

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة أكلي محند اولحاج - البويرة

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم القانون العام

جريمة الغش الضريبي

مذكرة مكملة لنيل متطلبات شهادة الماستر

تخصص: إدارة و مالية

تحت إشراف:

أ. شتوان حياة

إعداد الطالبتين:

-فرحات سليمة

-صبايحي فايزة

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر جامعة البويرة

أ. بلمختار سيد علي

مشرفة

أستاذة محاضرة جامعة البويرة

أ. شتوان حياة

مناقشا

أستاذ محاضر جامعة البويرة

أ. ربيع زكرياء

السنة الجامعية: 2018/2017

إهداء

إلى من كلله الله بالهبة و الوقار إلى من علمني معنى العطاء دون انتظار إلى
أبي الغالي.

إلى معنى الحب و الحنان إلى من كان دعائها سر نجاحي

و حنانها بلسم جراحي إلى أمي الغالية

إلى من أرى التفاؤل بعينهما و السعادة في ضحكتهما أخوأي:

"علي" و "عبد المالك"

إلى من تحلت بالإخاء و تميزت بالوفاء و العطاء: فائزة

إلى من ضاقت الصدور عن ذكرهم فوسعهم قلبي صديقاتي.

سليمة

إهداء

إلى ينبوع الصبر و التفاؤل و الأمل

إلى كل من في الوجود أمني العنونة

إلى سندي و قوتي

إلى من أحصل اسمه بكل فخر أبي الغالي

إلى من تقاسموا معي مسيرتي في الحياة

إلى من آثروني على أنفسهم أخوتي و أخواتي

حسين، أمين، نادين، أميرة، نريمان

إلى من منحتني أجمل الذكريات

إلى من أتمنى أن تبقى صورها في عيوني و تدوم أخوتنا و صداقتنا للأبد

صديقتي العزيزة سليمة

فايزة

شكر و تقدير

الحمد لله تعالى كل الحمد و الشكر الذي فضل علينا بنعمة و ألهمنا الصبر
و القوة و المثابرة لإتمام هذا العمل.

نتوجه بالشكر نحن فرحات سليمة و صبايحي فايضة بجزيل الشكر و فائق الاحترام
إلى الأستاذة المشرفة شتوان حياة و ذلك على ما قامت به من جهد مشكور
و جزاها الله خير الجزاء.

كما نتقدم بالشكر و العرفان إلى كل من خاطب عقولنا بحكمة و تواضع و علمنا
أن النجاح إرادة و إيمان.

نتوجه بالشكر لكل من منحتنا الدعم الدائم، العائلة الكريمة كل باسمها و إلى
كل من قدم لنا يد العون المادي و المعنوي.

مصدقاً لقول الرسول صلى الله عليه و سلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

قائمة المختصرات

- ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية
- ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجزائية
- ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة
- ق.ض.م: قانون الضرائب المباشرة
- ق.ت: قانون التسجيل
- ق.ر.ر.أ: قانون الرسوم على رقم الأعمال
- ق.ض: قانون الضرائب
- ق.ع: قانون العقوبات

الخطة

مقدمة

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي

المبحث الأول: مفهوم الضريبة و الغش الضريبي

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

الفرع الأول: تعريف الضريبة و خصائصها

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

الفرع الثالث: أهداف الضريبة

المطلب الثاني: مفهوم الغش الضريبي

الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي و أسبابه

الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي

الفرع الثالث: الآثار المترتبة عن جريمة الغش الضريبي

المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي

المطلب الأول: الركن المادي

الفرع الأول: صور النشاط المادي في جريمة الغش الضريبي

الفرع الثاني: صور الركن المادي في جريمة الغش الضريبي

المطلب الثاني: الركن المعنوي و الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي

الفرع الأول: الركن المعنوي

الفرع الثاني: الركن الشرعي

الفصل الثاني: قمع جريمة الغش الضريبي

المبحث الأول: طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي

المطلب الأول: التحقيق الجبائي كآلية لكشف الغش الضريبي

الفرع الأول: الرقابة الجبائية

الفرع الثاني: التحقيق المحاسبي

الفرع الثالث: التحقيق المعمق

المطلب الثاني: إثبات جريمة الغش الضريبي

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي

الفرع الثاني: صلاحيات الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي

المبحث الثاني: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي

المطلب الأول: الدعوى العمومية

الفرع الأول: مباشرة الدعوى العمومية

الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية

ترتبط الضريبة بتاريخ طويل، إذ ظهرت الضرائب في الحضارات الرومانية و اليونانية القديمة، و كانت جزءا من المبالغ المفروضة على السلع و الإيرادات الناتجة عن الذهب استخدمت كوسيلة لجمع المال من أجل دعم الحروب، أما أشكال الضرائب الأولى التي ظهرت في روما كانت عبارة عن ضرائب استهلاكية و جمركية مباشرة يجب على المواطنين دفعها، كما انتشرت الضرائب الثابتة في مصر القديمة و بلاد فارس و في العصور الوسطى، ظهرت ضرائب متنوعة كضرائب الخدمات و الضرائب المباشرة. تعد الضرائب أحد المواد الهامة لتمويل الخزينة العامة للدولة و مظهر من مظاهر سيادتها، يعكس إيرادات الأملاك الخاصة و إيرادات القروض، و هي من الاختصاص الذي تنفرد به الدول و ينتج عن هذا من ناحية أن الضريبة تفرض بإرادة الدولة و من ناحية ثانية أن الدولة تستعمل سلطتها القاصر لتحصيلها، و يتم دفع الضريبة غالبا دون أن تضطر الدولة إلى استعمال السلطة.

و من هذا المنطلق يمكن تعريف الضريبة بأنها اقتطاع مالي جبري تحدده الدولة و تلزم الأشخاص الطبيعيين و المعنويين بأدائها، و يعتبرها البعض عبئا عليه مما يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بتحمل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص منها بصورة جزئية أو كلية و الأمر الذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة مما يجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها، و هو تخلص غير مشروع يحدث نتيجة مخالفة لأحكام التشريع الجبائي و يسمى "الغش الضريبي".

شهدت الجزائر كغيرها من البلدان انتشارا واسعا لهذه الظاهرة نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك، فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية محاولة القضاء أو الحد على الأقل من هذه الظاهرة، و في الواقع أن ظاهرة الغش الضريبي يبدو من حيث أصولها و واقعها المعاصر كردة فعل طبيعي نتيجة الضغوط و التخلفات الاجتماعية و السياسية، غير أن دراسة موضوع الغش الضريبي ليس بالأمر السهل باعتبار

الخوض فيه كمصطلح يطرح مجموعة من التساؤلات، تجد أساسها في الغموض الذي يعتليه بسبب وجود عدة أوصاف لنفس المصطلح (المعارضة الضريبية، الغش الضريبي، التهرب الضريبي، التجنب الضريبي، ...إلخ)

تم اعتماد المنهج الوضعي الذي من خلاله تم وصف هذه الجريمة، و المنهج التحليلي في تحليل الآليات المعتمدة للوقاية من هذه الجريمة و قمعها و كذا تقييمها و تحليل مدى نجاعتها.

و تبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السلبية لظاهرة الغش الضريبي الآليات المستعملة، التي ساهمت في استنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية مما أدى إلى ظهور الرقابة الجبائية كوسيلة أساسية لمكافحة الغش الضريبي.

و الهدف منه هو محاولة إبراز أهم الآليات القانونية و الهيكلية الإدارية التي رصدتها المشرع لمكافحة هذه الظاهرة، حتى يسهل على الفاعلين في الميدان الاستعانة بها من أجل تفعيل تلك الآليات و تكريسها على أرض الواقع، و العمل بها حتى لا تبقى مجرد نصوص و هياكل من دون تجسيد.

و يعود سبب اختيار هذا الموضوع إلى انتشار ظاهرة الغش الضريبي و تزايدها و افتقار المجال الضريبي إلى مؤلفات تتضمن شرح الضرائب و القوانين المتعلقة بها بسبب قلة التخصيص في هذا المجال. التعرف على الآليات التي رصدتها المشرع للوقاية من الغش الضريبي و مكافحته.

مما لا شك فيه أن الغش الضريبي يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية ما يشكل عائقا أساسيا لتحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، و عليه فقد نصت معظم التشريعات الدولية على تجريم الغش الضريبي واعتبار هذا التصرف جريمة معاقب عليها جنائيا وفق مقتضيات و أحكام القانون الجنائي، و يعبر

هذا التجريم عن وعي الحكومات بخطورة هذه الظاهرة، و تأثيرها السلبي على المستويات المالية و الاقتصادية و الاجتماعية.

من هنا نطرح إشكالية الموضوع و هي:

كيف نظم المشرع الجزائري أحكام الغش الضريبي؟

و للإجابة على هذه الإشكالية قسمنا الموضوع إلى فصلين بحيث خصصنا الفصل الأول لدراسة ماهية الغش الضريبي، و الفصل الثاني إلى كيفية قمع الغش الضريبي.

الفصل الأول

ماهية الغش الضريبي

نظام الضريبة قديم قدم الإنسان، إذ مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية، و لا يرجع ذلك لكونها تعد مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة فقط، و لكن لأهمية الدور البارز الذي تلعبه في توجيه نشاطات الدولة و تغطية نفقاتها العمومية، و للتخلص من عبئ الضريبة يلجأ المكلف بها إلى استعمال عدة طرق من بينها الغش الضريبي.

و يعتبر الغش الضريبي رد فعل المكلف الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة الواقعة على أمواله و الإنقاص منها، و هذه الظاهرة تولد نتائج سلبية، و هذا ما سنتطرق إليه من خلال المبحث الأول الذي يعطي مفهوم للغش الضريبي، و لكن قبل ذلك سنتطرق إلى مفهوم الضريبة، و المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عوامل الغش الضريبي و نتائجه.

المبحث الأول: مفهوم الضريبة و الغش الضريبي

الغش الضريبي ظاهرة قديمة انتشرت بظهور الضريبة، رغم ذلك لم يتوصل الاقتصاديون و الخبراء إلى وضع تعريف شامل و موحد و نهائي لها، و التي انتشرت بسرعة مذهلة من خلال انتهاك و مخالفة النصوص التشريعية الجبائية من طرف المكلف للتخلص من دفع ما عليه من ضريبة كلياً أو جزئياً، و للتطرق لموضوع الغش الضريبي يتطلب تحديد مفهوم الضريبة.

تعد الضرائب من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال و الدراسات العلمية الحالية، كما تطور مفهومها تبعاً للتطور المالي و انتقال الدولة من وظيفة حارسة إلى متدخلة ثم منتجة، و لذلك تعددت النظريات المفسرة لها و الأساس القانون الذي يعطي للدولة حق فرضها.

و لذلك سنتطرق إلى مفهوم الضريبة من خلال المطلب الأول أما المطلب الثاني خصصناه لدراسة مفهوم الغش الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

تعتبر الضرائب أحد المصادر الرئيسية لإيرادات الدولة التي تستخدمها في الاتفاق على الخدمات لتحقيق الرفاهية و تقدم المجتمع، إلى جانب أن الدولة تتمتع بسلطة السيادة و التوجيه و الإشراف، فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة، و تشجيع الصناعات المحلية و خلق القاعدة الاقتصادية و الصناعية و الإنتاجية و الاستهلاكية التي تتلائم مع السياسة المالية العامة للدولة و لأجل ذلك سنتطرق في هذا المطلب إلى:

الفرع الأول لتعريف الضريبة، و الفرع الثاني خصائص الضريبة أما الفرع الثالث يتناول القواعد الأساسية للضريبة و أساسها القانوني، الفرع الرابع أهداف الضريبة.

الفرع الأول: تعريف الضريبة و خصائصها

أ- تعريف الضريبة:

تعددت تعاريف الضريبة نتيجة التطورات التي مرت بها عبر الزمن سواء من ناحية طبيعتها أو خصائصها، فهناك من يعتبرها أداة لتحقيق الأهداف المالية، و هناك من يعتبرها وسيلة تستخدمها الدولة للتنمية، و من أهم التعاريف نجد:

جاء بهذا التعريف الفقيه الفرنسي جاستون جيز و الذي اعتبرها: " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل قصد تغطية الأعباء العامة"¹.

و منهم من عرفها على أنها "فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية و بدون مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها وفقا لمقتضى احتياجاتها"².

"الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقضاه الدولة من الأشخاص جبرا، بغرض استخدامه لتحقيق الأهداف العامة"³.

¹ - نقلا عن بن صغير عبد المؤمن، إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، صعوبات الاقتطاع و آفاق التحصيل، مجلة الندوات للدراسات القانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجيالي، سيدي بلعباس (العدد الأول 2013)، ص 90.

² - عيساوي عبد القادر، بلعروسي سيدي محمد، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص بالجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان. ص 22.

³ - قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013/2014، ص 05.

مساهمة تأخذ صورة عينية أو نقدية، يجبر الأفراد على تقديمها للدولة بغض النظر عما إذا كانوا سيستفيدون أو لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة، و عن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، فهي تفرض عليهم تحقيق لأغراض مالية أو سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية¹.

و بالرغم من تباين هذه التعاريف التي يعكسها الواقع، يمكن استخراج تعريف مناسب و شامل يتضمن المميزات السابقة كما يلي:

"مبلغ من المال تقطعه الدولة مباشرة من المكلفين سواء كانوا طبيعيين، أو معنويين بصورة إجبارية و نهائية و دون مقابل من أجل تغطية النفقات العمومية، و تدخل الدولة و هيئاتها العمومية في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية².

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص الضريبة المتمثلة فيما يلي:

01- **تدفع جبرا:** إن صفة الإلزام في الضريبة ذات صبغة قانونية، بمعنى هذا إجماع قانوني و ليس معنوي، نجد مصدره في القانون و ليس في إرادة الدولة أو الأفراد.

و بناء عليه يكون الفرد مجبرا على دفع الضريبة، و يكون للدولة في حالة امتناعه عن أدائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة، و عنصر الإلزام في الضريبة قد يثير العديد من

¹ - عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001/2002)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد الدولي للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس. سطيف، ص 02.

² - عيساوي عبد القادر، بلعروسي سيد أحمد، مرجع سابق، ص 23.

التساؤلات حول مدى انفراد الدولة في تحديد النظام القانوني للضريبة من حيث وعاء الضريبة و سعرها و كيفية تحصيلها دون الأخذ بعين الاعتبار إرادة المكلفين يدفعها و دون الخضوع لضوابط قانونية محددة¹.

02- الضريبة فريضة نقدية: تدفع الضريبة في العصر الحديث بصورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي، بالنظر إلى أن معظم المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة، و ما دامت النفقات العامة تتم بصورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب، لا بد أن تحصل كذلك بالنقود بحيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلائم و الاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة².

03- الضريبة تدفع بدون مقابل : و يعني ذلك أن المكلف دافع الضريبة لا يتمتع بمقابل أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة، و إن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة الموافق العامة باعتباره فردا في الجماعة، و ليس باعتباره ممولا للضرائب، و يترتب على هذا أنه لا يجوز و لا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه و فيها، بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة، ذلك أنه يتعين على الفرد باعتباره عضوا في مجتمع سياسي منظم أن يساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة، بل يتعين أيضا أن يكون هذه المساهمة بحسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد على تحمل هذه الأعباء³.

¹ - يدو لويوزة، قاري حياة، الغش الضريبي و آليات مكافحته، دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالبويرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، جامعة ألكلي محند أولحاج البويرة، ص 05.

² - قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 07.

³ - ثابني خديجة، دراسة تحليلية حول الضرائب و القطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان 2011-2012، ص 10.

04- الضريبة تدفع بصورة نهائية : إن الأفراد يدفعون الضريبة للدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها، و بذلك تختلف الضريبة كما قلنا عن الغرض العام، الذي تلتزم الدولة برده مع الفوائد المترتبة عن المبلغ¹.

الفرع الثالث: القواعد الأساسية للضريبة:

يقصد بقواعد الضريبة تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفني للضريبة و تهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الخزينة العمومية من جهة و المحولين من جهة أخرى، و يعد "آدم سميث" أول من حدد هذه القواعد و قام بصياغتها كما يلي:

1- قاعدة العدالة : أصبح مفهوم العدالة أمام الضريبة يثير الكثير من الجدل، حيث أن أغلب العلماء ينظرون إليها كمفهوم نسبي متوقف على صعوبة تعريفه و صياغته بطريقة مطلقة، لكن المفهوم الحديث للعدالة الضريبية مشتق من مبدأ المساواة أمام الضريبة التي تفترض معاملة الفرد حسب مقدرته على الدفع. و يقصد بعمومية الضريبة أنها عمومية شخصية، بمعنى تطبيق الضريبة على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة بدون استثناء، كما يقصد بها كذلك عمومية مادية، أي خضوع كل الأموال إلى الضريبة دون تمييز، لكن مع تدخل الدولة، و نظرا لاعتبارات اجتماعية و اقتصادية و سياسية أصبح مفهوم عمومة الدولة يستوجب استثناءات جديدة تتلخص في جملة من الإعفاءات و الأشخاص و الأموال.

¹ - عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 1435 هـ - 1434 هـ ، ص 11.

و تتدخل الدول المعاصرة بواسطة الضريبة التعديل في توزيع الدخل، لتحقيق العدالة الاجتماعية، و بذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي باعتباره مبدأ رئيسياً.¹

2- قاعدة اليقين: يجب أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي غموض، فمن الأهمية أن يعلم المكلف بالضريبة مدى التزامه بالضريبة و قيمتها و بواجباته الضريبية، و من ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب، أما إذا لم يتحقق ذلك الوضوح فإن المكلف سوف يكون عرضة للإجحاف و الاستقلال من طرف إدارة الضرائب.

عدم التأكد من الضرائب يشجع التعسف و الرشوة، و يعتبر "آدم سميث" مبدأ اليقين مهم جدا (درجة كبيرة جدا من عدم المساواة ليس شرا كدرجة صغيرة جدا من عدم التأكد).

و لتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

- الوضوح في التشريع بمعنى أن تكون النصوص واضحة الأسلوب دون تعقيد و أن لا يتحمل اللفظ الواحد أكثر من معنى و أن لا تتحمل الجملة أكثر من تفسير.²
- يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة و تحصيلها بإعداد النماذج السهلة و البسيطة التي يخصصها عامة الممولين، و أن نساعدهم على فهم القانون عن طريق منشوراتها و مقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

¹ - بن صغير عبد المومن، واقع إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، صعوبات الاقتطاع و آفاق التحصيل، مجلة الندوات للدراسات القانونية، العدد الأول، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجبالي ليايس سيدي بلعباس، 2013، ص 91.

² - فضيل أسماء، حكوم فاطمة، التدقيق الضريبي (دراسة تطبيقية في مصلحة الضرائب. سعيدة) مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة و جباية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر. سعيدة 2014/2015، ص 23.

- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية و الأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج الاجتهاد¹.

3- قاعدة ملائمة الدفع: مضمون هذه القاعدة وجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلائم مع الظروف الشخصية للمولين و على الأخص بما يتعلق بميعاد التحميل و طريقته و إجراءاته، و من هذه الناحية يعتبر الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة المفروضة على كسب العمال أو إيراد القيم المنقولة².

4- قاعدة الاقتصاد: تنظيم كل ضريبة يجب أن لا تزيد عن كلفة جبايتها عما يدخل خزينة الدولة، و يعني ذلك على الدولة أن تختار أسلوبا للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير محلها، و يتضاءل الفرق بين ما يدفعه و ما يدخل خزينة الدولة، فكل زيادة في تكلفة الجباية يؤدي إلى تحميل المكلف عبئا لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة، و عليه فإن قاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي لا تتميز بانخفاض تكلفة جبايتها و ارتفاع حصيلتها³.

5- قاعدة المرونة: تتبنى كل دولة نظاما ضريبيا يتلائم مع نظامها و هيكلها الاقتصادي، و مرحلة التطور التي يشهدها، إذ تعكس طبيعة النظام الضريبي في دولة ما جميع التطورات الاقتصادية و الاجتماعية التي مرت بها سابقا و السائدة حاليا، و التي صاغت طبيعة النظام الضريبي، لذا يجب على النظام الضريبي أن يكون وليد ظرفه و زمانه، و التي تسمح باستمراره مما يستدعي مرونة النظام الضريبي ليستجيب للتغيرات الداخلية و الخارجية، و بالتالي يصبح النظام ديناميكي.

¹ - مجلة الندوة ، مرجع مفسه، ص 92.

² - بلعروسي سيدي محمد، عساوي عبد القادر، مرجع سابق، ص 25.

³ - عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال 2001/2002، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، ص 7.

6- قاعدة الاستقرار: يقصد باستقرار النظام الضريبي وجود درجة عالية من ثبات الضرائب و إجراءات و مواعيد تحصيلها، أي عدم تعرضها للتغيير المستمر، حيث تؤدي التعديلات الدائمة إلى صعوبة وظيفة إدارة الضرائب في ربط و تحصيل الضرائب، و كذلك بالنسبة للممول الذي يجد صعوبة في التكيف مع النظام الضريبي الذي يشهد تعديلات لذلك يجب على المشرع أن يراعي استقرار النظام الضريبي حتى يعود عليه كل من المكلف و موظفي إدارة الضرائب، و لا نقصد باستقرار النظام جموده و رفضه لكل إصلاح، بل يجب أن يتطور وفق التغيرات التي يفرضها الواقع.

الفرع الثالث: أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة، يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتباره مصدرا هاما للإيرادات العامة، بالإضافة إلى الأهداف المالية و السياسية و الاقتصادية، و قد تطورت هذه الأهداف بتطور الدولة.

كما أن للضريبة دورا هاما في البلاد النامية، بصفة أساسية لتعبئة الموارد الاقتصادية و توجيهها إلى مشروعات و التي تحقق أغراض التنمية، و تستخدم لتشجيع المدخرات و تأثيرها على الاستثمار و توجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية.

1- الهدف المالي: أول هدف للضريبة يتمثل في الهدف المالي، من خلال الحصول على الإيرادات المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة، إن الزيادة في الأعباء المالية المطلوبة من الدولة نتيجة زيادة المهام الملقاة على عاتقها، هذا ما يتطلب زيادة في النفقات من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، و يعتبر هدفا لا يعيب عن أي سياسة ضريبية في الوقت الحاضر¹.

¹ - رحمة نباتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر الإسلامي، دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، و علوم التسيير. جامعة قسنطينة 02- 2012/2015. ص3.

- توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل خزينة الدولة، وهذا لنتمكن من الوفاء بالتزاماتها، و يتوقف تحقيق الهدف المالي للضريبة توفير عدة شروط يمكن تلخيصها في:

- الإنتاجية: و هي أن تعود الضريبة بأكثر حصيداً، أي بعد خصم جميع نفقاتها.
- الثبات: و هي الضريبة التي تتأثر بالتغيرات التي تحدث على مستوى النشاط الاقتصادي.
- المرونة: و هي الضريبة التي يؤدي زيادة سعرها إلى انكماش وعائها فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة سعرها.
- الحياد: و هي الضريبة التي يكون هدفها مقتصرًا على الهدف المالي فقط دون أن تؤثر على الأفراد أو الممولين، و دون التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية¹.

2- الأهداف الاقتصادية : إن الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر،

فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك و الإنتاج و الادخار و الاستثمار و تتمثل الأهداف الاقتصادية فيما يلي:

- استخدام لضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية: لقد لجأ إلى هذا الأسلوب الكثير من الحكومات، فالبلدان النامية تقوم بتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في بلادها و البلدان المتطورة ترغب في جذب رأسمال أجنبي لديها فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب.
- يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع الضرائب لمعالجة فترات الركود و الانكماش، و حتى في فترة الازدهار، حيث يمكن استخدامها كوسيلة اقتصادية و ذلك بتقليل الإنفاق الحكومي،

¹- خلادي محمد الأمين، كامش محمد ياسين، الغش و التهرب الضريبي، تقرير بحث لنيل شهادة الليسانس. ل.م.د الملحقة الجامعية. تخصص المالية، قسم العلوم التجارية، 2014/2013، ص 15.

و رفض الضرائب على الدخل و على السلع لتحقيق القدرة الشرائية عند الأفراد¹.

3- الأهداف الاجتماعية: الأهداف الاجتماعية كثيرة و متنوعة، و خصوصا بعد ظهور مفهوم العدالة

الاجتماعية، و بروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل و الحد من استغلال الطبقات العامة، بالإضافة

إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي للمجتمع حسب مستوى الدخل، و استخدمت الضريبة كوسيلة هامة

في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية أهمها²:

استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل.

