائب على الدخل والثروة والتي تم توقيعها في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011.³
يستفيد بما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون، من ذلك أن المشرع الجزائري التزم بالقواعد العامة في ما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي ويرجع ذلك لعدة اعتبارات اقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين فالأصل في القانون الجزائري علم أن تحدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة والعقوبات الاصلية والتكميلية.⁴

المطلب الثاني: الركن المادي لجريمة الغش و التهرب الضريبي .

عند تحليل الركن المادي لجريمة الغش الضريبي نلاحظ انه يتكون من عنصرين متكاملين ولازمين وهما استعمال الطرق الاحتمالية من جهة والتملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة نتيجة الطرق الاحتمالية من جهة اخرى مع وجود علاقة سببية بينهما.
الفرع الأول: استعمال الطرق الاحتمالية

استعمل المشرع الجبائي الجزائري لفظ الطرق الاحتمالية أو التدليسية كما استعمل عبارة مناورات الغش للتعبير عن العنصر العام في كل جرائم الغش الضريبي على مستوى القوانين الجبائية المختلفة كما أنه نص على العنصر الخاص بكل نوع من أنواع الجرائم الضريبية بالنسبة لكل قانون على حدى مع تحديده له .

¹ - المادة 104 من القانون رقم 01_21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 متضمن قانون المالية 2002 المعدل و المتمم بقانون المالية التكميلي 2019 .

² - المادة 33 من قانون الطابع ، المذكور سابقا .

³ - مرسوم رئاسي رقم 360_15 مؤرخ في 15 ربيع الأول 1437 هـ الموافق ل 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و الجمهورية الاسلامية الموريتانية، من أجل تفادي الإزدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبي في ما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة الموقعة في الجزائر، بتاريخ 11 ديسمبر 2011، الجريدة الرسمية، العدد 70.

⁴ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، المرجع السابق، ص 469 .

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

ويمكن إستخلاص تعريف الطرق الإحتيالية على أساس أنه إخفاء لمبالغ تسري عليها الضريبة، وهذا الإخفاء يمكن أن يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب وكذا الدفاتر والأوراق الأخرى، كما يمكن له أن يقدم فواتير شراء تتضمن مصروفات وهمية أو يقوم بإسقاط عناصر الإيرادات وإغفال قيد بعض المبيعات وتقديم حسابات صورية لتأييد التصريحات الكاذبة أو تضخيم المشتريات وتخفيض المبيعات¹.

من جهة أخرى عرفها مجلس الدولة الجزائري كل تصرف يرمي إلى التظليل من سلطة مراقبة الإدارة أو تقييده²

لقد أوردت المادة 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة ستة أعمال اعتبرتھا طرقا احتيالية وهو نفس العدد الذي أورده المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وأوردت المادة 303 في فقرتها الثانية والثالثة والمادة 407 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 5 أعمال اعتبرت من هذا القبيل في ما أوردت المادة 34 الفقرة الأولى من قانون الطابع والمادة 119 الفقرة الأولى من قانون التسجيل عملا واحدا اعتبر كطريقة احتيالية³.

وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة « **Notamment** » قبل بيان الأعمال التي يعتبرھا طرقا احتيالية حرصا منها لتوضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال فحسب.

اتفقت النصوص الخمسة على إعتبار كطريقة احتيالية قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره أو العمل بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها .

وبصفة عامة يتفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب الغير مباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال على إعتبار الأعمال الآتي بيانها طرقا احتيالية :

- الاغفال عن قصد عن تسجيل او الامر بتسجيل حسابات غير صحيحة او صورية في السجل اليومي او في سجل الجرد المنصوص عليهما في المادة 9 و 10 من القانون التجاري او في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق بالاشياء بالسنوات المالية التي اقفلت حساباتها .
- إخفاء او محاولة اخفاء مبالغ او منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة.

¹- عوادي مصطفى- رجال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، د. ط، نشر و توزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، سنة 2010، ص 22.

²- قرار مجلس الدولة الجزائري، رقم 58338، الصادر بتاريخ 16/03/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية، بتاريخ 25 جوان 2006، ص 51.

³- أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، مقال منشور في المجلة القضائية للمحكمة العليا ، العدد الأول، 1998، ص 19 .

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
 - الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.
 - استعمال الفواتير أو الإشارة الى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.
 - استعمال الطوابع المنفصلة أو مزورة سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب وكذلك بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.
 - القيام عن قصد بتسجيل مصاريف لتحملها المؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير .
- والملاحظ أن كل الطرق المذكورة تدور حول فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة ولا يشترط أن يكون الإخفاء نتيجة وقائع إيجابية إنما قد يتحقق نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إخفاء القيد بعض المبيعات ومن ثم نستخلص أن المقصود بالطرق الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية.¹

الفرع الثاني: التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة

إن التملص أو الإفلات من دفع الضريبة باستعمال الطرق الاحتيالية يعتبر العنصر الثاني في العنصر المادي، والذي لا يكتمل إلا إذا ترتب عن تحايل المكلف قصد التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة أو الرسوم الواجبة الدفع، فالإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة الغش والتهرب الضريبي، ومن الضروري أن ترجع هذه النتيجة إلى الإخفاء المتمثل في استعمال المكلف الطرق الاحتيالية، ووصول المكلف إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، والذي لا يمكن أن يتحقق إلا إذا أفلحت هذه الطرق الاحتيالية في مغالطة وغش الإدارة الجبائية.

والتخلص من أداء الضريبة يكون إما عن طريق ربط الضريبة ربطاً خاطئاً، أو عن طريق الأداء الفعلي للضريبة كلها أو بعضها، طبقاً للتصريح المزور الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية.²

وقد استعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات عديدة تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضرائب والرسوم.

ففي المادة 303 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة « يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً ... ».³

¹ - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 20

² - رجال نصر، المرجع السابق، ص- ص 88_89

³ - المادة 303 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المذكور سابقاً.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

نفس العبارة استعملها المشرع في قانون الضرائب الغير مباشرة في المادة 532 منه وكذلك الحال في نص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، بينما نجد عبارة " كل من خفض أو حاول و تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة و ذلك في نص المادة 119 الفقرة الأولى من قانون التسجيل ونفس العبارة أيضا نجدها في مضمون المادة 34 الفقرة الاولى من قانون الطابع .

وللإشارة فان التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي وذلك بالتهرب من تحديد اساس الضريبة ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح ولعل أحسن من مثال يمكن تقديمه هو المتعلق بالرسم على القيمة المضافة « TVA » وهذا طبقاً لأحكام المواد من 42 الى 49 من قانون الرسم على الأعمال التي تمنح للمكلف في ما يخص بعض العمليات للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة وهذا عند تعامله مع الشركات البترولية شركة سونطراك مثلاً فيقوم المكلف بتقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب على أنه سيتعامل مع مؤسسة سونطراك من أجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية الخاصة بالشراء بالإعفاء من الرسم.¹

الفرع الثالث: العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية و التملص من الضريبة
يقصد بالعلاقة السببية الرابطة التي تحصل بين السلوك والفعل الاجرامي والنتيجة المترتبة عليه متى كانت النتيجة التي تترتب على السلوك محتملة الحدوث .

لقيام جريمة الغش الضريبي يجب أن يتم التخلص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني ولتفادي اللبس يجب الاشارة أولاً الى أنه إذا كانت المتابعة على أساس محاولة الغش الضريبي فإن القانون لا يشترط لقيامها نتيجة معينة وبالضرورة يصرف النظر عن وجود علاقة سببية من عدمها، غير أنه على خلاف ذلك فإذا تمت المتابعة من أجل جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فإنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة تحت تأثير الطرق الاحتمالية التي يباشرها المكلف بالضريبة، وتعد العلاقة السببية متوفرة متى ربطت إدارة الضرائب الضريبة ربطاً خاطئاً إعفاؤه من بعض المبالغ نتيجة لإعساره الصوري المنظم خلافاً للواقع إلا أن الجريمة تنعدم إذا تخلص الملتزم من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو تقرير على الدفاتر المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة أو كان إعفاء دون تدخل منه.²

• الشروع:

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش و التهرب الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملاً بالمبدأ العام .

¹ سيد اعمر محمد، المرجع السابق ، ص 111

² سيد اعمر محمد، المرجع السابق ، ص.ص 111.112

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

وتنص المادة 303 لفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة على المحاولة في ارتكاب الغش الضريبي بعبارة « يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية ... »¹.

ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها، ويتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة. ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ، مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل²، ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش والتهرب الضريبي مباشرة إحدى طرق الاحتيال السالفة الذكر، سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة القائم بها، ومثال على ذلك أن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً بإيراداته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، ثم يؤدي الضريبة في الميعاد وفقاً لهذا الإقرار فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل جانب العنصر المادي، حيث أنه لم يتملص من دفع الضريبة وهو الهدف من الجريمة والمحاولة أو الشروع معاقب عليه في جميع القوانين الجنائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام جريمة الغش الضريب³.

• الاشتراك:

كل النصوص الجنائية أجمعت على إعتبار الشريك مسؤولاً مسؤولاً جزائية كاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك، حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه يعتبر « شريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك»⁴. حيث نصت المادة 303 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات، والجنح نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون. إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42 الفقرة الثانية من قانون العقوبات حيث تنص يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار في الفقرة السابقة ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:
-الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة، أو تحصيل قسائم في الخارج .

-الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.⁵

¹ - المادة 303 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المذكور سابقا .

² - المادة 30 من قانون العقوبات. المذكور سابقا .

³ - رحال نصر، المرجع السابق، 89.

⁴ - المادة 42 من قانون العقوبات سالف الذكر .

⁵ - المادة 303 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة السالف الذكر.

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

وكذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، حيث تنص المادة 306 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في هذا الصدد على ما يلي :

يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير، و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن...¹

ومن هذه النقطة سوف نبرز مدى المسؤولية الجنائية للمحاسبين والخبراء والمستشارين الجبائين ودورهم في قيام جريمة الغش والتهرب الضريبي، وذلك بالنظر لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في المجال الجبائي تعني المساعدة في الاحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باعتماد بيانات غير صحيحة في الإقرارات الضريبية، وحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله، وأن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة، ومن أمثلة ذلك كأن يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة.² أو كأن يتفق شخص مع المكلف على اصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها و يقدمها إليه.³

كذلك قد يحصل الاشتراك كأن يطلب المكلف من وكيل أعماله أو خبيره أو مستشاره الجبائي مجرد محتويات محله وحساباته لتقديم التصريحات اللازمة لمصلحة الضرائب فيحرر له هذا الوكيل بيانات مزورة يقدمها المكلف للإدارة الجبائية بعد علمه هذا التزوير.

وكذلك الأمر في اعتماد إقرار أو أوراق ومستندات غير صحيحة من طرف المحاسب أو الخبير، حيث أن الاعتماد هنا يعتبر شرطا شكليا لصحة أو قبول هذه التصريحات، فإذا وقع الاعتماد على بيانات غير صحيحة في الإقرار أو التصريح مع علم المحاسب بعدم صحتها يعتبر هذا اشتراكا منه عن طريق المساعدة في ارتكاب الأفعال المتممة لجريمة التزوير في البيانات للتخلص من أداء الضريبة متى توافر لديه قصد مساعدة المكلف، وتمكينه من التملص من دفع الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين .

وتجدر الإشارة إلى أن القانون العام للضرائب في فرنسا يعاقب الخبير والمحاسب القانوني في مساعدة المكلف على ارتكاب الغش والتهرب الضريبي، وقضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توفر قصد الغش لدى المحاسب لتقرير مسؤوليته الجنائية.⁴

¹ المادة 306 الفقرة 1 من نفس القانون.

² رحال نصر، المرجع السابق، ص 91.

³ رحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 29.

⁴ رحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع نفسه، ص 29.