المطلب الثاني: مفهوم الغش الضريبي

يسعى المكلف بتجنب الضريبة باستعمال طرق شرعية كالتدليس و الاحتيال أو ما يعرف بالغش الضريبي

الذي يرتبط بعدة مفاهيم أخرى مشابهة له، و هذا ما يشكل صعوبة في تحديد و ضبط مفهومه، فتعددت و

تنوعت المفاهيم الخاصة به من طرف الباحثين في هذه الظاهرة، و هذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية.

و عليه قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى أربعة فروع، الفرع الأول تعريف الغش الضريبي، الفرع الثاني طرق

الغش الضريبي، أما الفرع الثالث آثار الغش الضريبي.

الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي و أسبابه

تختلف التعاريف في تحديد مفهوم الغش الضريبي، و ذلك لعدم وجود تعريف دقيق و شامل، و الذي يختلف

حسب قانون كل دولة، و إن كان ظاهرة عالمية تواجهها معظم الدول المتقدمة و المتخلفة بدرجات متفاوتة.

¹ - رحمة نباتي، المرجع السابق. ص 17.

² - قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 17.

أولاً: تعريف جريمة الغش الضريبي لقد تطرق العديد من الباحثين لفكرة الغش الضريبي، فحاول كل واحد منهم إعطاء تعريف له يعكس نظرتة و من بين هذه التعاريف ما يلي:

- 1- "يتمثل في خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة و تخفيض أساس تقديرها"¹.
- 2- "إن الغش الضريبي يتمثل في كل الحركات المادية و العمليات القانونية، المحاسبة و كل الوسائل و الترتيبات و التدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات"².
- 3- "طرق احتيالية أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة ، أو من تصفية من دفع الضرائب أو الرسوم المماثلة"³.
- 4- اكتفى المشرع الجزائري بذكر بعض الأعمال التي اعتبرها بمثابة غش ضريبي و هذا ما جاء في نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الفقرة 02 على أنه: " يقصد بأعمال الغش خاصة إخفاء المبيعات دون فاتورة، تقديم وثائق مزورة أو عبر إعفاء أو استرجاع على القيمة المضافة"⁴

- و يستخلص مما سبق أن الغش الضريبي يتمثل في خرق المكلف للقوانين الجبائية بهدف التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، و يكون ذلك باستعمال كل الطرق الاحتمالية.

¹ - أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 07.

² - أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق.

³ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص و الأموال و بعض الجرائم الأخرى، دار هومة طبعة 16، الجزائر، بدون سنة، ص 469.

⁴ - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ثانياً: أسباب الغش الضريبي

إن الغش الضريبي يتزايد يوماً بعد يوم، بتزايد حجم النشاط الاقتصادي و عدد السكان، الشيء الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من أموال هائلة كل سنة، فالأسباب و الدوافع المؤدية لهذه الظاهرة هي كثيرة نجمالها فيما يلي:

1- أسباب تعود للمكلف:

يقصد بها الجانب النفسي و الاجتماعي، حيث يعتبر العامل النفسي مهما في ظاهرة الغش الضريبي، فالمكلف يشعر بالظلم إذا قامت الدولة باقتطاع جزء من ثروته هذه و ذلك بفرضها ضريبة محددة على نشاطاته التي يقوم بها بكد و تعب، و يزيد شعوره بالظلم إذ رأى غيره قد قام القانون بإعفائه من دفع الضريبة دون أسباب مقبولة لديه، هنا يقوم المكلف أيضاً برفض القيام بواجبه الضريبي فيلجأ للغش.

و هذا في غياب الثقافة الجبائية لدى أغلبية الأفراد الذين لا يحسون بالذنب عند قيامهم بمغالطة مصلحة الضرائب، و ذلك من خلال عدم إيفائهم بالتزاماتهم الجبائية، و هذا راجع إلى نقص الوعي الضريبي¹.

أما الجانب الاجتماعي ففي الغالب تكون له علاقة بالتاريخ، فالطريقة التي كان يتحصل عليها الاستعمار على الضرائب كانت تتميز بالعنف و الظلم، إذ بقيت راسخة في أذهان المواطنين مما أدى إلى كره المجتمع للضريبة و التهرب من دفعها دون الشعور بالذنب أو الجرم.²

¹ - لبنى منصور، خلود كردوسي، خصوصية الدعوى الجبائية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 08 ماي 1945 سطيف، 2016/2015، ص 85.

² - لبنى منصور، خلود كردوسي، المرجع نفسه، ص 86.

2- أسباب ذات طابع اقتصادي:

تعتبر فترات الكساد التي يمر بها أي بلد مناخا محفزا و دافعا للغش الضريبي بسبب قلة النقود، و انخفاض دخل المكلفين، و ضعف قدرتهم الشرائية التي تؤدي بالضرورة إلى عدم تحملهم لأي زيادة في العبء الضريبي، و هو عكس ما يحدث في فترات الرخاء و الازدهار الاقتصادي، حيث تكثر النقود و يرتفع دخل الأفراد، و تنخفض الأسعار بسبب الزيادة في العرض، الأمر الذي ييسر عملية نقل العبء الضريبي إلى المستهلك.¹

يعتبر انتشار الاقتصاد الموازي بسبب آخر لارتفاع نسبة الغش الضريبي، فعدم التنظيم المحكم لسوق السلع و الخدمات و انتشار المنافسة غير المشروعة، و غياب الشفافية في المعاملات التجارية يساهم بشكل كبير في إفلات مبالغ مالية ضخمة من الرقابة الجبائية.²

3- أسباب متعلقة بالإدارة:

نذكر منها:

1- عدم فعالية الرقابة: إذا كانت مصالح الإدارة الجبائية تحاول بقدر الإمكان ممارسة الرقابة و التحقيق من أجل تحصيل أفضل الضرائب، فإن الأمر لم يكن بالسهل أمام ما يقوم به المكلفون من تحايل للإفلات من الضرائب، حيث أنه يوجد الكثير من التجار يمارسون أعمالهم التجارية دون استعمال الفواتير أو في غياب محل تجاري أو استعمال سجلات تجارية وهمية.³

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم

الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 294.

² - شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي و طرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية العدد 2، كلية الحقوق و العلوم السياسية،

جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص 85.

³ - مزهودي عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 25.

2- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل: إن تعقد هذه الإجراءات التي تواجه المكلف قد تدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة لاعتماد الإدارة على كثرة الوثائق التي تطالبه بها مع كثرة إجراءاتها و تعقيدها، فتولد لديه دافعا للتهرب من الالتزامات الواجبة عليه، و هو ما يوجب على الإدارة العمل على تسهيل هذه الإجراءات.¹

3- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي: مثال ذلك صعوبة تقدير الدخل الصافي، و تقدير الملكيات الشيء الذي يسهل للمكلف إخفاء وعاء الضريبة، أو قد تؤدي إلى ربط الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية بها، و هذه هي أحدث صور التهرب، أو بأكثر من قيمتها الحقيقية و هذا ينطوي على الإخلال بالعدالة التي هي من المبادئ الأساسية للضريبة و التي تقضي بأن يشارك كل الأفراد في تحميل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم التكاليفية.²

4- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية.

5- ضعف حوافز العاملين في الإدارة الضريبية مما يجعلهم عرضة للابتزاز و الرشوة هذا ما يجعلهم يتساهلون في متابعة ممارسات الغش لضريبي.

6- عدم شفافية الإجراءات الناتجة أحيانا عن تعقد و تعارض التشريعات الضريبية.³

الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي

يتم الغش الضريبي باستعمال عدة طرق غير مشروعة عدة منها التلاعب بالحسابات التي يعتمد فيها الممول على تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات و أساليب أخرى.

¹ - أوهيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق، ص 21.

² - أوهيب بن سالمه ياقوت، مرجع نفسه، ص 53.

³ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم للضرائب، دار جديد للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص 220.

1. **تضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية:** إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف أن يقوم

بخصم الأعباء و التكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، و

يشترط أن تكون متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة، و مدعمة بوثائق تبريرية في حدود السقف المحددة

جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها، و من بين هذه الشروط المحددة قانونا هي:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

- أن تكون الأعباء مرفقة بمبررات و وثائق رسمية.

و الواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع

للضريبة.¹

2. **تخفيض الإيرادات:** تعد طريقة التقليل أو الإغفال لبعض الإيرادات في التنفيذ المحاسبي من ضمن

الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة، حيث يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو

عليه فعلا، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من قيم معتبرة، رغم أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم

الأعمال كحد تلزم من يتجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف

الإيرادات التي يحققها المكلف.²

3. **الغش عن طريق العمليات المادية و القانونية:**

أ- **التلاعب المادي :** إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع و المنتجات و المواد

الخاضعة للضريبة و جعلها بعيدة عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، و هذا النوع يعد من أخطر

¹ - أوهيبي بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 53.

² - أوهيبي بن سالمة ياقوت نفس المرجع، ص 53.

أشكال الغش الضريبي للمساهمة في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي و قد يكون هذا الإخفاء إما

إخفاء مادي جزئي أو إخفاء مادي كلي.¹

- الإخفاء المادي الجزئي: يحرص المكلف هنا عن إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة

الخاضعة للضريبة، تهربا من دفعها جزئيا أو التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته و

إخفاء بعض الأموال.²

- الإخفاء المادي الكلي: هو قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم

بها، و يرجع ذلك لعدم تصريحه بها.

ب- **التلاعب القانوني**: إلى جانب التلاعب المادي هناك غش آخر أكثر تنظيما و أكثر تقنية، و

هي أن يعتمد المكلف على عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء

أو بيع و هو الأخطر، كما يتمثل في استغلال الثغرات الموجودة فيه، و بذلك تتحقق غاية المكلف

من الالتزام الجبائي، حيث يعتمد المكلف يسعى بمجموعة من المستشارين القانونيين في ابتكار طرق

بأقل تكلفة و أكبر ربح و الإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في:

- تكييف و تصنيف الحالات القانونية: حيث يقوم المكلف بتحويل و تصنيف و تزييف وضعية

قانونية إلى وضعية أخرى، و المثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل في عقد البيع، حيث يصرح

المكلف على أنه عقد بيع صوري و ليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة، فالعقد

موجود و ليس و هما و إنما هناك غش في تكييفه.³

¹ - مزهودي عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 30.

² - مزهودي عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 31.

³ - مزهودي عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 31.

- العمليات الوهمية: و هي مبادرة فردية، حيث يقوم المكلف بإخفاء جزء من أملاكه حتى مخزون بضاعته أو أرباحه و يعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الغش، و يكون أغلب هذا الغش مرتبطا بحقوق الملكية، كأن يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة. و يصعب تحديد هذا النوع من الغش لأنه يتمتع بالغطاء القانوني، و من أمثلة الغش للعمليات الوهمية مثلا:

مؤسسة (أ) تقوم بشراء دون فواتير و بثمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى، تقوم المؤسسة (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى تمنحها فواتير وهمية و بأسعار باهضة مع تضخم المبالغ و الرسوم التي تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتناقض قيمتها شكليا و تعيدها نقد لمسيرى المؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة، هذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة.¹

الفرع الثالث: الآثار المترتبة عن جريمة الغش الضريبي

تعد الضريبة مرآة لسيادة الدولة و بالتالي لا تكون الميزانية متوازية إلا إذا لعبت الضريبة دورها الأساسي، ألا و هو تمويل الخزينة العامة بما يكفي من نفقات الدولة و تحقيق النفع العام، و الغش الضريبي يقف حائلا دون تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية، مما ينتج آثار سلبية في مختلف المجالات و لاسيما على المستوى الاقتصادي و الاجتماعي و المالي و السياسي.

¹ - مزهودي عبد الرحيم، مرجع سابق، ص 32.