المطلب الثالث: الركن المعنوي

إلى جانب العنصر الشرعي والمادي لا بد من توافر العنصر المعنوي، والذي يتمثل في القصد الجنائي لدى المكلف الخاصة لنفسه، والتي يقصد بها تفادي دفع الضريبة ولا يختلف العنصر المعنوي في جريمة الغش والتهرب الضريبي عن باقي الجرائم العادية والمتمثل في القصد العام، وهو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات المكتتبه، وأنه قام بذلك عن قصد، و يمكن أن يلحق بهذه الجريمة قصدا خاصا ويستخلص ذلك من محتوى المواد نفسها الواردة سابقا (التهرب التملص من الضريبة كليا أو جزئيا.....) و يمكن تعريف القصد الجنائي بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل، أو بامتناع أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل.¹

لكن هذا القصد العام وحده لا يكفي لقيام جريمة الغش والتهرب الضريبي، بل لا بد من توافر قصد خاص قد نلخصه في الدافع الذي يشجع ويؤدي إلى ارتكاب مثل هذه الجرائم .

أي توفر نية التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة لدى المكلف وإعفاء نفسه من أداء حق الدولة الإضرار بمصلحة الخزينة العامة.


¹- رجال نصر، المرجع السابق، ص 88

الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي

ملخص الفصل الأول:

تعد الضريبة مورد مالي هام للدولة لتغطية النفقات العمومية، و أداة فعالة تمكنها من التدخل في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، تجسيدا لمختلف أهدافها السياسية و المالية. إذ يعد الغش الضريبي مظهر من مظاهر الاقتصاد 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 باعتبارها جريمة اقتصادية مستحدثة تعتمد على بعض التقنيات الخاصة و لا تقع إلا ممن كان مكلف بالضريبة و يسعى للتخلص منها باستعمال بعض الوسائل الاحتياالية الخاصة كممارسة نشاط غير مصرح به أو حتى في بعض الأحيان إنجاز عمليات شراء وبيع 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.

A decorative border consisting of two symmetrical, ornate scrollwork designs. The top scrollwork features a central arch with two large, upward-curving scrolls on either side, each ending in a smaller, downward-curving scroll. The bottom scrollwork is a mirror image of the top, with a central arch and two large, downward-curving scrolls on either side, each ending in a smaller, upward-curving scroll. The entire border is rendered in a thick, black, stylized line.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الآثار الضارة الناجمة عن الغش و الضريبي، والتي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني و كذلك الخزينة العمومية و من أجل هذا و جب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات صارمة في مكافحتها، و كذلك إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها، ووسائل المكافحة هذه لا تتميز بها إلا الإدارة الجبائية و لكن يحدث ذلك بإيجادها للمبادئ الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان . بالنظر للآثار السلبية العديدة و تأثير التهرب الضريبي الكبير على اقتصاد الدولة، قام المشرع الجزائري و بعد تبيانها للأحكام العامة التي تحكم و تجرم التهرب الضريبي، بوضع جزاءات و عقوبات قمعية ضد مرتكبي هاته الجريمة، كما استحدثت آليات مكثفة لكشف الجريمة و ملاحقة مرتكبيها. و عليه فإن المشرع الجزائري وفي إطار مكافحة جريمة التهرب الضريبي أحدث نظام الرقابة الجبائية.

وذلك بغية غلق جميع المنافذ أمام المتهربين من الضريبة، و أعطى أيضا خصوصية لأحكام الإثبات و المتابعة في الجريمة، كما اعتمد قواعد تجريرية و عقابية تتلاءم مع خصوصية هاته الجريمة.

و على هذا الأساس نقسم هذا الفصل إلى مبحثين

المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي.
المبحث الثاني: الآليات الردعية للحد من جريمة الغش و التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها للمحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الجريمة الضريبية وبالتالي صون حقوق الخزينة العمومية.

كما حصر المشرع الرقابة الجبائية ضمن نطاق دقيق وواضح وإجراءات محكمة من أجل ضمان حقوق الإدارة، لكن المشرع منح للمكلف حقوق مقابل الإدارة في مراحل عملية الرقابة، سواء أثناء سريانها أو بالنسبة للنتائج التي يمكن الوصول إليها بالتفصيل. ونظرا للأهمية البالغة لهذه الآلية في القضاء على الجرائم الضريبية بصفة عامة وبغرض التعرف أكثر على الرقابة الجبائية قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين في ما يلي: تكلمنا عن ماهية الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي (المطلب الأول) ثم تطرقنا إلى التنسيق بين الإدارة الضريبية و الإدارات الأخرى (المطلب الثاني)

المطلب الأول: الرقابة الجبائية

سنتعرض في هذا المطلب إلى مفهوم الرقابة الجبائية (الفرع الأول) و الذي يشمل بذاته تعريفها و المصالح المختصة للقيام بها، بينما سنتطرق لأشكالها و التي من خلالها نوضح دورها الكبير في الكشف و مواجهة الغش و التهرب الضريبي (الفرع الثاني) .

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

أولا: تعريفها

لقد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية أبرزها:

الرقابة الجبائية هي تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات¹.

الرقابة الجبائية هي «مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف. وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي»².

الرقابة الجبائية هي الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية من جهة و تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الإمكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية.

من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في إطار سلطة قانونية أعطاها المشرع للإدارة الجبائية،

¹ - ifri soraya, op.cit , p 82

² -خولة حموش ، بزارية امجد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الإقتصاد الجديد ، جامعة خميس مليانة المجلد 12، العدد 1 ، 2021، ص 264 .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

حيث تقوم بالتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والعمل على تصحيح الأخطاء الموجودة، اعتمادا على المعلومات التي تمتلكها الإدارة الجبائية والمؤطرة قانونا من أجل الحد من أشكال التهرب الجبائي، ورفع الإيرادات الجبائية.¹

التعريف المقدم من طرف المديرية العامة للضرائب فإن الرقابة الجبائية تمثل الوجه المغاير للنظام التصريحي يتم حساب الضريبة انطلاقا من التصريحات التي تكتتبونها بناء على العناصر التي تقرر اعتمادها وعليه يحق للإدارة الجبائية القيام بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها.²

ثانيا :المصالح المختصة في عملية الرقابة الجبائية

تختص في عملية الرقابة الجبائية عدة أجهزة على المستوى المركزي الجهوي والمحلي ونلخصها فيما يلي:

أ- على المستوى المركزي:

-المديرية المركزية للأبحاث والمراجعات تم إنشاء هذه المديرية على المستوى المركزي سنة 1998 حيث تقوم بالقيادة والمتابعة.
بالإضافة الى مراقبة مداخل الأشخاص الطبيعيين من خلال مستوى المعيشة والممتلكات.
-تطبيق حق التحقيق والتفتيش في إطار محاربة الغش الجبائي.
-إنجاز وتدقيق محاسبة المؤسسات الخارجة عن نطاق اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.

-متابعة المساعدات الدولية المتبادلة المنصوص عليها في الاتفاقيات الجبائية الدولية.³
-مديرية كبريات المؤسسات تم تأسيسها بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 جويلية 2005 المحدد لتنظيم المديرية الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات وقد بدأت في العمل ابتداء من سنة 2006 . وتتكون هذه المديرية من خمسة مديريات فرعية وهي (المديرية الفرعية لجباية المحروقات المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل)، إلا أن المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية هي المسؤولة عن الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الجبائي من خلال تنفيذ برامج مراجعة المحاسبة و متابعتها اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريات.⁴

¹-بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة _حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص125.

²-بلخوخ عيسى، المرجع السابق، ص 102.

³-المرسوم التنفيذي رقم 364_07 (28 نوفمبر 2007) المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية.

⁴-الجيلاني بلواضح، يحيى سعدي، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي _دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007_2012، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة المسيلة، المجلد 12، العدد 2، ص38.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

ب - على المستوى الوطني

تتكفل المديرية الفرعية للرقابة والبطاقية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بما يلي :

- البحث عن المعلومة الجبائية، واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريرات.
- تنفيذ برامج التحقيق المحاسبي ومتابعتها.

ج- على المستوى الجهوي

تتكفل المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات (SRV) والممثلة من ثلاث مصالح خارجية و جهوية للتحقيق الجزائر، وهران وقسنطينة، بتنفيذ برامج الرقابة الميدانية الذي يتم تحديدها من طرف المديرية المركزية للبحث والمراجعات والخاصة بالكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي التي يمارسها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين تم برمجتهم وتوزيعهم على فرق التحقيق الجهوية التابعة للمصالح الجهوية للتحقيق المختصة إقليميا .

د- على مستوى المحلي

على مستوى المديرية الولائية للضرائب تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد برامج البحث والمراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتتشكل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى كل ولاية من ثلاث مكاتب وهي :

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية
- مكتب البطاقية ومقارنة المعلومات
- مكتب التحقيقات ومراقبة التقييمات.¹

ولقد استحدثت المديرية العامة للضرائب بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21 فيفري 2009 هيكل جديد للضرائب وهو مركز الضرائب، وهو يمثل أحدث مصالح خارجية عملياتية ملحقة بمديرية الضرائب للولاية التي تعتبر وصية على المصالح الضريبية على المستوى الولائي، من أهدافه ومهامه

- تحسين التسيير والرقابة لملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، وكذلك أصحاب المهن الحرة مهما كان نظامهم الضريبي .

- تحديد الإطار الضريبي الموحد لجميع المكلفين التابعين لمركز الضرائب وجميع الضرائب والرسوم الخاضعين لها .
- تخفيض عدد المصالح الأساسية الحالية وذلك بإنشاء مراكز الضرائب عوضا عن مفتشيات الضرائب وقباضات الضرائب ..²

ج- الفرق المختلطة

تم تأسيسها وفق للمرسوم التنفيذي رقم -97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997. وتشمل ممثلين من مديريات الضرائب. الجمارك والتجارة .

¹منصور بن عمارة، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، 2016، ص 33.

²-الجيلاني بلواضح، يحيى سعدي، المرجع السابق، ص 39.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

حيث تقوم هذه الفرق برقابة عمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو التجزئة الخاصة بالأشخاص الطبيعيين و المعنويين من أجل التأكد من مدى صحة تنفيذ هذه العمليات حسب ما تنص عليه مختلف قوانين الضرائب، الجمارك و التجارة¹.

الفرع الثاني: دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي .
من خلال هذا الفرع نتطرق لأشكال الرقابة الجبائية حسب ما ميزها المشرع الجبائي و من ثم نوضح علاقتها بالكشف عن الغش الضريبي.

أولا : أشكال الرقابة الجبائية

حسب التشريع الجبائي الجزائري يمكن التمييز بين شكلين رئيسيين للرقابة الجبائية رقابة عامة تتم على مستوى مصالح الوعاء، و رقابة معمقة تتم بعين المكان، إضافة إلى أنواع أخرى تخص فئة معينة من المكلفين

1- الرقابة الجبائية العامة

أ- الرقابة الشكلية :

تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات.

ب- الرقابة على الوثائق: تمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتبه، ومقارنتها بمختلف المعلومات و الوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية. إذ يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.²

2 - الرقابة الجبائية المعمقة

أ/التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة من العمليات تهدف إلى فحص الملفات المحاسبية ومقارنتها بعناصر الاستغلال في عين المكان، إذ يلزم هذا الفحص حسب المواد 09 و 11 من القانون التجاري المكلفين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية، كما يمس كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي و الملزمين بمسك المحاسبة.³
ب/التحقيق المصوب: استحدث هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 وهذا من أجل تقوية جهاز الرقابة الجبائية فالتحقيق المصوب حسب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 هو تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو المجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

¹بوعلام ولهي، المرجع السابق، ص129.

²ناصر مراد التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الاولى، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر، ص45.

³بكريتي بومدين- يوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مقال منشور في مجلة الدراسات الجبائية، العدد 05، الجزائر، 2013ص43.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة . ج/التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة : تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب الإصلاحات الضريبية لسنة 1991 ، وهو مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي مرسوم تشريعي 91_25 (1991)¹ وتكون المعلومات التي توجد بحوزة الإدارة الجبائية بمثابة المصدر الأول الذي يتم الاعتماد عليه أثناء التحقيق، بالإضافة إلى الوثائق الأساسية الموجودة لدى المصالح والهيئات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة، والتي يعتمد عليها وتكون لها فعالية في اكتشاف الأخطاء و التدليسات.²

كما يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.³

ثانيا: دور الرقابة الجبائية في الكشف عن التلبس الجبائي و قياس حجم الغش الضريبي .

الرقابة الجبائية من أبرز الآليات المستخدمة لمحاربة كل مظاهر التهرب الجبائي، لذلك فهي تعتبر وسيلة تقديرية لقياس حجم هذا التهرب الجبائي بعد وقوعه ناهيك عن دورها في الكشف المبكر عن حالات التهرب الجبائي في إطار ما يعرف بالتلبس الجبائي. **التلبس الجبائي:** تعتبر ظاهرة التلبس الجبائي من أهم الاجتهادات التي توصلت لها مصالح الرقابة الجبائية، حيث قامت بشرحها وتأطيرها، كما يلي : **أهداف إجراء التلبس الجبائي:** تختلف أهداف إجراء التلبس الجبائي من معاينة الغش الجبائي إلى غاية ضمان التحصيل وهذا مرورا برقابة صارمة للنشاطات قصيرة المدى. فبالنسبة لمعاينة وإيقاف عملية غش جارية، يسمح إجراء التلبس الجبائي للتصدي في الوقت المناسب لكل محاولة غش منظمة من قبل المكلف بالضريبة، فسابقا لم يكن هناك إطار قانوني يسمح بتصحيح حالات الغش المعنية خلال ممارسة الإدارة الجبائية لحقوقها كالمعاينة والحجز والتحقيق والاطلاع والرقابة.⁴ -بالنسبة لمراقبة النشاطات قصيرة المدى، يمكن للإدارة أن تتصرف بشكل فعال في مواجهة الشركات القصيرة المدى التي تم تأسيسها لهدف واحد ألا وهو التهرب الجبائي، حيث أنه يسمح لها بمراقبة فترة الخضوع للضريبة غير مكتملة وذلك بالتدخل حتى قبل إنتهاء الأجل المتعلق بالالتزامات التصريحية.

¹مرسوم التشريعي رقم 91_25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

²أحمد حنيش، الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي و الحد من التهرب،مقال منشور في مجلة دراسات جبائية،جامعة البليدة العدد 42، 2016 ص180.

³المديرية العامة للضرائب ، التلبس الجبائي من اجل رقابة جبائية اكثر فعالية، رسائل المديرية العامة للضرائب، العدد 58 <https://www.mfdgi.gov.dz> تم الإطلاع بتاريخ 26/مارس/2023 على الساعة17:56.

⁴المديرية العامة للضرائب التلبس الجبائي من اجل رقابة جبائية اكثر فعالية، رسائل المديرية العامة للضرائب، العدد 58 <https://www.mfdgi.gov.dz> تم الإطلاع بتاريخ 26/مارس/2023 على الساعة18:06.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

حيث يسمح هذا الإجراء (التلبس) بضمان تحصيل الديون الجبائية المستقبلية عن طريق التصدي لعملية تنظيم الإعسار من قبل المكلفين بالضريبة الغشاشين، وهذا من خلال إعداد محضر تلبس جبائي مع إمكانية تنفيذ الحجز التحفظي على الأملاك.

1- حالات التلبس الجبائي: تتمثل حالات التلبس الجبائي في الممارسات التالية :

-ممارسة نشاط دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية .

-إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير ، وهذا مهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها.

-تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش.

-ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل.

-تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة¹ .

2- منهج الرقابة الجبائية لقياس حجم التهرب الجبائي

يعتبر منهج الرقابة الجبائية من الأساليب المتبعة في تقدير حجم التهرب الجبائي من خلال حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة من عملية الرقابة الجبائية والمبالغ المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة خلال السنة، أي قياس التهرب الجبائي من واقع حجم الدخل الخاضع للضريبة غير المصرح به ويبقى التهرب الجبائي في ميدان الاقتصاد الموازي ظاهرة لا يمكن للإدارة الضريبية التحكم فيها إلا من خلال تضافر جهود كل الهيئات والمؤسسات وتوفير الإطار التنظيمي و القانوني الذي يسمح بمحاربتة، أما بالنسبة للمختلف مظاهر التهرب والغش التي يمارسها المكلفين بالضريبة المعلومين لدى مصالحها وخاصة الخاضعين منهم للنظام الحقيقي، فإن محاربتة تتوقف على نجاعة الرقابة الجبائية ومدى الإلمام بالقواعد المحاسبية والنصوص الجبائية² .

فالرقابة الجبائية بمختلف أشكالها تعطي صورة مبدئية لحجم الأموال المتهرب من تسديدها والتي تمثل فرصة ضائعة على خزينة الدولة في صورة تهرب جبائي مهما كان شكله، إلا أن الرقابة الجبائية رغم كونها سلطة مطلقة منحها المشرع للإدارة الجبائية للبحث واستدراك ما لم يتم التصريح به تبقى هذه السلطة ضعيفة لمحاولة دمج الأموال المتداولة في السوق غير الرسمية، وإخضاع المداخل المترتبة عن هذه المعاملات للضريبة على الدخل الإجمالي وغيرها من الالتزامات، فهذه النشاطات غير مؤطرة قانونا وتعجز مصالح الضرائب على دمجها حتى بتطبيق التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لعدم وجود شفافية و ضمانات للقائمين بها³ .

ويبقى دور الرقابة الجبائية محدود في الرقابة على المكلفين بالضريبة المحصين جبائيا، إلا أن التهرب الجبائي مرتبط أيضا بحجم السوق الموازية التي لا تخضع بتاتا للضريبة، فرغم أن التحقيق المعمق للمجمل الوضعية الجبائية يسمح ولو في حدود جد

1- المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz> .

2- عزيز أمزيان، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية ، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013_2012، ص 189.

3- أحمد حنيش، المرجع السابق، ص 245.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

ضيفة بإمكانية متابعة دخول أشخاص لا يملكون ملفات جبائية، إلا أن هذا النوع الرقابي قليل ما يدمج ضمن برنامج مكلفين غير مسجلين جبائيا لحساسية هذا النوع الرقابي في ظل عدم وجود حماية قانونية كافية للمحققين القائمين بالرقابة الجبائية¹.

وبالتالي فحجم التهرب الجبائي الذي يتم تقديره من خلال حصيلة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها يبقى نسبيا، ولا يعطي صورة كاملة عن حجم الأموال المتداولة في السوق الموازية، إلا في حالة ما تم تفعيل أكبر لهذه الوسيلة الرقابية وتضافر جهود جميع الهيئات المالية خاصة .

المطلب الثاني: التنسيق و التعاون الداخلي في مواجهة الغش و التهرب الضريبي

إذا كان التنسيق والتعاون يحقق التكامل والانسجام فإنه يصبح من أولويات الإدارة الجبائية التنسيق مع جميع الإدارات التي لها رابطة من بعيد أو من قريب بالفعل الجبائي وذلك بما فيها وزارة التجارة المصارف والبنوك ، وإدارة الجمارك على مستوى الواردات والصادرات، مصالح وزارة النقل المكلفة بمنح تراخيص نقل البضائع، الموثقين، الموائى والإدارات والمؤسسات العمومية على مستوى صفقاتها العمومية وغيرها من الإدارات، ويجب أن يكرس هذا التنسيق والتعاون كإجراء قانوني ليصبح التزاما قانونيا يفرض القيام به، وهكذا يمكن لعملية التنسيق بين الإدارات المتدخلة أن تمكن إدارة الضرائب من ضبط وتدقيق الأوعية الضريبية، فالإدارة الضريبية مطالبة بأن تضع تخطيطا استراتيجيا لمكافحة الجريمة الضريبية والمساهمة بالتالي في مسار التنمية².

الفرع الأول: التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة الجمارك و إدارة البنوك أولا: التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة الجمارك

من واجب الإدارة الجبائية في الأحيان اللجوء إلى مصادر لديها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج، وذلك بتقديم طلب إليها بخصوص مؤسسة قيد التحقيق سواء أكانت مؤسسة خاصة أو عامة من أجل معرفة قيمة السلع المصدرة أو المستوردة ومقارنتها بتلك المصرح بها لتبيين الفروقات إن وجدت وذلك لما لها من إمكانية استقصاء للمعلومات بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات المشبوهة من قبل المؤسسات المالية، باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج، كما تلزم إدارة الجمارك بالتبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيراد الخاصة بالمكلف³.

1- أحمد حنيش، مرجع نفسه، ص245.

2- عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، في الحقوق تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2018، 2019، ص207.

3- المديرية العامة للضرائب، الآليات القانونية للحد من الجريمة الضريبية، رسائل المديرية العامة للضرائب، العدد 7، الموقع الرسمي لمديرية الضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

ثانيا :التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة البنوك

بموجب التعلّية الصادرة بتاريخ 12 أبريل 1992 عن المديرية العامة للضرائب يجب على كل المؤسسات البنكية أن تقدم إجباريا كل المعلومات التي تطلبه إدارة الضرائب والمتعلقة والتي تخص كشوفات المكلفين وحركة رؤوس الأموال، فهذا يساعد المفتش من التأكد من تطابق ما هو مسجل من محاسبة المؤسسة، وما تحتويه الكشوفات البنكية.¹ لذلك فالبنوك باعتبارها مؤسسات مالية فهي ملزمة بصفة خاصة بنص المادة 51 من ق.ا.ج بإرسال إشعار خاص للإدارة الجبائية بفتح وإقفال كل حساب إيداع أو السندات أو القيم أو الأموال أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر.²

الفرع الثاني: التنسيق بين الإدارة الضريبية و مصالح التجارة و الجهات القضائية أولا: التنسيق بين الإدارة الضريبية و مصالح التجارة

ويتجلى ذلك من خلال تحديد ثمن البيع والشراء للمواد التي تستعملها المؤسسة أو الشركة قيد التحقيق كما لمفتش الضرائب أن يطلع على محاضر الضبط المرسلة من قبل المصلحة إلى المكلف وذلك بخصوص المخالفات المتعلقة بالبيع والشراء دون فاتورة وكذا الزيادة في الأسعار بشكل مخالف للقانون.³

ثانيا :التنسيق بين الإدارة الضريبية و الجهات القضائية

فعلى الجهات القضائية إبلاغ الإدارة الجبائية لكي تتدخل كطرف مدني في إجراءات المحاكمة وعليها أن تطبق العقوبات المناسبة للمبالغ المتملص منها من أجل ردع المتهرب وعدم عودته للفعل مرة أخرى. لذلك تحول السلطات القضائية كل المعلومات التي تحوزها فيما يخص المخالفات الجبائية لإدارة الضرائب⁴

¹-عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار هدى عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 73.

²-المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف الذكر.

³-عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 74 .

⁴-المادة 47 من قانون الاجراءات الجبائية ، السالف الذكر .

المبحث الثاني: الآليات القمعية لمواجهة الغش و التهرب الضريبي

إن الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة، وكذا من حيث الجزاءات المقررة و قبلها سنعالج إجراءات المتابعة وكيفية كشف وإثبات التهرب الضريبي، والأشخاص المؤهلة لذلك، حتى يمكننا متابعة المتهربين قضائيا والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية، كما يجب أيضا التطرق إلى تقرير المسؤولية الجزائية.

فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول الإجراءات الردعية التي اتبعها المشرع الجزائري من أجل مواجهة جريمة الغش و التهرب الضريبي ، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي قررها في هذا المجال بالإضافة إلى العقوبات المهنية.

بالتالي سنتحدث في (المطلب الأول) عن إجراءات الإثبات و المعاينة و كذلك تحريك الدعوى الجزائية و بعدها تحديد المسؤولية و العقوبات الجزائية و الجبائية في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: القواعد الإجرائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي

يعد إثبات و معاينة جريمة الغش الضريبي بصفة عامة البداية الأساسية في المنازعة الجبائية لذا حرص المشرع على التدقيق في الإجراءات والطرق الخاصة بإثبات الجريمة من خلال تحديد الأشخاص المكلفين بإثباتها ومختلف طرق ووسائل الإثبات .

وبعد إثبات الجريمة واستيفائها لجميع الشروط الإجرائية والشكلية تأتي مرحلة المتابعة وإحالة مرتكبيها على القضاء و هو للمحاكمة الشيء المطبق في جريمة الغش الضريبي باعتبارها إحدى الجرائم الضريبية.