1- الآثار المالية:

تعتبر الضرائب من أهم موارد خزينة العمومية، و ضياع نسب هامة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي يؤدي للإضرار الخزينة العمومية، و ميزانية الجماعات المحلية سواء كانت بلدية أو ولاية، فالغش الضريبي بشكل عام يخل بالسياسة المالية للدولة، و يترتب عن ذلك عدم قدرة الدولة على أداء وظيفتها الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية الأمر الذي يساهم في الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية، و انخفاض الدخل القومي و الفردي، و عجز في الميزانية العامة بشكل يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى لسداد هذا العجز كالقروض الداخلية أو الخارجية التي يترتب عنها عدة انعكاسات سلبية في حالة عدم سدادها، حيث يشكل ذلك عبء ثقيل على الدولة، و يترتب عن التأخر في دفعها ارتفاع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام، واستمرار ذلك لمدة طويلة يؤدي لفقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد المترتبة عن الدين العام بشكل يهدد سواء المستقبل الاقتصادي أو السياسي للدولة.¹

2- الآثار الاجتماعية:

يخل الغش الضريبي بفكرة العدالة في توزيع الضريبة، و تنتشر الطبقة في أوساط المجتمع، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تحترف الغش الضريبي، و عادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي بشراء عقارات و منقولات أو تمويل مشاريع اقتصادية، الأمر الذي يدفع المكلف النزيه للشعور بالغبن²، و تهتر ثقته في الدولة بسبب عجزها عن إيجاد آليات فعالة تسمح بامتصاص الأموال الضخمة التي يتم تداولها في السوق الموازية، و التي تساهم في تحقيق النفع الخاص، و تضر بالمجتمع بسبب اعتياد الفرد على احتراف الغش و الاحتيال، و التدليس لتحقيق الكسب السريع ، بحيث تنعدم الثقة و التوازن بين مختلف

¹ - بولوجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014/2015، ص 37. ، ص 37.

² - يسري مهدي حسن السمراي، زهرة خيضر عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و وسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأبحاث للعلوم الاقتصادية و الإدارية المجلد 4، عدد 9، د، ب، ن، 2012، ص 191.

فئات المجتمع، إضافة ارتفاع مؤشرات الفقر و الأمية، الهجرة سواء الداخلية أو الخارجية للبحث عن الثروة بكل الطرق الممكنة، و منها الطرق غير المشروعة كالرشوة و الاختلاس، و فرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك، و التي لا تؤثر على أصحاب الدخل المحدود، فالمساواة في دفع الضريبة بهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الاجتماعية بل يساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، فمن غير المعقول أن يتساوى الأغنياء، و الفقراء في الاستفادة من نفس الخدمة العمومية بنفس الثمن فيجب أن يدفع أصحاب الدخل المرتفع رسوما أعلى من تلك التي يدفعها أصحاب الدخل المحدود.¹

3- الآثار الاقتصادية:

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

- نقص الادخار العام.
- عجز الدولة على تشجيع المستثمرين و منحهم إعفاءات.
- ركود الاقتصاد.
- ارتفاع معدلات التضخم.²

¹ - قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 47.

² - أوهاب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق، ص 24.

المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي

الضريبة فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية جبرا دون مقابل، و نستفيد منها الدولة لتغطية نفقاتها و الوفاء بمقتضياتها و أهدافها السياسية المالية العامة لها، غير أن المكلف بالضريبة يلجأ في بعض الأحيان إلى التملص من دفعها لعدم قناعته بالتشريعات الجبائية، فالقاعدة العامة تقتضي القانون الجنائي لا يهتم بما يرد في ضمير الفرد من أفكار لكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار، لذا استلزم الأمر ضرورة توافر ركن مادي لكل جريمة أيا كان نوعها (المطلب الأول) إلا أن هذا الركن لم يعد كافيا لتشكيلها، و بالتالي أصبحت الجريمة لتطلب ركنا معنويا و ركنا شرعيا (المطلب الثاني) باعتبار أنه لا يكون هناك عقوبة بغير إرادة آثمة.

المطلب الأول: الركن المادي

يتمثل أساسا في الاعتداء على مصلحة ضريبية، و يقع هذا الاعتداء بمخالفة الالتزام الضريبي الذي يفرضه القانون على المكلف، بمقتضى العلاقة التي تقوم بينه و بين الدولة فالجريمة الضريبة يفترض أساسا لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المكلف) و الدولة (شخص معنوي).

الفرع الأول: صور النشاط المادي في جريمة الغش الضريبي

تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه "يعاقب كل من تملص أو يحاول التملص باللجوء إلى أعمال احتيالية في إقرار وعاء الضريبة أو حتى أو رسم خاضع له أو تصفية كلياً أو جزئياً"¹، من خلال نص هذه المادة يتضح أن للنشاط المادي في جريمة الغش الضريبي ثلاث صور التي تتمثل في: استعمال طرق احتيالية و التملص من الضريبة، و العلاقة السببية بينهما:

¹ - المادة 303، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

1- استعمال طرق احتيالية:

تتمثل في محاولة المكلف بالضريبة تغطية النقص الذي يتضمنه التصريح بإرباحه و ذلك بترتيب وقائع مادية و إعدادها إعداد خاص الغرض منه تمويه إدارة الضرائب و حملها على تصديق ما ورد في هذا التصريح، و لقد اكتفى المشرع الجزائري بسرد بعض الأعمال المادية التي يعتبرها بمثابة طرق تدليسية في قوانينها الجبائية، و على سبيل المثال لا على سبيل الحصر التحايل المادي، و الإهمال الإداري للتصريح و التزوير في الإقرارات الضريبية.

أ- التحايل المادي : تتم هذه الصورة من التحايل عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع و المنتجات الخاضعة في الواقع للضريبة، و جعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب، و قد نص المشرع الجزائري على هذه الصورة في أغلب القوانين الضريبية، مثلا يعتبر تحايل مادي إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب و الرسوم المفروضة عليه، و بالإضافة إلى أنه يعتبر أعمال تدليسية احتيالية على وجه الخصوص إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل شخص للمبالغ التي ينطبق عليها الرسم على القيمة الإضافية الذي هو مدين بها، و لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة، مثلا يقوم صاحب ورشة لصناعة الملابس النسيجية بالتصريح بنسبة خسارة قدرها 80 % على شكل بقايا نسيج في حين أن النسبة الحقيقية هي 20 % فيستفيد صاحب الورشة من 60 % ببيعه المهملات إلى صناع الأفرشة و الأغطية.

و الإخفاء المادي الذي يتم عندما يغير المكلف بالضريبة عمل مادي بدون مشروعية كإغفال بيع أو شراء أو زيادة أو إنقاص وعاء الضريبة، إذ قد يكون هذا الإخفاء جزئيا أو كليا و نبين ذلك فيما يلي:¹

¹ - زغدودي أمال، مرجع سابق، ص 22.

- **الإخفاء الجزئي:** يتمثل في أن نية المكلف بالضريبة تتجه إلى التخفيض من عبئ الضريبة دون التخلص منها كلياً، و يتحقق ذلك بحرصه على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً، كأن يمارس نشاطات ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلاً، إلى جانب النشاط الرئيسي للمؤسسة المصرح به و نتائج أو الإنتاج بمقاييس مخالفة تفوق المقاييس المحددة سابقاً.

- **الإخفاء الكلي:** يحدث هذا الإخفاء عندما يقوم المكلف بالسعي جاهداً إلى التملص كلياً من دفع الضريبة مستغلاً في ذلك نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية، حيث يقوم المكلف بالضريبة بإنشاء مصانع صغيرة في مناطق أهلة بالسكان، و كذا المحلات لإيداع البضائع و هنا يتم الإيداع و البيع دون فاتورة و من غير ترك اثر لذلك و هو ما يعبر به قانون بعدم التصريح بالنشاط أو الوجود، و يشكل هذا النوع من التحايل خطراً كبيراً على الدولة لأنه يساهم في توسيع مجال الاقتصاد السري غير الشرعي من خلال السوق السوداء، و يرجع ذلك لغياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظراً لما يعترض الإدارة من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء للضريبة.

كما يعد من قبيل الاحتيال قيام المكلف بعرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية التنظيمية و جعلهم غير قادرين على تأدية مهامهم و هذا ما جاء في المادة 533 فقرة 05 من قانون الضرائب غير المباشرة.

- **الإهمال الإداري للتصريح:** و هو الوسيلة الأولى لتجنب الضريبة لذلك تطبق الإدارة العقوبات الجزائية في حالة التخلف عن تقديم عن تقديم التصريح و الذي يسبقه إعدار بتنفيذ الالتزام و يعتبر الامتناع عن التصريح من الجرائم المستمرة تتجدد بامتناع المكلف بالضريبة عن تنفيذها ما أمر به القانون.

- الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بالتسجيل حسابات غير مصححة في السجل اليومي.

- تقديم وثائق مزورة أو غير مصححة لطلب الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها.¹

2- التملص الضريبي : لا تعد جريمة الغش الضريبي قائمة ما لم يترتب على الاحتيال التخلص من

الضريبة الواجبة قانونا، و يؤدي استعمال الطرق الاحتمالية إلى النتائج التالية نذكر منها:

• التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و يراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها أو

التخفيف من عبئ الالتزام أو ارتكاب أي فعل آخر يقصد منه التخلص من الضرائب المستحق كلها

أو بعضها.

لا يشترط لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي الطرق التدليسية فعلا إلى التملص من الضريبة، فالمحاولة تكفي

لقيامها إذ التخلص من أداء الضريبة إما يربط الضريبة ربطا خاطئا أو بأداء الضريبة كلها أو بعضها من

واقع التصريح الذي قدمه الجاني و لا بد لوقوع هذه الجريمة من نتيجة معينة و هي التملص من أداء

الضريبة حتى و لو لم تتم هذه الجريمة، لأنه لا يكن تصور العقاب على محاولة الإخفاء إلا عند ضرورة

توافر تلك النتيجة.

فتجريم المحاولة مرتبط أيضا بالنتيجة التي قصد المكلف الوصول إليها و هي التخلص من دفع الضريبة

كلها أو جزئيا، و بدأ التنفيذ قد يتحقق بمجرد لجوء المكلف للغير و استعماله من كيفية التهرب من الضريبة،

و تصبح الجريمة تامة عندما يكتب التصريح أو الإقرار المشوب بعبث النقص أو التزوير أو عندما يتعلق

الأمر بإغفال التصريح أو بفوات موعد تقديمه لتجنب كل حكم تعسفي قد أوجد الاجتهاد القضائي أن يظهر

القصد الجنائي عن طريق بدأ التنفيذ و بها تكون الأفعال التحضيرية البسيطة خارج مجال المحاولة، فالأصل

¹ - لبنى منصور، خلود كردوسي، مرجع سابق، ص 26.

أن المكلف يحاول التملص من جريمة الغش الضريبي أما إذا لم يتم النجاح في التخلص من الضريبة يكون بصدد محاولة القيام بتلك الجريمة.¹

3- العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتمالية:

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

يتعين لقيام جريمة الغش الضريبي أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها

الجاني، و من ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه إدارة الضرائب في

تحديد الوعاء الضريبي بما صرح به المكلف و بالمقابل تتوفر العلاقة السببية إذا ربطت الضرائب ربطاً

خاطئاً دون الاطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى الجاني فيها بعض المبالغ التي تسري عليها

الضرائب.² و عليه فغن جريمة الغش الضريبي من جرائم الضرر لأن النتيجة فيها تتحقق وفقاً للسلوك الذي

قام به المكلف بمعنى أن التملص من الضريبة يكون ناتجاً لاستعمال المكلف طرق احتمالية تدليسية.

الفرع الثاني: صور الركن المادي في جريمة الغش الضريبي

تتمثل صور الركن المادي في المساهمة في جريمة الغش الضريبي، و الشروع في جريمة الغش الضريبي.

أولاً: المساهمة في جريمة الغش الضريبي:

نص المشرع الجزائري عن المساهمة في المواد 41-46 قانون العقوبات³، و يقصد بها أن يقدم شخصان أو

أكثر على ارتكابها و عليه فالسلوك الإجرامي لا يقع بفعل فاعل واحد بل يقع بتظافر نشاط عدة فاعلين، أي

¹ - لبنى منصور، خلود كردوسي، مرجع سابق، ص 28.

² - لبنى منصور، خلود كردوسي، المرجع نفسه، ص 25.

³ - المواد 41-46 من قانون العقوبات الجزائري.

يساهم في ارتكاب الجريمة عدة أشخاص، و لكن تتحقق المساهمة في الجريمة يفترض وجود قانونين هما: و تخضع المساهمة في جريمة الغش للقواعد العامة الواردة في ق.ج، تنقسم المساهمة الجنائية أو الفاعلين في جريمة الغش الضريبي إلى الفاعل الأصلي و الشريك¹.