وعليه نقسم المطلب هذا إلى فرعين ، نخصص الأول لإثبات و معاينة جريمة الغش الضريبي و للمتابعة القضائية.

الفرع الأول: إثبات و معاينة جريمة الغش الجبائي

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 طرق الإثبات في جريمة الغش الضريبي (ثانيا).

أول: الأشخاص المؤهلين بإثبات الغش الضريبي

اتسمت قوانين التشريع الجبائي بعدم الانسجام وفي تحديد الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية كونها تختلف من نص لآخر وحتى بعد استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي يفصل في الأمر وتركه كما كان في السابق ، غير أنه حدد بعض الرتب من الموظفين للقيام بمعاينة بعض الحالات دون غيرهم¹.

¹فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دط دار هومة، الجزائر، 2008 ، ص 112.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

وفي هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص التي تناولت وحددت الأعوان المكلفين بالإثبات في المجال الضريبي إلى ثلاثة أصناف¹.

الفقرة الأولى : قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع
جاءت المادتان 21 من قانون الطابع، والمادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا مكلفون بإثبات المخالفات المتعلقة بالضرائب ...

الفقرة الثانية: قانون الرسوم على رقم الأعمال
وسعت المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال من دائرة الأعوان المكلفين بمعاينة وإثبات المخالفات الضريبية بحيث ذكرت كل ضباط الشرطة القضائية، أعوان إدارات الضرائب المختلفة، مصالح الجمارك، أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية².

الفقرة الثالثة : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وقانون التسجيل .
لم يأتي قانونا ض. م . ر . م وقانون التسجيل على ذكر الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية أساسا، وقد أثير إشكال حول صلاحية ضباط الشرطة القضائية في إثبات الجريمة الضريبية، كما هو منصوص عليه في المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال . ترى الطائفة الأولى بجواز إثبات المخالفة الضريبية انطلاقا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في الإثبات، ما لم تستبعد بنص صريح³.
فيما ترى الطائفة الثانية بعدم صلاحية ضباط الشرطة القضائية لإثبات المخالفة الضريبية وذلك لخصوصية هذا النوع من الجرائم، وكذا للطابع التقني للإدارة الجبائية وللعلاقة الخاصة بينها وبين المكلف، من خلال التصريحات والاككتابات المتبادلة فيما بينهما وطابع السرية الذي يحكمها، وبالتالي يستحيل على رجال الضبطية القضائية الإطلاع على هاته الوثائق ما لم تمكنها منها الإدارة الجبائية فالأولوية إذا تكون من حق الإدارة الجبائية لإثبات الجرائم ومعاينتها⁴.
والرأي الراجح هو أنه طالما لا يجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات ومعاينة هذا النوع من الجرائم ، فلهم الحق والصلاحية لإثباتها على أن يحيلوا محاصر الإثبات إلى إدارة الضرائب لأنها صاحبة الاختصاص دون سواها فيما يخص تحريك الدعوى العمومية⁵.

ثانيا : طرق الإثبات في جريمة التهرب الضريبي
تشكل المحاضر الضريبية الوسيلة المثلى للإثبات لما تتصف به من قوة إثباتية وكذلك لما تتضمنه من معاينات تسهل عملية الإثبات والتي تختلف عن الطرق الأخرى للإثبات

¹- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، المرجع السابق ، ص 475.

²-المادة 112 من قانون الرسم على رقم الاعمال الجزائري.

³-أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص. المرجع السابق، ص 475.

⁴-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 113.

⁵-أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص. المرجع السابق، ص 476

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

وفقا للقانون العام، وعليه يتم إثبات الجرائم الضريبية وفقا لوسيلتين وهما المحاضر الضريبية وهذا ما سنتطرق إليه في أولاً، والمحاضر الضريبية المحررة من طرف ضباط الشرطة القضائية وهذا ما سنتناوله في ثانيا .

اولا: المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق للمعمق وينجر على ذلك إجراء حوز ومعاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية والمالية.¹

وفي كلتا الحالتين يتعين على الأعوان الذين عينوا أو قاموا بإجراءات الحجز بقصد اكتشاف وإثبات الجريمة والوسائل المستخدمة لتحقيقها تحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقا لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز، والمواد 505 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة، وقد خص قانون الإجراءات الجبائية محضر الحجز والمعاينة بقوة إثباتية وأوقف هذه القوة على توافر شروط شكلية تختلف من محضر لآخر تحت طائلة البطلان.²

1- محضر المعاينة

إستنادا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية ولكي يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي والمعمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش والتدليس التي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة التهرب من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة إطار القانون الجبائي، وللتحقيق عن المناورات التدليسية وكشف الغش فقد رتب القانون الجبائي جملة من الإجراءات تذكرها كما يلي:

أ- الإجراءات السابقة على المعاينة

يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى معاينات ميدانية من أجل ممارسة حق الرقابة وذلك في حالة وجود قرائن تدل على استعمال ممارسات تدليسية في هذه الحالة لابد على الإدارة الجبائية من إتباع إجراءات سابقة على المعاينة وكذلك الإلتزام بالإجراءات الشكلية والموضوعية في المحضر المحرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية، وتتمثل هذه الإجراءات كما يلي :

أ_ لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير .

ب_ يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر المعاينة وتتضمن على وجه الخصوص ما يأتي :

تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .
عنوان الأماكن التي ستم معاينتها .

¹-سيد اعمر محمد، المرجع السابق، ص 164 .

²- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 147 _ 148.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسة تدليسية والتي سيتم البحث عن أدلتها.

أ. أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.¹
ت. يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.
ث. يبلغ للمعني أو ممثله القانوني أو أي شاغل للأماكن بإجراء المعاينة في عين المكان وتسلم له نسخة مقابل إشعار بالإستلام أو إمضاء على المحضر.
ج. في حالة غياب أي شخص بالأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية وفي حالة إستحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي.²

ب / الشكليات الواجب توفرها في محضر المعاينة

يتم إثر إنتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه بحريات العمليات وتلون فيه المعاينات المسجلة ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص :
أ - تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة.
ب - تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون..... الخ)
ت - تاريخ و ساعة التدخل.
ث - جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.³

ج - الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر:

هناك عدة إجراءات تلي تحرير الحضر حددها القانون وفقا للشكليات الآتية :
أ - بعد الإنتهاء من عملية المعاينة وتحرير المحضر تسلم نسخة منه إلى المعني بالأمر أو ممثله القانوني أو شاغل الأماكن.
ب- يتم إرسال النسخ الأصلية للمحاضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة .
ت - يلزم ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية الذين أجروا وحضروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية المادة 301 من قانون العقوبات.⁴

2 / محضر الحجز :

أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحية تحرير المحاضر الضريبية وذلك لإثبات المخالفات الجبائية، بحيث يعتبر جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمؤهلين قانونا، مكلفون على الخصوص بإثبات المخالفات وفقا للقوانين والأنظمة

¹-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 149 .

²-سيد اعمر محمد، المرجع السابق، 167.

³-المادة 38 من الامر 66_155 المؤرخ في 8 يونيو 1966المتضمن قانون الاجراءات الجزائية ج.ر عدد 48الصادرة بتاريخ 10 جوان 1966 المعدل و المتمم .

⁴-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 153.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

المتعلقة بالتشريع الجبائي، بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة الجبائية القيام بذلك في حدود ما يسمح به القانون¹.

أ/ إجراءات الحجز :

في حالة وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه بالمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي الحالات التي تحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة فإنه :

أ- يجوز قابض الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل.

ب- يجوز له القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه .

ت- إن كل سند يتعلق بالمتابعة تم تبليغه لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فإنه يشمل حتى التي حل إستحقاقها أثناء التبليغ مادام المكلف لم يسدها .

ث- في حالة الحجز فإن مصاريف الحراسة للمنقولات المحجورة تحدد من طرف الإدارة الجبائية تبعاً للتعريفات الأقساط كذلك جميع المحددة بقرار من وزير المالية .

وعند الإنتهاء من عملية المعاينة والحجز، يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة².

ب / إجراءات البيع

بعد أن تتم عملية الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفي حالة حجز بعض السلع والأشياء نتيجة علم إستجابة المعني بالضريبة المطالب الإدارة بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية فإنه تتم عمليات تنفيذ إجراءات البيع على النحو التالي :

أ- أنه لكي تتم عملية البيع لا بد من حصول قابض الضرائب المختص على رخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية .

ب- في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب أن يرخص قانوناً لقابض الضرائب المباشر والشروع في البيع.

ت- أنه يمكن لكل دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل 15 يوماً على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القاضي المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة بالبيع في المزاد العلني أو البيع بالتراضي³.

ثانياً: المحاضر الضريبية المحررة من طرف ضباط الشرطة القضائية

نجد أن القوانين الجبائية أجازت بصفة عامة إجراء المعاينات والحجوز الضريبية بجميع الطرق القانونية وعليه :

¹-المادة 504 من ق.ض. غ.م،السالف الذكر .

²- فارس السبتي، المرجع السابق، ص 157 .

³-سيد امير محمد، المرجع السابق، ص 172_ 173.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

1. يجوز لضابط الشرطة القضائية أن يعاين جرائم ضريبية إثر إجراء تحقيق ابتدائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية.
2. كذلك يجوز لأعوان الإدارة المالية بصفة عامة معاينة جرائم ضريبية إثر تحقيقات اقتصادية في إطار قانون المنافسة و الأسعار و قمع الغش وفقا للأمر 95_06.¹
3. كما يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المختصة ووفقا للقواعد العامة المنصوص عليها بالمواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية وهي المحاضر والتقارير والإجراءات والشهادات وبالكتابة والشهود فضلا على إجراء الخبرات الفنية، إلا أن الإشكالية في الخبرة أصبحت محل خلاف خاصة بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية والذي يجيز على مستوى المنازعات الإدارية تعيين خبير للمكلف بالضريبة وخبير للإدارة الجبائية وخبير تعيينه المحكمة إلا أن الإشكالية تثور في أية من الخبرات يتم ترجيحها على باقي الخبرتين، وما هو المعيار المعتمد خاصة إذا كانت هناك دفوع من طرفي النزاع بشأن ذلك.²

ثالثا: تقدير وسائل الإثبات

منح المشرع الجزائري القاضي سلطة تقديرية في إصدار حكمه وذلك حسب اقتناعه الخاص في إطار القانون، ولا يسوع للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات، والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه.³ وباستقراء مختلف القوانين الجبائية فإننا لا نلمس فيها أي تقييد لسلطة القاضي، بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر و الأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية وعليه نبين خلال هاته الفقرة حجية كل من المحاضر الضريبية (أولا)، ووسائل الإثبات الأخرى (ثانيا).

1_ المحاضر الضريبية : تتشكل المحاضر الضريبية من صنفين محضر المعاينة ومحضر الحجز وأعطى المشرع الجبائي لهما حجية في الإثبات، وتختلف هاته الحجية بحيث تكون مطلقة في حالات ونسبية في حالات أخرى .

أ - الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية مطلقة

تتمتع محاضر المعاينة والحجز المحررة في إطار قانون الضرائب غير المباشرة بالحجية الكاملة و ذلك إذا حررت وفق الشروط والإجراءات المنصوص عليها في المواد 504 إلى 519 من قانون الضرائب غير المباشرة ، والتي تتعلق بالمراحل السابقة على تحرير المحضر ، و أثناء تحرير المحضر واللاحقة على تحريره وكذا البيانات الواجب ذكرها في مضمون المحضر.⁴

في حالة احترام وتوافر الشروط السالفة الذكر تكون المحاضر صحيحة، وذات حجية مطلقة إلى غاية الطعن فيها بالتزوير.⁵

¹-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 164 .

²-سيد اعمر محمد، المرجع السابق، 175.

³-المادة 212 من ق.إ. ج المذكور سابقا، المعدل و المتمم .

⁴-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 167.

⁵-المادة 505 الفقرة 2 من ق.ض. م المعدل و المتمم، المذكور سابقا.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

ب/ الحالة التي تكون فيها للمحاضر الضريبية حجية نسبية . وهي المحاضر التي تتضمن اعترافات وكذا معاينات مادية وحجوز تمت من طرف عون واحد أو من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك، وفي هذه الحالة فالقاضي الجزائي له كامل الحرية في الأخذ بالمحضر أو الامتناع عن الأخذ به والاعتماد على غيره من الأدلة لتكوين اقتناعه واعتقاده الشخصي. وعليه فالمحاضر التي لها حجية نسبية تبقى دليل يمكن الاستناد إليه في الإدانة إذا بني على إجراءات مشروعة وصحيحة، غير أنه تعثره بعض النقائص الشكلية ويمكن للمتهم دحض هاته المحاضر بوسائل الإثبات في القانون العام، وفي حالة إثباته لذلك ينتج عنه بطلان المحاضر والإجراءات الخاصة به.¹

2_ وسائل الإثبات الأخرى :

مما سبق أجاز المشرع الجبائي إثبات الجرائم الضريبية بمختلف وسائل الإثبات في القانون العام، و لتبيان حجية هاته الوسائل علينا الرجوع إلى الأصل العام في الإثبات أي إلى قانون الإجراءات الجبائية وإلى المواد 212 إلى 218 منه والتي توضح وتبين متى تكون لوسائل الإثبات في القانون العام حجية مطلقة أو نسبية وكيفية الطعن فيها التزوير أو البطلان، وسلطة القاضي في الأخذ بها من عدمه .

الفرع الثاني : المتابعة في جريمة الغش الضريبي

تتمتع جريمة التهرب الضريبي كغيرها من الجرائم الضريبية ببعض الخصوصية خاصة فيما يخص المتابعة، وذلك من حيث القيود المفروضة على سلطات النيابة العامة في تحريك الدعوى، ومن حيث الجهة القضائية المختصة للنظر في مثل هاته الجرائم . إضافة إلى الطابع المميز فيما يخص الدعوى والتي تتولد عنها دعويان .²

- دعوى عمومية تهدف لتطبيق العقوبات الجزائية .
 - دعوى جبائية تهدف لتطبيق الجزاءات الجبائية .
- وعليه نبين إجراءات تحريك و مباشرة الدعوى العمومية والجزائية أولاً، و انقضاء الدعويين العمومية والجبائية ثانياً ، وأخيراً نتطرق إلى قواعد الاختصاص في جريمة الغش الضريبي

الفقرة الأولى : تحريك ومباشرة الدعويين العمومية والجبائية

تتشابه الجريمة الضريبية والجمركية في العديد من النواحي، لكنها تختلف في بعض النواحي خاصة فيما يخص تحريك الدعويين العمومية و الجبائية، فبالنسبة للجريمة الضريبية فهي تتميز بوحدة الدعويين من حيث تحريكهما، إذ أوكلت كل النصوص الضريبية صلاحية تحريك الدعويين لإدارة الضرائب فقط.³ فالشكوى شرط جوهري لتحريك كل من الدعوى العمومية و الدعوى الجبائية في المجال الضريبي بحيث تنص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية صراحة على

¹-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 173_ 174 .

²-أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 477_ 478

³-أحسن بوسقيعة، المرجع نفسه ، ص 478 .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

اشتراط الشكوى لمباشرة إجراءات المتابعة والتي يقدمها مدير الضرائب بالولاية ، ولا تتم هذه الشكاوى باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض وبعد استيفاء الاجراءات القانونية.

وهو الشيء الذي اتفقت عليه كل القوانين الضريبية، فبالنظر إلى موادها المتعلقة بالمتابعة فكلها تحيلنا إلى المادة 104 إجراءات جنائية.¹ والهدف من تقديم الشكوى هو الحفاظ على التفاهم بين كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية حتى يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف وتحديد ما يجب اتخاذه بمناسبة كل جريمة، مع مراعاة ملاسبات كل جريمة على حدة.² ويشترط لصحة الشكوى توافر شرطين أساسيين :

- 1- تقديمها من المؤهل قانونا أو النائب القانوني عنه بإنابة عامة (لا تشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة) حيث انه إذا صدرت الشكوى من شخص غير مؤهل تكون باطلة.
- 2- شرط الكتابة، أي أن تكون الشكوى مكتوبة والحكمة من ذلك تقتضي أن تكون موقعة من صاحب السلطة في إصدارها.³

ثانيا : انقضاء الدعويين العمومية والجنائية :

"تمتاز القوانين الضريبية بالنسبة للتقادم بخاصتين :

- عدم التمييز بين الدعويين العمومية والجنائية ، عكس ما هو الحال في المجال الجمركي .
- عدم التقيد بمدة تقادم الدعوى العمومية المقررة في قانون الإجراءات الجزائية المحددة بثلاث 03 سنوات في مواد الجرح....⁴ وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية فيما يخص مسألة التقادم فإن الدعوى تنقضي بصدور حكم نهائي في موضوعها، باعتباره الطريق الطبيعي لانقضائها، إلا أنه قد يطرأ على الدعوى العمومية أسباب وموانع توقف السير فيها لحين حل تلك المسائل العارضة كما تعترضها أسباب أخرى تؤدي إلى انقضائها قبل الوصول بها لغايتها.⁵ وعليه نستعرض الأسباب العامة لانقضاء الدعويين العمومية و الجنائية أولا ، و الأسباب الخاصة لانقضائهما ثانيا .

1- الأسباب العامة لانقضاء الدعويين العمومية والجنائية :

تنقضي كلا الدعويين العمومية و الجنائية بتوافر سبب عام من الأسباب التي حددها قانون الإجراءات الجزائية في نص المادة 06 منه و بالتحديد في فقرتها الأولى، و هاته الأسباب ما يلي :

¹-المواد 305 من ق.ض.م.ر.م المادة 534 من ق.ض. غ.م. و المادة 119 من ق.ر.ر. أ. و المادة 34 من ق.ط و المادة 119 من ق.ت.

²-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 193.

³-أحسنن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 479.

⁴-أحسن بوسقيعة، المرجع نفسه، ص 481.

⁵-عبد الله أوهانية، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، (التحري و التحقيق) ، الطبعة الخامسة، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 124 .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

أ- صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه :

بحيث تنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية على أنه : " تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة ... وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي " ، والحكم الحائز لقوة الشيء المقضي فيه هو حكم بات لا يمكن المجادلة فيه أو في صحته، ولا يجوز الطعن فيه بأي طريق من طرق الطعن العادية أو غير العادية.¹

ب - التقادم :

تناول المشرع الجزائري مسألة التقادم في المجال الجنائي في المواد من 06 إلى 09 قانون الإجراءات الجزائية ، لكن كما سبق وذكرنا فإن التقادم في المجال الضريبي يخضع للقوانين الجنائية بحيث تنص المادة 39 من قانون الإجراءات الجنائية على الأجل العام الذي يتقادم فيه عمل الإدارة و المحدد بأربع (04) سنوات إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وذلك في قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين ذات الطابع الجنائي. كما تناول المشرع الجنائي مسألة التقادم بشكل مفصل في نصوص المواد 110،127، 138 من قانون الإجراءات الجنائية.

ج_ الوفاة :

تنقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم² وعلى المحكمة المرفوع النزاع أمامها أن تحكم بإنقضاء الدعوى العمومية وذلك إعمالاً لمبدأ شخصية العقوبة وتفريد العقاب المنصوص عليه في الدستور الجزائري . وسقوط الدعوى العمومية بالوفاة يؤثر على سير الدعوى الجنائية المرتبطة بها وللإدارة الجنائية قبل صدور حكم الإدانة أو تحريكها اللجوء إلى الطريق المدني للمطالبة بحقوقها المستحقة.³

د- العفو الشامل والغاء قانون العقوبات :

تنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية على انه تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم ... و العفو الشامل، وبإلغاء قانون العقوبات..... يطلق على العفو الشامل تسمية العفو العام، وذلك لتمييزه عن العفو الخاص الذي هو من إختصاص رئيس الجمهورية، والعفو الشامل هو إجراء قانوني تنقضي بموجبه الدعوى العمومية الناشئة عن الجريمة في أي مرحلة كانت عليها، يصدر العفو بموجب نص قانوني صادر من السلطة التشريعية المخولة دستورياً لذلك⁴، وهو ما نصت عليه المادة 140 فقرة 07 من الدستور الجزائري المعدل والمتمم إن إلغاء قانون العقوبات يترتب عليه إنقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغى، وتصبح الأفعال مباحة، ويترتب على الإلغاء تطبيق القانون اللاحق، وبدون إحالة إلى نص خاص ... ويترتب عليه حتماً إنقضاء الدعوى العمومية.⁵

¹- عبد الله اوهايبية، المرجع السابق، ص 125 .

²-المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

³-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 251.

⁴ - عبد الله اوهايبية، المرجع السابق، ص 132.

⁵-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 252 .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

ثانيا : الأسباب الخاصة لانقضاء الدعويين العمومية والجبائية :
هناك أسباب خاصة غير الأسباب العامة تؤدي لإنقضاء الدعوى، وهاته الأسباب هي : سحب الشكوى والمصالحة والوساطة ، وسنحاول معرفة تأثيرهما على الدعويين العمومية و الجبائية .

1- سحب الشكوى :

بمجرد التنازل أو سحب الشكوى تنقضي الدعوى العمومية ومعها الدعوى الجبائية إذا كانت الشكوى شرطا لازما للمتابعة.¹ وهو الشيء المتفق عليه في المجال الجبائي باعتبار شكوى إدارة الضرائب شرط أساسي للمتابعة.² و تسحب الشكوى من طرف مديري كبريات المؤسسات، ومديري الضرائب بالولاية في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية و الغرامات محل المتابعة و اکتتاب جدول الاستحقاق للتسديد وذلك وفق أحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، ويباشر مكتب المنازعات القضائية الإجراءات الضرورية أمام الجهة القضائية المعنية من أجل إتمام إجراء سحب الشكوى.

ب- المصالحة والوساطة :

تجاهل المشرع الجزائي المصالحة والوساطة في أعرق مجالاتها، وهي الضرائب حيث لم تنص مختلف القوانين الضريبية على المصالحة كسب لانقضاء الدعوى العمومية.³

وكان من الأولى والأخرى ترسيخ المصالحة والوساطة كمبدأ ثابت وقار في المجال الجبائي، على غرار ما هو معمول به في التشريعات الأوروبية باعتبارها وسيلة ودية لتحصيل المبالغ المتملص منها، بعيدا عن المنازعات القضائية.⁴ و قد أشارت المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية على إنقضاء الدعوى العمومية بتنفيذ إتفاق الوساطة أو بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة . كما أشارت المادة 555 من قانون ض. غ. م إلى المصالحات والإعفاءات في العقوبات الجبائية ولم تشر إلى تأثيرها على الدعوى العمومية أو الجبائية.

ثالثا :قواعد الإختصاص في جريمة الغش الضريبي

نبين خلال هذا الفرع قواعد الاختصاص النوعي أولا وقواعد الاختصاص المحلي ثانيا

1_ الاختصاص النوعي

يخضع الإختصاص النوعي أمام جهات الحكم في المجال الضريبي إلى الأصل العام، والمحدد في نص المادة 328 من قانون الإجراءات الجزائية، وذلك في مادة الجنح والمخالفات .

¹-المادة 06 الفقرة 3 من قانون الاجراءات الجزائية المعدل و المتمم .

²-المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية .

³-أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 483 .

⁴-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 259 .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

وبالنظر إلى العقوبات المطبقة في جريمة التهرب الضريبي والتوجه الحديث للمشرع الجزائري واعتماده على سياسة التجنيح في الجرائم المالية والإقتصادية، فإن التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي هو جنحة، وعليه فإن قسم الجنح هو صاحب الإختصاص للنظر في الدعاوى الخاصة بالتهرب الضريبي.