أ- **الفاعل الأصلي:** هو كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة لوحده منفوذا و النشاط الإجرامي في جريمة الغش الضريبي هو السلوك الإداري المخالف للالتزام الضريبي فهو وسيلة يلجأ إليها الشخص مخالفة للالتزام الضريبي من جهة و بهدف الإفلات من هذا الالتزام من جهة أخرى، فالعلاقة الضريبية التي تنشأ بين الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية و بعض المكلفين كأثر التنظيم الخاص الذي يتميز به القانون الضريبي مم يدع إلى القول بأن الوجبات الضريبية الجبائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفا سلبيا في العلاقة الضريبية، فلا يعد فاعلا أصليا في جريمة تقدير الإقرار إلا من كان ملتزما بتقديمه و لا يعد فاعلا أصليا في الجريمة عدم مسك السجلات و الدفاتر إلا من كان ملتزما.

الشريك: عرفته المادة 43 من قانون العقوبات "يأخذ حكم الشريك من اعتاد أن يقدم مسكن أو ملجأ أو مكان للاجتماع لمجموعة من الأشرار الذين يمارسون العنف ضد الدولة أو الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمهم بسلوكهم الإجرامي".

لكي يعاقب الشريك يجب توافر ثلاث أركان.

ب- **وقوع فعل غير مشروع :** لكي يتحقق الاشتراك يستلزم أن يتحقق فعل يشكل جريمة الغش الضريبي كاستعمال طرق احتيالية، و مقتضى ذلك الاتساق مع القاعدة التي تقضي أن الشريك يستمد إجرامه من الفعل المجرم أم فاعله.

¹ - زغدودي أمال، مرجع سابق، ص 37.

ج- الاشتراك بإحدى الصور التي وردت في قانون العقوبات : هذه الصور هي التحريض و الاتفاق و المساعدة مثلا: طلب المكلف من وكالة جرد محتويات محله لاستقاء البيانات اللازمة للإقرار بأرباحه فيقدم له هذا الوكيل عمدا بيانات مزورة لذكرها في الإقرار فيقدم المكلف الإقرار المزور و بعدم عمله بذلك (الاشترك).¹

المطلب الثاني: الركن المعنوي و الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي

الفرع الأول: الركن المعنوي

يعتبر من أهم ما تميز به هذه الجريمة عن غيرها من الجرائم العادية لكونها جريمة عمدية، و يمكن القول أنه ما لم يتوفر القصد الجنائي فلا يمكن الحديث عن جريمة الغش و يمكن التمييز في ضد الإطار بين نوعين من القصد الجنائي، قصد جنائي عام و قصد جنائي خاص.²

أولاً: القصد الجنائي الخاص

إن القصد الجنائي الخاص في أي جريمة يتمثل في الغاية التي يقصدها الجاني من ارتكاب الجريمة فضلا عن إرادته الواعية المخالفة للقانون الجزائي، و بالرجوع إلى النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الضريبي فإننا نستخلص أنها تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني و غايته من مباشرة أعمال الاحتيال للتخلص من الضريبة كلها، أو بعضها، و بالنتيجة حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها في الضريبة، و هو ما يعبر كذلك عن رغبة المكلف في الإثراء غير المشروع باستعمال و مباشرة طرق احتيالية تؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى التملص من الضريبة.

¹ - زغودي أمال، مرجع نفسه، ص 39.

² - المرجع نفسه، ص 40.

و يقع عبئ إثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب و النيابة العامة، كما يتعين على قاضي الحكم في حالة الإدانة بجريمة الغش الضريبي إبراز الركن المعنوي و إلا كان حكمه مشوباً بالقصور في التسبب. و تقام البيئة على توافر سوء النية لدى الجاني في غياب الإقرار انطلاقاً، من الظروف و الوقائع التي تحيط بالجرم لا يمكن على سبيل المثال استخلاص سوء نية المكلف في حالة معاينة مخالفة مستندة على محاسبة غير صحيحة أو مزودة من كون المكلف بالضريبة المخالف متمرساً ذو دراية و خبرة في هذا المجال.

كما يمكن اعتبار عدم استجابة المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب قرينة بسيطة على سوء نية الجاني، رقم الأعمال إلى أنه تمكن العناصر المثبتة لحسن نية المدين بالضريبة في حرصه على مواعيد أداء التزاماته الجبائية و كذا في الجهود التي يبذلها لتسديد دينه الجبائي. و الملاحظة أن قوة هذه القرائن تختلف حسب الظروف المحيطة و الطرق الاحتياطية المستعملة فمن لا يستجيب للإنذارات الموجهة له لا تقوم هذه القرينة على ارتكابه الجرم بنفس قوة القرينة القائمة ضد من يحمل على إنشاء فروع خفية تابعة للشركة و تسويق منتوجها دون إدراجه في محاسبته.¹

ثانياً: القصد الجنائي العام

القصد الجنائي العام هو نية الغش العام و ينحصر أساساً في علم الجاني بارتكابه أعمالاً تدليسية و احتيالية ، أو بمعنى آخر علم الجاني بأن الأفعال التي قلم بها أفعال نهى القانون و تمتاز بالطابع الغير شرعي و تؤدي إلى التملص أو محاولة التملص من كل أو جزء الوعاء الضريبي، و القصد الجنائي العام يتكون من عنصرين هما العلم و الإرادة.

¹ - المادة 141 ف 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

أ- العلم: يشترط في القصد العام علم الجاني بارتكابه أعمالاً تدليسية تؤدي إلى التخلص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة بمعنى آخر يجب أن يعلم الجان بأن أفعال الاحتيال و التدليس و الغش التي قام بها هي أفعال نهى عنها القانون و تؤدي إلى التملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من الوعاء الضريبي، فيجب انصراف علمه بالواقعة التي تتكون من السلوك و النتيجة و علمه بمشروعية تلك الواقعة أو افتراض علمه بها أبقاعدة "لا عذر بجهل القانون".¹

ب- عنصر الإرادة:

لكي يكون تكون أمام القصد الجنائي يجب أن تحيط الإرادة بالعناصر المكونة للواقعة و لا بد أن تتجه هذه الإرادة إلى السلوك و المنتجة المترتبة عليه، فإذا اتجهت الإرادة إلى السلوك دون نتيجة تختلف القصد الجنائي العام.

و في جريمة الغش الضريبي يتطلب توافر القصد الحنائي العام اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال و الإخفاء و إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط أي أن المكلف بالضريبة رغم علمه بتجريم الفعل الذي يقوم به إلا أن إرادته تتجه مباشرة للقيام به.²

الفرع الثاني: الركن الشرعي

يتمثل الركن الشرعي في مبدأ الشرعية و يقصد به في قانون العقوبات لا جريمة، و لا عقوبة إلا بنص في القانون و تتجلى أهمية احترام مبدأ الشرعية الجزائية كذلك في حماية حقوق الأفراد من تعسف السلطة، حيث نصت المادة 46 من دستور 1996 على أنه: " لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل

¹ - لبنى منصورى، خلود كردوسى، مرجع سابق، ص 32.

² - لبنى منصورى، المرجع نفسه.

المجرم"¹، فلا يمكن أن يتابع أحد أو يحتجز إلا في الحالات المحددة بالقانون ، و طبقاً للأشكال التي نص عليها.²

- خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي: نص المشرع الجزائري على تجريم ظاهرة الغش الضريبي في عدة نصوص قانونية حيث ورد في قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة عدة نصوص تجرم بشكل صريح لجوء المكلف الاستعمال طرق تدليسية بهدف التملص من الطرفين.

أكدت المادة 704 من ق ض م و ر م على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمته، و يعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم إعساره، أو وضعه لعراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة أو الرسم المروض على المكلف.³

و حددت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال الطرق التدليسية و التي تتمثل خاصة في:

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

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

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

- الإغفال أو التصريح الناقص لمداخل المنقولات أو رقم الأعمال على سوء نية.

¹ - المادة 46 من دستور 1996

² - المادة 47 من دستور 1996.

³ - المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

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

ينص قانون الضرائب غير المباشرة كذلك معاقبة 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 لها في حالة الإخفاء الذي يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج². و تعتبر طرق احتيالية خاصة:

- إخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة عليه.
- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إما الحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو إرجاعها، و إما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- المناورات التدليسية التي يترتب عنها تنظيم المكلف لإعساره، و كل مناورة أخرى تهدف لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.³

أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 33 من قانون الطابع على أن كل غش أو محاولة للغش و كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة الرابعة من هذا القانون، و يتعلق الأمر بآلات الطبع التي ما سبق أن وافقت عليها الإدارة الجبائية يعاقب عليه بالعقوبات

¹ - المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

² - المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

³ - المادة 533 من قانون الطابع.

المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها و في حالة التي يتم فيها استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.¹

يستفاد مما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون، و يفهم من ذلك أن المشرع الجزائري التزم بالقواعد العامة فيما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي، و يرجع ذلك لعدة اعتبارات اقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين، فالأصل في القانون الجزائري العام أن تحدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة، و العقوبات الأصلية أو التكميلية.²

¹ - المادة 33 من قانون الطابع، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية العامة للضرائب 2016.

² - بوسقيفة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دار هومة الجزائر، 2014، ص 469، ص 470.

الفصل الثاني

فتح جريمة الغش

الضريبي

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

يهدف المشرع الجزائري من تنويع وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي لضمان متابعتها و ردعها و منع إفلات أي مجرم من العقاب، و تتميز إجراءات متابعتها بتعدد الأشخاص التي خولها القانون مهمة إثبات وقوعها و قيد تحريك الدعوى العمومية بتقديم شكوى مسبقة من إدارة الضرائب المختصة، و انقضاءها بتوفر الشروط المنصوص عليها في القواعد العامة، و النصوص الضريبية المختلفة. و عليه سنتطرق في المبحث الأول إلى طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي أما المبحث الثاني سنتطرق فيه إلى إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي.

المبحث الأول: طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي

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

و عليه سنتطرق في المطلب الأول إلى البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق الجبائي، أما المطلب الثاني سنتطرق فيه إلى إثبات جريمة الغش الضريبي.

المطلب الأول: البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق الجبائي

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

الفرع الأول: الرقابة الجبائية

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

فما هي الإجراءات المعتمدة لممارسة الرقابة؟ و ما الهدف منها؟ و ما هي وسائلها و هياكلها؟

1- **تعريف الرقابة الجبائية :** لا تختلف الرقابة الجبائية عن غيرها من الأنواع الأخرى، كالرقابة الإدارية

المالية من حيث المفهوم و الأهداف العامة للرقابة فهي عبارة عن فحص التصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل وسائل للاستعلام و الاستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها¹.

عرفها التشريع الجزائري على أنها: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة و حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي لها صفة التاجر و التي تدفع أجور أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها².

2- **إجراءات الرقابة الجبائية:**

تنص المادة 19 من قانون إج ج على ما يلي:

"يراقب المفتش التصريحات، و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة.

كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.

¹ - بوخشة فاطيمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهريب الضريبي- دراسة حالة بمديرية الضرائب- سعيدة- مذكرة تخرج لنيل شهادة

الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة و جباية كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة مولاي سعيدة 2013/2014 ص 12.

² - المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة عن طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات و تكليف المكلف بالضرورة لتقديم إجابته في أجل أقصاه ثلاثين (30) يوما.

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي:

- أن يرسل إلى المكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم، الأسباب التي دعت إلى ذلك و مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.

و كذا أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة.

- أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية استعانتة بخدمات مستشار من اختياره.

- أن يدعو المكلف بالضريبة المعني إلى الإعلان عن موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما، و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

- يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام

أو يسلم له مع إشعار بالاستلام.¹

3- أهداف الرقابة الجبائية:

و هي عديدة يمكن حصرها فيما يلي:

¹ - المادة 19 ف 4 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق.