ثانيا : الإختصاص المحلي :

قبل صدور قانون المالية لسنة 2012.¹ خضع المشرع الجبائي الإختصاص المحلي في الجرائم الضريبية لاختيار إدارة الضرائب، على أن يؤول الإختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة، وذلك بنص المواد.²

- 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.³
- 534 من قانون الضرائب غير المباشرة.⁴
- 119 من قانون التسجيل.⁵
- 34 من قانون الطابع.⁶

لكن بعد سنة 2012 وتعديل بعض المواد في الجانب الجبائي، ومنها المواد السالفة الذكر والتي تبين وتتضمن قواعد الإختصاص المحلي، والتي تحيلنا بعد تعديلها إلى نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي لا تتطرق مطلقا للإختصاص المحلي. وباعتبار عدم وجود نص في المجال الجبائي يحدد الإختصاص المحلي في الجرائم الضريبية، فإننا نعود للأصل العام أي قانون الإجراءات الجزائية، والذي يحدد الإختصاص المحلي للنظر في مواد الجنح بأنه يعود للمحكمة محل الجريمة، أو محل إقامة أحد المتهمين، أو شركائهم، أو محل القبض عليهم.⁷

المطلب الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة الغش و التهرب الضريبي .

ضمانا لحق الدولة في تحصيل و استيفاء الضريبة، أقر المشرع مجموعة من الجزاءات تطبق على من ينتهك أو يخل بالإلتزامات الضريبية المفروضة عليه، ويعتبر الغش و التهرب الضريبي من أهم الجرائم المخلة بالإلتزام الضريبي والماسة بالخزينة العامة للدولة، والتي افرد لها المشرع مجموعة من العقوبات منها الجزائية و الجبائية، إضافة إلى إفراده لبعض الأحكام الخاصة بالجزاء . وعليه تنقسم الدراسة خلال هذا المطلب إلى فرعين نخصص الأول لتحديد نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة الغش الضريبي، والثاني لتبيان الجزاءات المقررة .

¹-قانون المالية لسنة 2012 .

²-أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص. المرجع السابق، ص 484 .

³ -المادة 305 معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012.

⁴-المادة 534 معدلة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2012

⁵-المادة 119 معدلة بموجب المادة 17 من القانون نفسه.

⁶-المادة 34 معدلة بموجب المادة 21 من القانون نفسه.

⁷-المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

الفرع الأول: تحديد نطاق المسؤولية لجريمة الغش و التهرب الضريبي .
لا يقتصر نطاق المسؤولية الجزائية في جريمة التهرب الضريبي على الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة فقط ، وإنما يمتد إلى كل شخص كان مهما كانت طبيعته قام بأفعال تهدف إلى التهرب من الضريبة أو ساعد وحرص على ذلك، و نوضح هذا من خلال ما يأتي:

الفقرة الأولى: المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي

ان المسؤولية الجزائية هي : تحمل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقررة كنتيجة لأعماله .وبناء على الجرائم التي يقترفها المكلف بالضريبة تترتب عليه المسؤولية سواء كفاعل أصلي أو شريك، وفي حالات أخرى يتم مسائلة المكلف بالضريبة على اساس المسؤولية عن فعل الغير.

اولا: الفاعل الأصلي

بالرجوع الى قانون العقوبات فانه عرف الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مباشرة في تنفيذ الجريمة او حرض على ارتكابها بالهبة او الوعد او التهديد إساءة استعمال السلطة او الولاية او التحايل او التدليس الاجرامي" ولهذا فالفاعل الأصلي امان يكون فاعلا ماديا او فاعلا معنويا.¹

إن النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة أحد الالتزامات الضريبية و الفاعل الاصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام أي الطرف السلبي في العلاقة الضريبية.

و قد يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية وذلك عند تعدد الأطراف السلبيون في في العلاقة الضريبية كما في التضامن بالوفاء في الالتزام بأداء الضريبة.²

ثانيا : الشريك :

كل النصوص الجنائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولا مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الاصلي .

لقد تطرقت القوانين الضريبية من خلال قانون الضرائب المباشرة.³ وقانون التسجيل⁴ الاعمال المادية يعتبر مرتكبها في حكم الشريك وهي توسط شخص بصفة غير غير قانونية في الاتجار في القيم المنقولة كذلك يعتبر من أفعال المشاركة من يساهم في اعداد او استعمال وثائق لو معلومات يثبت عدم صحتها.⁵ كما يشير قانون الضرائب المباشرة، إلى أن كل من وكيل الأعمال أو أي شخص تتمثل في مسك السجلات الحسابية يعتبر في حكم الشريك إذا ما ساعدوا الممولين في ترتيب وثائقهم في صورة غير قانونية.⁶

¹-المادة 41 من قانون العقوبات المذكور سابقا .

²-قصاص سليم، المرجع السابق، ص 251 .

³-المادة 303 الفقرة الثانية من ق. ض. م التي تنص على:« تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي المخالفات أنفسهم ».

⁴-المادة 120 الفقرة الاولى من ق. ت التي تنص على:«تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي الجرائم أنفسهم من دون المساس »

⁵-فارس السبتي، المرجع السابق، ص 262 .

⁶-المادة 306 من ق. ض. م .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

ثالثا: مسؤولية الغير

إن القاعدة العامة في القانون الجنائي تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تقع لا العقوبة إلا على من ارتكب الفعل المجرم، فتتفق القوانين الجنائية مع القوانين الجنائية فيما يتعلق بشخصية المسؤولية الجزائية، ولكن تخرج القوانين عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أي يسأل الغير عن مخالفة الالتزامات الضريبية وهذا من أجل ضمان تحصيل الضريبة.¹

ومن بعض الأمثلة عن المسؤولية المدنية للغير :

1_ فيما يخص الولي أو الوصي عن عديمي الأهلية أو ناقصيها، فتكون أمام طرفين مدنيين ضريبيين كل واحد منهما ملتزم بالوفاء بالدين الضريبي اتجاه الخزينة العمومية، فعديم الأهلية أو ناقصها هو الملتزم القانوني، والولي أو الوصي هو الملتزم بالوفاء بالدين الضريبي نتيجة المسؤولية التي آلت إليه من خلال الإنابة.
مثلا فيما يخص المسؤولية المدنية للورثة فهم يتحملون تسديد الديون الضريبية من التركة التي آلت إليهم، لأن التركة لا توّول إلى الورثة إلا بعد سداد كل الديون المثقلة بها، وإدارة الضرائب منح لها القانون الضريبي إمتياز الأسبقية في استيفاء الدين من تركة المكلف بالضريبة.²

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي

كما لاحظنا سابقا، فإن الجرائم الضريبية والمالية تتمتع بذاتية خاصة ومن مظاهر هذه الذاتية إمكانية مسائلة الاشخاص المعنوية كالشركات والمؤسسات والهيئات جزائيا عن تلك الجرائم وتوقيع العقوبات المقررة قانونا .

لقد اقر المشرع الجزائري في القوانين الضريبية لمبدأ مسائلة الشخص المعنوي عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة وأضاف المشرع في نفس السياق " ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية ضد الشخص المعنوي دون الاخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه.³

والجدير بالذكر فإن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع عن حصرها في الشخص المعنوي من القانون مستبعدا بذلك الدولة والمجموعات المحلية وكذلك الهيئات العمومية ذات الطابع الاداري.⁴

¹-المادة 529 من ق.ض.غ.م تنص : " يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد من 523 إلى 527 من هذا القانون ومكلفين بهذه الصفة بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف مالكو البضائع فيها يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكين عندهم المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة غير القانونية." .

²- المادة 366 الفقرة الثانية من قانون التسجيل تنص : " للزينة فضلا عن الامتياز المشار إليه أعلاه، أن تستعمل الرهن القانوني على عقارات التركة لتحصيل رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة." ...

³-المادة 303 الفقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

⁴-المادة 51 مكرر من قانون العقوبات تنص: " باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص الخاضعة للقانون العام يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك" .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

الفرع الثاني: العقوبات المترتبة عن جريمة الغش و التهرب الضريبي .
ان الجرائم الضريبية بشكل عام، وجريمة التهرب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة و من حيث الجزاءات المقررة، فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري من أجل مكافحة هذه الظاهرة، من خلال التطبيق العقوبات الجزائية **الفقرة الأولى** وكذا العقوبات الجبائية التي قررها في هذا المجال . **الفقرة الثانية .**

الفقرة الأولى: العقوبات الجزائية .

يترتب عن ارتكاب الجريمة جزاء جنائي يتمثل في العقوبة، والتي كانت باختلاف أشكالها تعتبر الجزاء الوحيد للجريمة حتى نهاية القرن 19، وقد تكون عقوبة سالبة للحياة (الإعدام) أو سالبة للحرية (السجن) أو حتى عقوبة مالية (الغرامات)، غير أن التيار الجنائي الحديث اتجه لإصلاح المجرم وتأهيله للوقاية من العود في الجريمة، وأصبح للتدابير الاحترازية دورا في عملية التأهيل.¹ تتحدد العقوبة على أساس خطورة المجرم شخصيا بغض النظر عن جسامة الجرم المرتكب.² ، حيث يقوم الجزاء الجنائي في التشريعات الحديثة على مبدئين أساسيين هما مبدأ شخصية العقوبة ومبدأ المساواة في العقاب، اللذان يهدفان إلى تحقيق الغاية من العقوبة أي إصلاح المحكوم عليه وأقرهما المشرع الجزائري في التعديل الدستوري سنة 2020 من خلال مضمون المادة (167) منه التي نصت على «تخضع العقوبات الجزائية لمبدأ الشرعية والشخصية»³ . تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية.

أولا: العقوبات المتعلقة بالشخص الطبيعي

و تنقسم هذه الأخيرة إلى عقوبات أصلية و عقوبات تكميلية
1- العقوبات الأصلية: تنصب هذه العقوبات في الحبس والغرامة المالية، ولقد نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 11-2016 المؤرخ في 22-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012⁴ . على عقوبة الحبس التي ترتبط شدتها حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي :

_ الغرامة من 50000 دج إلى 100000 دج عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100000 دج .

_ الحبس من شهرين (2) إلى ستة أشهر (6) و غرامة ب 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج .

¹- بن شيخ فريد زين الدين، علم العقاب، منشورات دحلب، الجزائر، 1998، ص 28 .

²-أوهايبية عبد الله، المرجع السابق، ص 384 .

³-المادة 167 من الدستور الجزائري .

⁴-المادة 303 من قانون رقم 11_16، المؤرخ في 28_12_2011، المتضمن لقانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية رقم 72 .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

_الحبس من ستة أشهر (6) إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج .

_الحبس من سنتين (2) إلى خمس سنوات (5) وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج .

_الحبس من خمس سنوات (5) إلى عشر سنوات (10) وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 10.000.000 دج .

كما نصت المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 11_02 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003¹

و كذا المادة 119 من قانون التسجيل. على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين .

مع وتجدر الإشارة هنا أن المشرع الجزائري قد جنح جريمة الغش الضريبي مهما كانت قيمة مبلغ التملص تغليظه لعقوبة الحبس ، بخلاف لما كان ساريا في ظل القانون السابق أي قانون المالية لسنة 2003 وتحديدا نص المادة 303 منه التي تنص على أنه إذا تجاوز المبلغ التملص من الضريبة 1.000.000 دج تصبح الجريمة عندئذ جنائية وتخضع للإجراءات الخاصة بالجنايات، وبذلك يكون المشرع قد أصاب في هذا التعديل نظرا لما يتميز به قضاء الجرح من يسر وسرعة في الإجراءات والأجال، مما يعطي الفاعلية اكثر للتصدي لهذه الجريمة التي شاعت واصبحت تهدد الموارد الجبائية للدولة مما يقتضي ردع ومعاينة مرتكبيها وخاصة في حال العود أين تضاعف العقوبة سواء الجزائية أو الجبائية ، خلال أجل خمس سنوات تسري من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى.²

2_ العقوبات التكميلية: لقد نص المشرع الجزائري على جواز أن تأمر المحكمة بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الصحف اليومية الوطنية، أو تأمر بتعليقه في الأماكن التي تحددها كمقر الإقامة للمحكوم عليه، أو للوح إعلانات البلدية أو المحكمة، وذلك وفقا لنص المواد 303 ق. ض م³ و 550 من ق.ض.غ.م⁴ ، و المادة 120 الفقرة 6 من قانون التسجيل⁵ ، كما تم إقرار الزامية تطبيق هاتين العقوبتين في حال العود وفقا لنص المادة 303 الفقرة 3 ق. ض . م⁶ والمادة 546 ق. ض . غ. م⁷ والمادة 120 الفقرة 6 ق. ض . م⁸ ، كما تضمنت بعض النصوص عقوبات تكميلية أخرى مثل المنع من مزاوله

¹-المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 11_02، المؤرخ في 24_12_2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 .