- الهدف المالي الاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.
- الهدف الإداري: للرقابة الجبائية دور هام للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها، و من خلال المعلومات التي تقدمها يمكن أن تجمل هذا الدور فيما يلي:
- تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة في معرفة أسبابها، و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تتجم عن ذلك.
- تساعد بإعداد الإحصائيات في كشف التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص الضريبي و محاولة إيجاد الحلول.¹

4 - الوسائل القانونية لممارسة الرقابة الجبائية

- أعطى المشرع الجبائي الإطار التشريعي و التنظيمي للرقابة الجبائية، بحيث أصبح للإدارة الجبائية صلاحيات و سلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها الرقابية وفقا لشروط قانونية محددة و ذلك من أجل مكافحة جريمة الغش الضريبي أو على الأقل الحد منه و تتمثل هذه الصلاحيات فيما يلي:
- أ- **حق الرقابة:** أعطى المشرع الجبائي حق الرقابة على العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف و ذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، و نصت المادة 18 من قانون إج ج على حق الرقابة بحيث خولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أنواع الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة و ذلك من أجل كل ضريبة أو رسم.²

¹ - 05 يناير 2013 www.droit-dz.com

² - المادة 18 ف 01 قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ب- **حق الاطلاع** : يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، يتصفح الوثائق و المعلومات و الاطلاع على دفاتر المكلف و مستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق الضريبي. تعتبر عملية الاطلاع، أداة فعالة في كل عملية مراقبة و ذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية أو التأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات، و نشير أن عملية الاطلاع يمارسها أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل عند أداء مهامهم¹.

ج- **حق استدراك الأخطاء الإدارية** : حددت المادة 326 من قانون ض م و ر م على الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء "يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعنية².

د- **حق المعاينة و الحجز** : نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة و يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية و هذا ما نصت عليه المادة 34 من قانون إج " من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل السندات و الوثائق أو الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة³.

¹ - رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر ، تخصص القانون العام للأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الموسم الجامعي 2014-2015 ص 07.

² - المادة 326، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2018.

³ - المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: التحقيق المحاسبي

يعتبر التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.¹

إذ يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية التأكد من صحة و قانونية الكتابات المحاسبية و مقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات، إلى مراجعة كل الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان.²

و تمر عملية التحقيق في المحاسبة بثلاث مراحل بدءا بعملية التحضير للتحقيق و سيره و شروط و إجراءات التحقيق، و أخيرا إنهاء التحقيق.

أ- التحضير للتحقيق و سيره

تعد مرحلة التحضير خطوة هامة و رئيسية للقيام بعملية الرقابة، و التحقيق المحاسبي، حيث يتم اختيار و اقتراح الملفات المراد البحث و التحقيق فيها، ثم ترسل قائمة تضم أسماء المكلفين الذين وقع عليهم الاختيار و الرقم الجبائي الخاص بملفاتهم إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، ويتم إختيار الأشخاص الخاضعين بالاستناد إلى بعض الأسس و المقاييس التي نذكر منها:

– تكرار نتائج الخسائر و الربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به، و طبيعة النشاط المزاوول.

– الزيادة السريعة المذهلة في المستوى المعيشي لمسيرة المؤسسة أو أصحاب المهن الحرة دون تطابق تصريحاتهم، إذ يعد الملف الجبائي المصدر الأول للمعلومات الجبائية عن المكلف بالنسبة للمحقق،

¹ - المادة 20/ ف1 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² - غضبان خديجة، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي، دراسة حالة للمديرية الولائية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، الشعبة محاسبة و ضرائب، جامعة الشهيد حمدة لخضر، الوادي، 2014/2015، ص 15.

و هذا لاحتوائه على كل الوثائق و البيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة، حيث يتضمن جميع التصريحات و كل الاتصالات و المراسلات الموجهة إليه، إضافة إلى طبيعة نشاطه و رأس ماله، المقر الرئيسي، اسم المسير و حصته في رأس المال.¹

- عندما تم انتقاء مجموعة الملفات المراد مراقبتها تسند مهمة التحقيق فيها إلى الأجهزة المخولة لها قانونا بذلك و هذا عن طريق تشكيل فرق التحقيق و هم أعوان يتم اختيارهم من بين أحسن المفتشين خبرة و هذا ما جاء في نص المادة 2/20 من قانون إ ج، " لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل".²

ب- شروط و إجراءات التحقيق المحاسبي

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

يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس، من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا و تقبله المصلحة أو حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.³

و لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة، دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ

استلام هذا الإشعار، يجب أن يتبين الإشعار بالتحقيق ألقاب و أسماء و رتب المحققين، و كذا تاريخ و

¹ - غضبان خديجة، مرجع سابق، ص 49.

² - المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ - المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

ساعة أو تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها أما عن مدة التحقيق في المحاسبة، فقد أحاط المشرع مدة التحقيق بقيود يجب على الإدارة الجبائية احترامها، فالمشرع حدد مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر و استثنيت بهذا الإجراء بعض المؤسسات، و هذا حسب ما جاء في نص المادة 5/20 من قانون الإجراءات الجبائية:¹ "لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، أما كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج، و يمدد هذا الأجل إلى سنة (06) أشهر إذا كان رقم أعمال المؤسسات لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها، على أن لا يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر.

تمدد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 01 من قانون إج للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح بمفهوم المادة 141 من قانون ض م و ر م، و يمكن تمديد هذا الأجل لسنة (06) أشهر، عندما تواجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى الإدارات الجبائية الأخرى و ذلك في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات².

¹ - المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

² - المادة 05/20 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المواد 37 من قانون المالية لسنة 2009 و المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 و المادة 10 من قانون المالية لسنة 2013 و 23 من قانون المالية لسنة 2016 و المادة 43 من قانوني المالية لسنة 2017...

ثالثاً: إنهاء التحقيق

يمكن التدخل في عين المكان لمعاينة وضعية المكلف و كل ما يتعلق بنشاطه و المراجعة المحاسبية للدفاتر شكلاً و مضموناً، المحقق من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، أي يقرر صحة أو أخطاء هذه التصريحات، و في كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبيناً له فيها التجاوزات الضريبية و الطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها.¹

تلتزم المادة 06/20 من ق إ ج إدارة الضرائب بإرسال التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع الإشعار بالاستلام، و يجب أن يكون مفصلاً بقدر كاف و معلماً مع ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة مع إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها

في أجل أربعين (40) يوماً و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، و قبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المقيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك.

ينبغي في حالة رفض العون المحقق الملاحظات المكلف إعلامه بذلك من خلال مراسلة تكون مفصلة و مبررة، و إذا أظهرت هذه الملاحظات سبباً آخر لإعادة التقييم أو الاعتماد على عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقاً عبر الإشعار الأول، يمنح للمكلف أجل إضافي بقدر أربعين (40) يوماً ليُرسل ملاحظاته.²

¹ - تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية 2013/ 2014، ص 44.

² - المادة 06/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا في حالة القبول الصريح، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة و خاطئة خلال التحقيق كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.

الفرع الثالث: التحقيق المعمق

يطبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة على الأشخاص، و في كثير من الأحيان مكملا للتحقيق المحاسبي حيث يحقق في أنواع و مصادر و مداخيل الأشخاص الطبيعية و ما يرتبط بها من معلومات قد تفيد في التحقيق المحاسبي.

تم إدخاله خلال قانون المالية لسنة 1992 و المتمم بالمادة 131 مكرر من ق.ض.م، و هو تحقيق حديث النشأة يشمل هدفين رئيسيين هما: التحقق من صحة المداخيل المصرح بها بالنسبة للضريبة على الدخل، و مراقبة تجانس هذا المدخول من الذمة المالية، وضعية الخزينة، و عناصر الثراء من المسكن العائلي.¹ و عرفته المادة 1/21 من قانون إ ج ج من خلال الهدف منه على أن: "في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة و الذمة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، و هذا حسب المادتين 06 و 98 من ق.ض.م.و.ر.م.²"

يمر التحقيق المعمق بالمراحل التالية:

¹ - بوخشة فاطمة، مرجع سابق، ص 64.

² - المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

أ- تحضير و مباشرة التحقيق

يقوم الأعوان المحققون في مجمل الوضعية الجبائية باتباع نفس مراحل و خطوات التحقيق المحاسبي، حيث يتم سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، و هذا على مستوى المفتشية التابع لها، إضافة إلى إمكانية سحب و فحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف، و يتم إبلاغ المكلف بالضريبة مع منحه مدة 15 يوم للتحضير ابتداء من تاريخ الاستلام، كما يتم إجراء البحوث الخارجية الهدف منها الحصول على معلومات غير موجودة في الوثائق و الملفات التي تملكها الإدارة الضريبية مثل فحص الحسابات البنكية للمكلف.

كما يجب أن يشمل فحص الحسابات البنكية جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده و أقاربه، كما يتم مراقبة الأسهم التي قد يملكها المكلف في بعض الشركات، و بعدها يتم إعداد الميزان الشكلي الذي يعتبر بمثابة ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصل عليها من خلال فحص الملف الجبائي و كذا إجراء البحوث الخارجية، و تكمن أهمية هذا الميزان في إجراء مقاربات شكلية بين المعلومات المتحصل عليها و إظهار الدخول غير المصرح بها، كما يسمح بفحص تغيرات الذمة المالية للمكلف، و من ثم توجيه المراقب أثناء عملية سير التحقيق.¹

لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة أن تمتد مدة التحقيق فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم، و يمكن أن تمتد بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف و بناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة و مداخل الأرصدة من الخارج و تمتد لفترة ثلاثين (30) يوما، و بالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب، عندما لا يستطيع المكلف تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ طلب

¹ - بوخشة فاطمة، سعدي زواوية، مرجع سابق، ص 66.

الإدارة الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو المتحصل عليها من الخارج، و تمتد إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي.¹

ب- نتائج التحقيق

بعد الانتهاء من عملية التحقيق قد يتوصل إلى نتيجتين إما قبوله لأسس فريضة الضريبة أو رفضها مع مراعاة أحكام المادة 96 من ق.إ.ج.ج عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة للدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة، و بنفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.

المطلب الثاني: إثبات جريمة الغش الضريبي

تختلف آليات إثبات جريمة الغش الضريبي عن غيرها من جرائم القانون العام من حيث الأشخاص المؤهلين لذلك و الصلاحيات المخولة لهم إذ تختلف القرائن الضريبية في تحديدهم، و تحديد الصلاحيات المنوطة بهم و عليه سنتطرق في الفرع الأول إلى الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي أما الفرع الثاني سنتطرق فيه إلى صلاحية الأشخاص المؤهلون إثبات جريمة الغش الضريبي.

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي

إن الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي يختلفون من نص إلى آخر وعليه يمكن تقسيم النصوص إلى ثلاث أصناف.

¹ - المادة 4/21 قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

أ- قانون الضرائب غير المباشرة و الطابع

يقوم بمهمة إثبات الغش الضريبي أعوان الضرائب المفوضين، و الملحقين دون سواهم، على أن مخالقات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمرقيات و التحصيلات في المراحل المعهود بها إلى دائرة الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب، و تؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة أيام من تاريخها و ذلك تحت طائلة البطلان، و يمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد و في هذه المرحلة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس، و عندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها.¹

ب- قانون الرسم على الأعمال

وسع هذا النص من قائمة الأشخاص المؤهلون لإثبات المخالقات كما جاء في نفس المادة 112 منه: " يمكن أن تثبت المخالقات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثباتات التابعة للقانون العام، أو تعالين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، و الضرائب المباشرة و التسجيل و مصالح الجمارك، أو قمع الغش و المخالقات الاقتصادية، تلاحق المخالقات و يحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم.²

ج- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون التسجيل

لم تتطرق هذه القوانين إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي، و لهذا يثور التساؤل حول ما إذا كان من حق ضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي، و في هذا المجال نورد موقف الفقه من هذا الجانب حيث يرى جواز الإثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في

¹ المادة 505 من قانون، ض.غ.م. مرجع سابق .

² - المادة 112 من ق.ر.ر.أ. 2017.

إثبات الجرائم، و يكون من صلاحيتها البحث و جمع الدلائل في كل الجرائم ما لم يتقيد بنص صريح، و لا يجوز إذا تم الأخذ بعين الاعتبار إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم، التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها، و لكن طالما أنه لا يوجد نص صريح يمكن ضبط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها على أن يحول محاضر الإثبات إلى الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية.¹

الفرع الثاني: صلاحية الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي

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

أ- تحرير محاضر:

تنص المادة 504 من ق ض غ م "إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا، مكفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة"

هناك بعض الإجراءات الشكلية التي يجب احترامها عند تحرير المحضر التي نص عليها قانون ض.غ.م في المادة 506 منه حيث يذكر المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه و أنواع المخالفة و في حالة الحجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم، و اسم و صفة و محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر و الشخص المكلف بالمتابعات و نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و بحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، و اسم و صفة و قبول الحارس، و مكان تحرير المحضر و ساعة اختتامه، و عندما يكون للمتهم محل إقامة معروف

¹ - نجيب زروقي، مرجع سابق، ص 174.

في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق طرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد و المواصلات يرسل إلا آخر محل إقامة معروفة للمخالف و يجب أن تحمل الرسالة بيان مكان و تاريخ تحرير المحضر.¹

ب- سلطة اتخاذ تدابير تحفظية:

منح قانون ض.غ.م. لأعوان إدارة الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية و إذ يجوز لها حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة فيه و قد نصت على ذلك المادة 511 من ق ض ع م. "الأشياء و وسائل الغش المبينة في المادة 525 أدناه و التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر"² تودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب الأقرب و يمكن وضعها إن اقتضى الأمر في حظيرة المحجوزات، و في هذه الحالة يجب على الأعوان الذين باشروا الحجز و التصريح بالحجز إلى المتهم و الإشارة إلى ذلك في المحضر كما يجب أن يذكروا نوع و وزن و قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و حضور المتهم أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الاستدعاء الموجه إليه للحضور.

ج- طلب التوضيحات و التبريرات

يمكن لمفتش غدارة الضرائب اعتبارا لأحكام المادة 19 من ق إ ج طلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن سماع المكلف بالضريبة المعني متى تبين استدعاه ضروري من أجل تقديم توضيحات شفوية، و تلجأ إدارة الضرائب إلى ذلك عند وجود تناقضات أو غموض في التصريح، و حين يتضح أن المصرح قد أخفى

¹- المادة 506 من ق الضرائب غير المباشرة 2018.

²- المادة 511 من قانون الضرائب غير المباشرة.

بعض العناصر كوجود أعباء غير مبررة بفواتير، و الواقع أن هذه الإجراءات تعد أولية و بسيطة و رغم ذلك فإن عدم امتثال المكلف لذلك أو تقديمه مبررات غير مقنعة يمكن أن يتم عن وجود غش ممارس من طرفه.¹

د- سلطة التفتيش

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

هـ- جمع الاستدلالات

يقع على عاتق عضو الضبط القضائي واجب البحث و التحري عن الجرائم بعد وقوعها و التحقيق فيها، و ذلك بجمع الاستدلالات للتوصل إلى معرفة الجريمة و من ثم تحريك الدعوى العمومية ضد مرتكبها و معاقبته، و بالنسبة لموظف الضرائب الذي منح صفة الضبط القضائي فإنه يقوم بالتحقيق و جمع الاستدلالات بشأن جريمة الغش الضريبي للتوصل إلى كل ما يثبت هاتة الجريمة و بالتالي رفع الدعوى فإذا علم الموظف بالجريمة بعد تبليغه بها فيتعين عليه حينئذ التأكد من البلاغ و ذلك بممارسة حقه في الرقابة و القيام بإجراءات المعاينة.

¹- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

المبحث الثاني: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي

لا ينتج النص الجزائي أثره و لا يكون له مفعول إذ لم يتبع بجملة من الإجراءات الجزائية التي تضمن فاعلية و حسن تطبيقه، ذلك أن تجريم بعض الأخطاء يستوجب العديد من النصوص الجزائية التي تضم إجراءات المتابعة و كيفية ممارسة الدعوة العمومية و الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي وبذلك سنتطرق في المطلب الأول إلى الدعوى العمومية و المطلب الثاني إلى الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي أما المطلب الثالث لقد خصصناه للإجراءات الوقائية التي يمكن استعمالها للتقليل على الأقل من هذه الظاهرة.

المطلب الأول: الدعوة العمومية

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

و عليه سنتناول مباشرة و تحريك الدعوة العمومية الفرع الأول، مرحلة التحقيق القضائي في الفرع الثاني أما الفرع الثالث انقضاء الدعوة العمومية.

الفرع الأول: مباشرة الدعوى العمومية

تمر عملية مباشرة الدعوة العمومية بعدة مراحل و هي كالاتي:

- **تقديم الشكوى** : إن إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب هو إجراء إلزامي ، و إلا تكون إجراءات المتابعة باطلة بطلانا مطلقا، فهي من النظام العام، فلا يمكن متابعة المكلف بالضريبة إلا بعد إيداع الشكوى

من قبل إدارة الضرائب و القضاء بخلاف ذلك يؤدي إلى بطلان إجراء المتابعة، و تنص المادة 104¹ من قانون إ ج "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

حتى تكون الدعوى صحيحة يجب أن تتوفر الشكوى على شرطين أساسيين هما:

- تقدم الشكوى من طرف الأشخاص الذين يسمح لهم القانون بذلك و عادة يكون مدير الضرائب بالولاية، غير أنه يجوز تقديمها ممن يسمح القانون بإنباتهم في تقديمها و في حالة إذا كانت الشكوى صادرة من شخص غير مؤهل قانونا يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا و يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه و في أية مرحلة كانت عليها الدعوى لأنه من النظام العام.

و ترفع الشكوى من قبل إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية أو أمام قاضي التحقيق مع تأسيسها كطرف مدين و توضح فيها الوقائع التي من شأنها تبرير رفع الشكوى بصفة دقيقة من طرف العون إسنادا إلى محضر كوثيقة المنازعات و تقرير المصلحة المفتشية أو القباضة.

- أن تكون الشكوى مكتوبة و موقعة من صاحب السلطة في إصدارها، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية².

الجهة المختصة في التحقيق:

خروجا على القواعد العامة للاختصاص المحلي و هي من النظام العام بالنسبة للجرائم بأحكام المادة 329 ق إ الجزائية التي تنص "على أنه تختص محليا بالنظر المحاكم في القضايا محليا بحسب محل القبض عليهم".

¹ - المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - اللقائي (أحمد شوقي) مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ج 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 41.

و أخضع المشرع في المادة الضريبية الاختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقا لأحكام المواد م 534 ق ض غ م م 119 ط، 119 ق.ر.رأ. مما سبق ذكره أنه في حالة رفع دعوى أمام القضاء قبل صدور شكوى إدارة الضرائب.

الفرع الثاني: مرحلة التحقيق القضائي

يقوم قاضي التحقيق بجميع إجراءات التحقيق للكشف عن الحقيقة بالتحري عن أدلة الاتهام و أدلة النفي، كما يقوم بإصدار بعض الأوامر القضائية كالأمر بالإحضار، الأمر بالإيداع في البحث، الأمر بالقبض، الأمر بالحبس المؤقت و الإفراج... إلخ.

يتصل قاضي التحقيق بالقضية بناء على طلب وكيل الجمهورية أو بناء على شكوى مصحوبة بادعاء مدين حسب أحكام المادة 72 من قانون إج.

و يعد إجراء التحقيق و الخبرة من أهم الوسائل الممنوحة للقاضي مع الإشارة أنه في الميدان الجبائي بالذات لا يتمتع فقط بسلطة التحقيق كما هو الحال في دعاوي إلغاء بل له صلاحية أخرى مستمدة من طبيعة المنازعة الجبائية المتمثلة في التحقيق الإضافي و مراجعة التحقيق، فقد أقر المشرع الجبائي ثلاث إجراءات للتحقيق حيث يقوم قاضي التحقيق بأمر المكلف بدفع الضريبة قبل اتخاذ القرار في الدعوى المعروضة أمام المحكمة الإدارية.

نصت المادة 85-1 من ق إج أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال في مراجعة التحقيق و الخبرة.

أ- مراجعة التحقيق:

تنص المادة 85 ف 2 من ق إ ج "في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم بحضور الشاكي أو وكيله على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى. يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب.

يحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء مهمة العون و المدة التي يجب عليه أن يجري خلالها مهمته يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق تقريراً و يضمه ملاحظات الشاكي و نتائج المراقبة التي قام بها و يبدي رأيه.

يقوم المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية التي أمرت بهذا الإجراء.¹

ب- الخبرة القضائية:

تنص المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية على إجراءات الخبرة القضائية و هي كالآتي:

مادة 86: 1- يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة و ذلك تلقائياً أو بناء على طلب من المكلف

بالضريبة، أو مدير الضرائب، و يحدد القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء.

2- تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء أن طلب أحد

الطرفين ذلك و في هذه الحالة يعن كل طرف خبير و تعين المحكمة الإدارية الخبير.

3- لا يجوز تعيين كخبراء الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة و الأشخاص الذين أبدوا رأيهم في

القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

4- لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية في أجل 8 أيام كاملة اعتباراً من اليوم الذي تسلم فيه

الطرف و خبير الطرف الآخر و يتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، و يوجه الطلب

¹-المادة 85-3 قانون الإجراءات الجبائية.

للمحكمة الإدارية في أجل 8 أيام كاملة اعتباراً من اليوم الذي تسلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير و يبيت في هذا الطلب بتأعاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم.

5- في حالة ما رفض الخبير المهمة المسندة إليه و لزم يؤدها يعين خبيراً آخر بدلاً منه، تعينه المحكمة الإدارية حيث يحدد يوم و ساعة بدأ العمليات و يعلم المصلحة الجبائية المعنية و كذا المشتكي و ذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدأ العمليات.

6- يتوجه الخبير إلى مكان إجراء الخبرة ممثلة عن الإدارة الجبائية، و كذلك المكلف أو ممثله إذا اقتضى الأمر ذلك يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة من قبل المحكمة الإدارية، و يقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه و يقوم الخبير بتحرير إما تقرير مشترك و إما تقارير منفردة.

7- يودع المحضر و تقارير الخبير لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً أن تطلع عليه خلال مدة 20 يوم.

8- يقدم الخبير كشفاً عن أتعاب تقاريرهم و يتم تصفية ذلك و تحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقاً للتعريف المحددة من الوزير المكلف بالمالية.

9- إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية.¹

الفرع الثالث: انقضاء الدعوى العمومية

تنقضي الدعوى العمومية بالتقادم أو بسحب الشكوى أو المصالحة.

¹-المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

أ- انقضاء الدعوى العمومية بالتقادم

تقادم الدعوى العمومية حسب قانون إج ج المادة 7 و 8 منه هي 3 سنوات بالنسبة للجنح و 10 سنوات بالنسبة للجنايات من يوم ارتكاب الجريمة لكن بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدنا نتفق على مدة التقادم بـ 4 سنوات بالنسبة للدعوى العمومية و الجبائية من تاريخ ارتكاب الجريمة حيث تنص المادة 106-1 من ق ج على: "يحدد الأجل بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة"¹.

و يمدد أجل التقادم المنصوص عليه سنتين إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية قصد التملص من واجباته الجبائية المنصوص عليها في قوانين الضريبة.

ب- انقضاء الدعوى العمومية بسحب الشكوى

تنص المادة 87-1 ق ج: " يجب على كل مشتكك يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على ورق بدون دمغة يوقعها بيده أو من طرف وكيله"².

كما يمكن للمدير الولائي للضرائب سحب الشكوى في حالة دفع كامل الحقوق العادية و الغرامات موضوع الملاحقات، و يترتب على سحبها انقضاء الدعوى العمومية و بالتالي توقف، إجراءات المتابعة و عليه يجوز الرجوع حتى و لو صدر التنازل قبل تحريك الدعوى العمومية و بالتالي لا يمكن لمدير الضرائب تقديم شكوى أخرى بعد التنازل عنها، و هذا من أجل الحفاظ على استقرار المراكز القانونية.

ثالثا- انقضاء الدعوى العمومية بالمصالحة:

¹ - المادة 106-1 من قانون الإجراءات الجبائية.

² - المادة 87-1 نفس المرجع.