²-بن الشيخ نور الدين .دراجي شهرزاد ،جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري ،مقال منشور في مجلة معارف للعلوم القانونية و الاقتصادية ،العدد 03 المجلد 02 ،جامعة باتنة، سنة 2021 ،ص 26 .

³-المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

⁴-المادة 550 من قانون الضرائب غير مباشرة.

⁵-المادة 120 الفقرة 6 من قانون التسجيل .

⁶-المادة 303_3 من قانون الضرائب المباشرة .

⁷-المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة .

⁸-المادة 120 الفقرة 6 من قانون التسجيل .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

مهن رجال الأعمال ، مستشار جبائي، خبير أو محاسب وذلك في حال العود أو تعدد الجرائم المنتهية بالإدانة بموجب حكم أو عدة أحكام ، حسب نص المادة 544 ق.ض. غ. م¹ ، كما قد تكون العقوبة بالمنع من ممارسة النشاط التجاري لمدة لا تتجاوز 10 سنوات ، وفقا لنص المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2013.²

ثانيا :العقوبات المقررة للشخص المعنوي

إن المشرع الجزائري قد نص صراحة عن قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، بموجب نص المادة 51 الفقرة 2 مكرر ق . ع³ التي تنص : باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين كما أورد المشرع الجزائري مجموعة من العقوبات تضمنتها المادتين 18 مكرر والمادة 18 مكرر 1 من القانون رقم : 04/15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004⁴، حيث نصت المادة 18 مكرر على مايلي : " العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح هي : 1 الغرامة التي تساوي من مرة (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقرر للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على جريمة .

2- واحدة أو أكثر من العقوبات الآتية:

- حل الشخص المعنوي
 - غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.
 - الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.
 - المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر نهائيا او لمدة لا تتجاوز خمس سنوات .
 - مصادرة الشيء الذي أستعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها.
 - نشر وتعليق حكم الإدانة .
 - الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات وتنصب الحراسة على عدم ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبةه .
- كما أن النصوص الضريبية قد أقرت توقيع عقوبة الغرامة المالية على الشخص المعنوي ، ولكنها لم تحدد مقدارها مما يجعلنا نلجأ لتطبيق نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات باعتبارها هي الأصل.

¹-المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة .

²-المادة 29 من قانون رقم 03_22، المؤرخ في 28_12_2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

³-المادة 51 الفقرة 2 من قانون العقوبات .

⁴-المادة 18 مكرر، 18 مكرر 1 من قانون رقم 04_15، المؤرخ في 10_11_2004 المتضمن قانون العقوبات .

الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

الفقرة الثانية : العقوبات الجبائية .

يكون القاضي ملزما قانونا عند الحكم بالادانة أن يقضي بعقوبة جبائية ، إذا طلبت إدارة الضرائب ذلك، أما إذا لم تطلب ذلك فإنه لا يحكم بها من تلقاء نفسه¹، وهذا ما أقرته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 07/10/1996 عن غرفة الجناح والمخالفات ملف رقم 136291². حسب النص وتتنوع هذه العقوبة من حيث المضمون والقيمة القانونية الذي نص عليها ، فالمادة 523 ق.ض . غ . م³ أوردت عقوبة جبائية ثابتة تتراوح قيمتها بين 5.000 دج و 25.000 دج ، أما المادة 524 الفقرة 2⁴ من فنصت على عقوبة جبائية نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 50.000 دج، ونصت المادة 114-2 ق. الرسم على رقم الأعمال على أن تكون الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج .

والملاحظ أن القاضي لا يملك السلطة التقديرية في تحديد مبلغ الغرامة الجبائية لارتباطها بنص قانوني صريح ولا يمكن أن تخضع لتطبيقات المادة 53 من قانون العقوبات الجزائري⁵ المتعلقة بظروف التخفيف..

¹-أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص. المرجع السابق، ص 452.

²-الملف رقم 136291 الصادر عن غرفة المخالفات و الجناح بالمحكمة العليا بتاريخ 7_10_1996، مجلة المحكمة العليا، العدد1، لسنة 1996 .

³-المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة .

⁴-المادة 524 الفقرة 2 من قانون الضرائب غير المباشرة.

⁵-المادة 53 من قانون العقوبات .


الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي

خلاصة الفصل الثاني:

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

ونظرا للطبيعة الخاصة لجريمة التهرب 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.

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



خاتمة



خاتمة:

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 هذه الدراسة 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 والمعنوي والتطرق أيضا إلى مختلف الوسائل و المناورات المستعملة للإحتيال و التهرب من أداء الإلتزام بالضريبة ، و التي تتخذ أشكالا و تقنيات يصعب حصرها وتحديدها، 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 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 .

النتائج المتوصل إليها :

- الغش الضريبي يتم بطرق مختلفة و الهدف واحد هو التملص من دفع الضريبة الواجبة الدفع أو التقليل من وعائها .
- تجريم الغش الضريبي يتوافق أركان الجريمة المادي والمعنوي و الشرعي و وضع عقوبات جزائية تختلف باختلاف الضريبة المتهربة من دفعها من المكلف بإستعمال طرق تدليسية .
- هناك العديد من طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي و كذا قيامها في محاولة للإحاطة بها ومحاصرتها ، إلا أن الإدارة الجبائية لا تزال في حاجة إلى تفعيل أكثر لهذه الآليات والقيام 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 طبعا إذا فشلت مساعي الصلح مع هذا المكلف و هذه الإجراءات تتسم بالطول .

أمام هذا الوضع يجب إجراء مجموعة من التعديلات أو الإصلاحات سواء على النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي و اضعاف طابع المرونة عليه، بحيث يتم تكييفه مع متطلبات الواقع الاقتصادي أو على الإدارة الضريبية، فأما بالنسبة للنظام القانوني لجريمة الغش الضريبي فيجب تبسيطه سواء من حيث الموضوع أو الإجراءات وذلك كما يلي :


الخاتمة

- مراجعة العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي بحيث يجب أن تتناسب مع خطورة الوسائل التدليسية الاحتيالية و ليس المبالغ المتملص منها، إضافة إلى أهمية تحديد الممارسات التدليسية على سبيل الحصر لضمان حقوق المتقاضي، وتسهيل مهمة القاضي .
- تبسيط القوانين الضريبية وجمعها في تقنين واحد على غرار المشرع الفرنسي الذي جمعها في قانون الضرائب العام .
- تكوين قضاة متخصصين في الجرائم المالية بصفة عامة وفي المجال الجبائي بصفة خاصة، حيث أصبح استحداث وكيل جمهورية يختص بالجرائم المالية أمر ضروري تفرضه عولمة الجريمة، فجريمة الغش الضريبي أخذت منحرجا خطيرا في ظل العولمة، حيث أصبحت ترتبط بعدة جرائم أخرى كالجريمة المنظمة، الرشوة، و تبييض الأموال... الخ
- إطلاق حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية فيما يتعلق بالجرائم المالية ولاسيما منها جريمة الغش الضريبي، حيث أنه لا يوجد ما يبرر حصر تحريك الدعوى العمومية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي في تقديم شكوى من الإدارة الضريبية، فيجب أن تتمتع النيابة العامة كذلك بحرية تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي متى وصل إلى علمها خبر وقوع غش ضريبي باعتبارها ممثلة للحق العام، على أن تتمتع ادارة دور الطرف المنضم أو المتدخل في الخصومة للمطالبة باسترجاع المبالغ المتهرب منها، أو اعتبارها كشاهد أساسي في الدعوى بناء على استدعاء من النيابة العامة، فهذا الإجراء ضروري للوقاية ومكافحة الغش الضريبي و خاصة حالات الغش التي تتم بتستر من الإدارة الضريبية، حيث لا يتم تقديم شكوى بشأنها لعدة اعتبارات، و منها تورط موظفيها لاسيما السامين منهم في ارتكاب وقائعها في ظل انتشار ظاهرة الرشوة في المجتمع الجزائري .
- رفع العقوبات السالبة للحرية في جريمة الغش الضريبي وتعويضها بعقوبة العمل من أجل النفع العام، وهذا من شأنه أن يضمن استرجاع الدولة للمبالغ التي تملص المكلف منها.
- التشديد في عقوبة الشريك في جريمة الغش الضريبي، وخاصة إذا كان من أعوان الإدارة الجبائية واعتبار المساهمة في جريمة الغش الضريبية مع توفر عنصر الرشوة ظرف مشدد.
- استحداث قانون للوقاية من جريمة الغش الضريبي و مكافحتها، بحيث يحدد تكييفها القانوني تحديدا دقيقا، وإجراءات المتابعة و الإثبات ، و العقوبات المقررة لها.
- تعديل أحكام قانون الوقاية من الفساد ومكافحته ليشمل التدليس والاحتيال الذي يستعمله المكلف للتملص من الضريبة ذلك أن الغش الضريبي جريمة تمس المال العام .
- استحداث هيئة وطنية مستقلة للوقاية من جريمة الغش الضريبي ومكافحتها، بحيث تتمتع بصلاحيات واسعة لملاحقة المتهمين ضريبيا، ولاسيما حالات الغش الضريبي المعقد التي تتجاوز الحدود الوطنية، و تتداخل مع جرائم مالية أخرى .

الخاتمة

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

تجدر الإشارة إلى أن تطبيق هذه الإصلاحات لا يمكن تفعيلها في ظل غياب إرادة سياسية واضحة تعكس بشكل لا يدع مجال للشك إرادة الدولة الجزائرية للقضاء على الغش و الضريبي و الجرائم المالية التي ترتبط به كجرائم الفساد خاصة الرشوة، و تبييض الأموال، التي تعتبر من المشاكل العويصة التي تهدد الأمن القومي.

A decorative border with intricate scrollwork and floral patterns, framing the central text. The border is black and white, with a central white space containing the text.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر

1_ النصوص القانونية

1. الأمر 66_155 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الاجراءات الجزائية ج.ر عدد 48 الصادرة بتاريخ 10 جوان 1966 المعدل و المتمم .
2. الأمر 76_102 المؤرخ في 6 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على الاعمال ج.ر عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976. المعدل و المتمم .
3. الأمر 76_104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير مباشرة ، المعدل و المتمم.
4. الأمر 76_105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل. ج ر عدد 18 ديسمبر 1977 المعدل و المتمم.
5. الأمر رقم 76_103 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع ج.ر عدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977، المعدل و المتمم.
6. الأمر 76_101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 متضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجريدة الرسمية عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976. المعدل و المتمم .
7. القانون رقم 02_11، المؤرخ في 24_12_2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
8. قانون رقم 11_16، المؤرخ في 28_12_2011، المتضمن لقانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية رقم 72.
9. قانون رقم 03_22، المؤرخ في 28_12_2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2013.
10. القانون المستحدث رقم 01_21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 متضمن قانون المالية 2002 المعدل و المتمم بقانون المالية التكميلي 2019 .
11. الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج ر ج ج عدد 19 ، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 1966 المعدل و المتمم بالقانون 21_14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2021 ، ج ر ج ج العدد الاخير الصادرة في 29 ديسمبر 2021 .
12. مرسوم رئاسي رقم 360_15 مؤرخ في 15 ربيع الأول 1437 هـ الموافق ل 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و الجمهورية الإسلامية الموريتانية من اجل تفادي الإزدواج الضريبي و تجنب التهرب و الغش الضريبي في ما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة الموقعة في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011، الجريدة الرسمية، العدد 70.
13. المرسوم التنفيذي رقم 07_364 (28 نوفمبر 2007) المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية.
14. مرسوم التشريعي رقم 91_25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1991

2_ الاحكام القضائية

- 1-قرار مجلس الدولة الجزائري، رقم 58338، الصادر بتاريخ 16/03/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية، بتاريخ 25 جوان 2006.
- 2-الملف رقم 136291 الصادر عن غرفة المخالفات و الجرح بالمحكمة العليا بتاريخ 07-10-1996، مجلة المحكمة العليا، العدد 1، لسنة 1996 .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

أ- الكتب العامة

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، ط17، دار هومة للنشر، الجزائر. د.س.
2. بن شيخ فريد زين الدين، علم العقاب، منشورات دحلب، الجزائر، 1998.
3. عبد الله أوهابية، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، (التحري و التحقيق) ، الطبعة الخامسة، دار هومة، الجزائر 2013.

ب- الكتب الخاصة

1. ابو منصف، مدخل للتنظيم الإداري و المالية العامة، دار المحمدية العامة، د. ط، الجزائر. د.س.
2. جامع احمد، عالم المالية فن المالية العامة، الجزء الاول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، مصر، 1975.
3. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، إقتصاديات الضرائب (سياسيات-نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، د. ط، الإسكندرية، سنة 2007.
4. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، د. ط، الإسكندرية، سنة 2000.
5. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريب، دار هدى عين مليلة، الجزائر، 2012.
6. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، د. ط، الجزائر، سنة 2005.
7. عوادي مصطفى-رحال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، د. ط، نشر و توزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، سنة 2010.
8. فارس السبت، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، د.ط دار هوم، الجزائر، 2008.
9. منصور بن عمارة، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية دار هومة للنشر 2016.
10. ناصر مراد التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الاولى، دار قرطبة للنشر و التوزيع، الجزائر. د.س.

2- الأطروحات و الرسائل :

أ- أطروحات الدكتوراه:

1. بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة - حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
2. خلاصي رضا ، تحليل ظاهرة الغش الجبائي - دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991_2002م ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر ،2007_2008

قائمة المصادر والمراجع

3. سيد امير محمد، جريمة الغش الجبائي، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2017.2018.
4. رحال نصر سياسات مكافحة الغش و التهرب الضريبي دراسة مقارنة بين الجزائر و المغرب و تونس اطروحة دكتوراه في علوم التسيير قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الحاج لخضر باتنة. 2013_2014 .
5. عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري أطروحة دكتوراه في الحقوق ،تخصص القانون الجنائي للأعمال ،جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018_2019.
6. عزيز أمزيان، أخلاقيات القوانين الضريبية الجزائرية ، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012_2013.
7. قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه علوم القانون الخاص، فرع قانون الأعمال ، كلية الحقوق جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة 1 2018_2019.

ب_ رسائل الماجستير:

1. بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي_ دراسة حالة ولاية باتنة ،مذكرة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2003.2004.
2. كشاوي إلياس ، ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و إنعكاساتها على الإقتصاد الوطني، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص تحليل اقتصادي، قسم العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2008_2009

3_ المقالات:

1. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، مقال منشور في المجلة القضائية للمحكمة العليا ، العدد الأول، 1998.
2. أحمد حنيش، الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي و الحد من التهرب، مقال منشور في مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة ، العدد 42، 2016.
3. احمد حيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي. مقال منشور في مجلة الواحات للبحوث والدراسات.جامعة غرداية . المجلد 14، العدد 01، 2021 .
4. الجيلاني بلواضح. يحيى سعدي، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي _دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2007_2012، مقال منشور في مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة المسيلة . المجلد 12، العدد 2، 2013.
5. بكرتي بومدين. يوسف رشيد، دور التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مقال منشور في مجلة الدراسات الجبائية، العدد 05، الجزائر، 2013.

قائمة المصادر والمراجع

6. بن الشيخ نور الدين .دراجي شهرزاد ،جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري ،مقال منشور في مجلة معارف للعلوم القانونية و الاقتصادية ،العدد 03 ،المجلد 02 ،جامعة باتنة، سنة 2021.
7. حسن مرشان، الغش الضريبي في القانون المغربي ، الغش الضريبي و التهريب الجمركي، مقال منشور في مجلة المحكمة العليا، عدد خاص ، قسم الوثائق، الجزائر 2009.
8. خولة حموش. بزارية امجد، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهريب الضريبي، مقال منشور في مجلة الإقتصاد الجديد ، جامعة خميس مليانة المجلد 12، العدد 1 ، 2021.
9. محمد المقريني ،جريمة التهريب الضريبي، مقال منشور بمجلة الملف، عدد الثاني اكتوبر المغرب، 2013 .

5- الأحكام القضائية:

1. قرار مجلس الدولة الجزائري، رقم 58338، الصادر بتاريخ 16/03/2006، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص ملتقى دولي حول المنازعات الضريبية، بتاريخ 25 جوان 2006.
2. الملف رقم 136291 الصادر عن غرفة المخالفات و الجنح بالمحكمة العليا بتاريخ 10_7_1996، مجلة المحكمة العليا، العدد1، لسنة 1996 .

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

1_ Ouvrage spéciaux

1. P.COURTOIS, la reforme de contentieux fiscale, 2éme partie, 1964, Cite par C.R.MASSION, IDEM,

2_Thésés et Mémoires

2. Ifri soraya ، fraude fiscale quels impacts sur l economie nationale cas de l' Algérie ، mémoire pour lobtention du diplôme de magister ، spécialité sciences de gestion ، management economique des territoires et entrepreneuriat ، département des sciences de gestion ، faculté des sciences économiques ، siences de gestion ، et siences commerciales ، université a.mira de bejaia ، 2011


3_journaux

3. Hajar Karam_ Abdelmoumen Berjaoui,La fraude fiscale par sous déclaration du revenu: une décision en présence de risque, Revue de littérature et états des lieux,Journal of Social Sciences and Organization Management,Laboratoire de L'Économie et Management des Organisations, Faculté d'Economie et de Gestion, Université Ibn Tofial, Kenitra.


قائمة المصادر والمراجع

6- المواقع الالكترونية:

1. المديرية العامة للضرائب ، التلبس الجبائي من اجل رقابة جبائية اكثر فعالية، رسائل المديرية العامة للضرائب، العدد 58 <https://www.mfdgi.gov.dz> تم الإطلاع بتاريخ 26/مارس 2023/ على الساعة 17:56.
2. المديرية العامة للضرائب التلبس الجبائي من اجل رقابة جبائية اكثر فعالية، رسائل المديرية العامة للضرائب، العدد 58 <https://www.mfdgi.gov.dz> تم الإطلاع بتاريخ 26/مارس 2023/ على الساعة 18:06.
3. المديرية العامة للضرائب، الآليات القانونية للحد من الجبيمة الضريبية، رسائل المديرية العامة للضرائب، العدد 7، الموقع الرسمي لمديرية الضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>.



الفهرس



فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
/	بسملة
/	شكر و عرفان
/	الإهداء
/	قائمة المختصرات
أ-ب-ج-د	مقدمة
05	الفصل الأول: ماهية جريمة الغش و التهرب الضريبي
06	تمهيد
07	المبحث الأول: واقع ظاهرة الغش و التهرب الضريبي
07	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي
07	الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي
13	الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي
15	المطلب الثاني: مفهوم التهرب الضريبي
15	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
16	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
19	المطلب الثالث: التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي
20	الفرع الأول: الفريق الأول
20	الفرع الثاني: الفريق الثاني
21	المبحث الثاني: تجريم ظاهرة الغش و التهرب الضريبي
21	المطلب الأول: الركن الشرعي لجريمة الغش و التهرب الضريبي
23	المطلب الثاني: الركن المادي لجريمة الغش و التهرب الضريبي
23	الفرع الأول: استعمال الطرق الإحتيالية
25	الفرع الثاني: التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة
26	الفرع الثالث: العلاقة السببية بين استعمال الطرق الإحتيالية و التملص من الضريبة
28	المطلب الثالث: الركن المعنوي
30	ملخص الفصل الأول
31	الفصل الثاني: الآليات القانونية للحد من الغش و التهرب الضريبي
31	تمهيد
32	المبحث الأول: الآليات الوقائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي
32	المطلب الأول: الرقابة الجبائية
32	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
35	الفرع الثاني: دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش و التهرب الضريبي

فهرس المحتويات

38	المطلب الثاني: التنسيق و التعاون الداخلي في مواجهة الغش و التهرب الضريبي
38	الفرع الأول: التنسيق بين الإدارة الضريبية و إدارة الجمارك و إدارة البنوك
39	الفرع الثاني: التنسيق بين الإدارة الضريبية و مصالح التجارة و الجهات القضاء
40	المبحث الثاني: الآليات القمعية لمواجهة الغش و التهرب الضريبي
40	المطلب الأول: القواعد الإجرائية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي
40	الفرع الأول: إثبات و معاينة جريمة الغش الجبائي
46	الفرع الثاني: المتابعة في جريمة الغش الضريبي
50	المطلب الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة الغش و التهرب الضريبي
51	الفرع الأول: تحديد نطاق المسؤولية لجريمة الغش و التهرب الضريبي
52	الفرع الثاني: العقوبات المترتبة عن جريمة الغش و التهرب الضريبي
57	ملخص الفصل الثاني
59	الخاتمة
63	قائمة المصادر و المراجع
I-II-III	فهرس المحتويات

ملخص:

من المعلوم أن الضرائب تشكل الممول الأساسي للخزينة العمومية ، ولكن من جهة أخرى نجد المكلفين بها يسعون دائما إلى تفاديها بثتى الطرق وهذا ما يعرف بالجريمة الضريبية. وهذه الظاهرة ليست وليدة عصرنا الحالي، بإقتران وجودها بوجود الضريبة نفسها مالا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولكنها أخذت بعدا وطابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء، وخاصة النامية منها، لذا بات لزاماً التصدي لها ومواجهتها بكل الوسائل الكفيلة للحد منها ومنعها بهدف ضمان استمرار وديمومة دخول الموارد المالية للخزينة العامة للدولة.

والجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة السلبية التي تؤثر على الاقتصاد الوطني، من جراء استنزاف ميزانية الدولة حيث تعد الضرائب حاليا مصدرا مهما لتمويل الخزينة العامة وهذا بعد ما فقدت تركيز اعتمادها على الموارد البترولية والمحروقات بسبب تدني مردودها. لذا حاولت الجزائر أن تقضي عن الجريمة الضريبية بواسطة من قوانين وفرض رقابات وعقوبات جزائية وجبائية على المكلفين لذا لقد حاولنا في هذه المذكرة معالجة جريمة الغش و التهرب الضريبي بالتعرض إلى ماهية الجريمة والتعرف على مختلف الأساليب المستعملة من أجل التخلص من أداء الضريبة والآثار المترتبة عنها من جهة ومن جهة أخرى تناولنا آليات مكافحة التهرب الضريبي من خلال معالجة أسبابها عن طريق وسائل وقائية ورقابية، كما تطرقنا إلى الوسائل القمعية بالرجوع إلى السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري في كل من المواد الجزائية والجبائية من أجل إخضاع المكلفين بالضريبة للتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها

Sommer:

It is known that taxes are considered as the most important financial sources to the public treasury. However; those who are assigned with this latter are constantly avoiding paying taxes. And that is what we call "Tax Misdemeanor".

This phenomena is not a newly born one. Yet; it exists since taxes came into existence. It is not restricted to one geographical area or another, but it becomes an international issue that all nations of the world suffer from, especially those countries that are under development, for that, it is compulsory to face this phenomena with whatever means to reduce if not, making an end to it, in order to assure the continuity of the financial support to the public treasury of the nation.

Algeria like any other country in the world, suffers from this phenomena that affects the national economy as a result of the exhaustion of the budget of the nation, in a time when taxes are considered as an important source of the financial support to the public treasury, after the nation had lost its reliance on fuels and petrol which had already attended a faded flow. For that, Algeria adopted and imposed some laws and penalties to those who are concerned with taxation.

In this thesis, we have tried to deal with Tax Misdemeanor. What a Tax Misdemeanor can be, the main reasons that lead to it, as well as the multiple means that people follow to not pay taxes and what this may result.

We have also dealt with the means adopted to make an end to this phenomena, taking into consideration the reasons this latter and treating them in a preventative and censorial means. We have also exposed the repressive means; shedding light on the penal policy adopted by the Algerian nation, concerning penal laws that forces those who are concerned with taxation to apply, respect and follow impositions and laws.