تبقى مسألة المصالحة مطروحة، لأن المشرع الجزائري تجاهل مسألة المصالحة في المجال الضريبي، و هل هي سبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية أو لا؟

ف نجد من خلال المادة 555 ق ض غ م أشار إلى المصالحة من حيث إمكانياتها، فنصت هذه المادة على أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب الشروط المحددة و القواعد المنصوص عليها في المادة 540 من نفس القانون.¹

لكن هذه المادة لم تتعرض إلى المصالحة في حالة ما إذا كانت لها تأثير على الدعوى العمومية و الجبائية، فكان من الأولى أن تتضمنها القوانين الجبائية كوسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية.

فالمصالحة في الأساس هي وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية في حالة قيام كل من المدعي و المدعى عليه بإجراء التصالح على قيمة المطالب القائمة بينهما أي هو عقد يرفع النزاع و يقطع الخصومة بين المتصالحين.

و بالتالي الصلح يمنح للإدارة أن تحقق غرضها في استيفاء الديون الضريبية، و ذلك بالتزام المكلف المتهرب بتقيد شروط الصلح بمحض إرادته ، و من جهة أخرى يترتب عنه تحصيل المبالغ المتهرب منها بسهولة بعيدا عن المنازعات القضائية، و طول الإجراءات، مع ربح الوقت و الجهد و المصاريف.²

المطلب الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي و الإجراءات الوقائية

تضمنت القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردعية لمرتكبي جريمة الغش الضريبي إلى عقوبات جزائية و جبائية، و بصدد الجزاء سوف نبين الأشخاص الخاضعين له، و هم المكلف بالضريبة و الشريك و الشخص

¹ - المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة.

² - أنور محمد صدقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007، ص 287.

المعنوية سنتطرق إلى الجزاءات المطبقة عليهم في الفرع الأول أما الفرع الثاني سنتطرق فيه إلى سلطة القاضي في تقدير الجزاء و الفرع الثالث إلى الإجراءات الوقائية من جريمة الغش الضريبي.

الفرع الأول: العقوبات المطبقة على الأشخاص الخاضعين للجزاء

تتمثل هذه العقوبات فيما يلي: عقوبات أصلية

أولاً: العقوبات المطبقة على المكلف بالضريبة

و هو كل مدين لخزينة الدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب التي يتملص منها كلياً أو جزئياً، و لقد نصت المادة 303 من ق م م على ما يلي: "يعاقب المكلف بالضريبة المتملص أو الذي حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في لإقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له بصفة كلية أو جزئية بما يلي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1000.000 دج.
- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج أو لا يتجاوز 5.000.000 دج.
- الحبس من سنتين (02) إلى خمس سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها من 5.000.000 دج و يتجاوز 10.000.000 دج.

• الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى

10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها

10.000.000 دج.¹

ب- العقوبات الجزائية المطبقة على الشريك

تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة على مرتكبها مع مراعاة أحكام المادة

306 من قانون ض.م و التي تنص على أنه : "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو

معلومات تثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل

مهمتها في مسك السجلات أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها 1000 دج.²

أما في حالة عودة المكلف إلى تكرار المخالفات في أجل 5 سنوات ينتج ذلك بحكم القانون مضاعفة

العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية دون الإخلال بالعقوبات الخاصة.³

ج- العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي.

الشخص المعنوي نوعان عام و خاص، فالعام يخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة و الولاية و البلدية،

أما الخاص فهو يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية و المؤسسات الخاصة.

¹-المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 2017.

²- المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة ، أنظر المواد 2/303 من ق ض م ر م

³- المادة 42 من ق.ع المعدلة بقانون رقم 82- 04 المؤرخ في 13 فبراير 1982 ج ر 7 ص 318) حررت في ظل الأمر رقم 66- 156 المؤرخ

في 8 يونيو 1966 كما يلي: يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشرك إشراكا مباشرا فيها لكنه قام بالأفعال الآتية: حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استغلال السلطة..."

نصت المادة 303-9 من ق ض م ر م أنه " عندما ترتكب مخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر حكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين و القوانين و تطبق عليه الغرامات الجزائية المستحقة.¹

د- العقوبات المطبقة على أعوان إدارة الضرائب

نصت المادة 122 من ق.ع² "يعاقب بالحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و بغرامة من 500.000 دج إلى 1000.000 دج كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة، تحت أي شكل من الأشكال، و لأي سبب كان و دون ترخيص من القانون من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو يسلم مجاناً محاصيل مؤسسات الدولة".

و تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 121 على كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، غير تلك التي حددها القانون و كذلك كل موظف عمومي يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها.

فضلا عن العقوبات الجزائية تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين و الأعوان العموميين إذ يعد المرتكب لهذه الأفعال مرتكباً كخطأ مهني من الدرجة الثالثة و يخضع للعقوبات التأديبية المقررة في القانون العام للوظيفة العمومية في المادة 163 و هي التوقيف عن العمل من أربعة إلى ثمانية أيام، التنزيل من درجة إلى درجتين، النقل الإجباري.³

¹ - المادة 303-9 من ق ض م و ز م

² - المادة 122 من قانون العقوبات.

³ - المادة 163- أمر رقم 03-06 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق لـ 15 يوليو سنة 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية.

هـ- العقوبات التبعية

من بين العقوبات التكميلية و التبعية التي نص عليها المشرع تتمثل في نشر الحكم، و بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعنيها، و بتعليقه في الأماكن التي تحددها حسب المادة 120- 6 ق.تجاري، كما نجد نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544 بخصوص رجال الأعمال و الخبراء و المحاسبين على أنه في حالة القوة سواء بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات مع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب و لو بصفة مسير أو مستخدم، و تطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة.

- منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري و حددت فترة المنع لمدة لا تتجاوز 10 سنوات كما أجازت الأمر بالإنفاذ المعجل.¹

و- العقوبات التكميلية

نص ق.ع على العقوبات التكميلية في المادة 9 و ما يليها في حالات:

- تحديد الإقامة
- المنع من الإقامة
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق
- المصادرة الجزئية للأموال
- حل الشخص الاعتباري
- نشر الحكم

¹ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة السابعة الجزء الأول، دراسة هومة للنشر و التوزيع الجزائر 2014، ص 487.

الفرع الثاني: سلطة القاضي في تقدير الجزاء

يفرض المشرع عقوبة معينة لكل فعل يوصف بأنه جريمة، و غالبا ما يضع المشرع عقوبة تتراوح بين حدين، حد أقصى وحد أدنى، و يترك للقاضي السلطة التقديرية لتحديد الجزاء و العقوبات المفروضة على مرتكب الجرائم و تحدد هذه السلطة أولا فيما إذا كان الجاني شخصا طبيعيا أو معنويا.

1- بالنسبة للشخص الطبيعي:

الأصل أن للقاضي سلطة مطلقة في اختيار نوع العقوبة و مقدارها بين الحد الأقصى المقرر لها فضلا عن سلطته في منح و إفادة الجاني بظروف التخفيف من عدمها، إلا أن بعض الظروف المحيطة بالجاني تحول أحيانا دون ذلك بمقتضى القانون كما لو كان الجاني مسبقا قضائيا أو عائدا و لهذا يجد القاضي نفسه في جريمة الغش الضريبي أمام ثلاث حالات:

أ- قد يكون الجاني غير مسبق قضائيا و قد يكون مسبقا، ففي حالة ما كان الجاني مسبقا قضائيا و للقاضي أن يفيد بظروف التخفيف و عليه إمكانية النزول بعقوبة الحبس متى وصفت جريمة التملص بجنحة إلى شهرين و 20.000 دج غرامة أو الحكم بأحدهما فقط على ألا تقل عن الحد الأدنى المقرر قانونا.

ب- إذا كان الجاني مسبقا قضائيا كل شخص طبعي محكوم عليه بحكم نهائي بعقوبة سالبة للحرية مشمولة أو غير مشمولة بوقف التنفيذ من أجل جنائية أو جنحة من القانون العام

ج- إذا كان الجاني عائدا فإنه و حسب قانون العقوبات يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة يكون قد عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجنائية و ارتكب في أجل سنوات يعد حكم الإدانة مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة.

- إضافة لما سبق فإنه يجوز للقاضي متى كانت العقوبة السالبة للحرية التي نطق بها تساوي أو تزيد عن خمس سنوات أن يحدد فترة زمنية لا تزيد عن ثلثي العقوبة المحكوم بها، و لا يمكن للمحكوم عليه أن يستفيد خلالها من التوقيف المؤقت لتطبيق العقوبة، و الوضع في الورشات الخارجية أو البيئة المفتوحة أو إجازات الخروج و الحرية النصفية و الإفراج المشروط.

2- بالنسبة للشخص المعنوي:

ينص قانون العقوبات على جواز إفادة الشخص المعنوي بالظروف المخففة، و بموجبه يجوز للقاضي النزول بعقوبة الغرامة الجزائية المقررة قانونا للشخص الطبيعي، غير أنه لا يجوز للقاضي النزول بهذه العقوبة عن الحد الأقصى المقرر قانونا للشخص الطبيعي متى كان الشخص المدان مسبقا قضائيا، و عليه لا يجوز للقاضي تخفيض الغرامة الجزئية متى كان الشخص المعنوي مسبقا أما في حالة العود فإن النصوص الجبائية لم يقر أحكاما خاصة بالشخص المعنوي أو متميزة عن تلك المقررة للشخص الطبيعي و عليه تطبق نفس الأحكام.

3- الظروف المخففة:

حول المشرع للقاضي سلطة تقديرية في فرض العقوبات و لم يحصرها أو يحدد مضمونها بل اكتفى بنص المادة 53 من قانون العقوبات على تحديد الحد الأدنى للقاضي الذي يمكن أن ينزل العقوبة إليه في حالة تطبيق الظروف التخفيف، إلا أنه بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق ظروف التخفيف حسب المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات الجبائية و بالتالي لم تترك أي سلطة تقديرية للقاضي في هذا المجال، و تركت له ذلك في مجال الجزاءات فقط (303 ف 4 ق ض م/ 132 ق ر ر ا 120 ف 4 ق ت) لأن العقوبات الجزئية هدفها قمع و ردع المخالفين جزاء لمخالفة الأحكام و يجوز

تخفيضها حسب الظروف المخففة و السلطة التقديرية للقاضي أما العقوبات الجبائية هدفها تعويض الخزينة العمومية على الأضرار التي لحقت بها و بالتالي لا يمكن تخفيضها و حرمان الخزينة منها.

الفرع الثالث: إجراءات الوقاية من جريمة الغش الضريبي

نظرا للآثار الناتجة عن ظاهرة الغش الضريبي و أهميتها بحيث تأخذ مختلف المعاملات المالية و التجارية شكلا غير شرعي أو خفي و تكون بذلك الدولة الغنية في مظاهرها و حركية اقتصادها فقيرة من حيث مواردها و إيرادات موازنتها مما يستدعي التصدي لهذه الظاهرة و التخفيف من حدتها من خلال وضع برنامج متكامل يحتوي على جملة من الإجراءات تطبق على المدى القصير و الطويل حيث يكون لها طابع وقائي و نجمل مختلف هاته الإجراءات فيما يلي:

1- إعداد نظام جبائي مستقر بسيط و عادل

عرفت الجزائر في الآونة الأخيرة إصلاحات على مستوى النظام الجبائي التي جاءت للإجابة على العديد من التساؤلات حول كيفية تحقيق نظام جبائي بسيط و عادل يتميز بالمرونة، و من ثم زيادة الفاعلية الجبائية و انتهاج سياسة اجتماعية منصفة دون إلقاء العبء على قطاعات أخرى و كيفية امتصاص العجز الذي تعانيه الخزينة مع منح تسهيلات و تشجيع لبعض القطاعات أو الأنشطة مع ضرورة تبسيط النظام الجبائي ليسهل فهمه لدى الجمهور المكلفين بعيدا عن كل التعقيد و الغموض الذي تحدثه التشريعات الجبائية المتوالية و صعوبات و عراقيل تطبيقها، كما يفترض أن يكون عادلا لتجنب تفادي ردود الأفعال السلبية للمكلفين تجاه الضريبة على مراعاة مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي للحد من التفاوت الطبقي.¹

2- استقرار التشريعات و المرونة في القواعد الجبائية:

¹ - بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 ، 2013-2014 ص 39.

التغيرات الدائمة و المستمرة التي تحدث في مجال التفتيش الجبائي تجعل من النظام الجبائي دوماً غامضاً بسبب الإفراط في تعدد القوانين التي تؤدي إلى كثرة التعديلات، مما يصعب على المكلفين من جهة المسايرة و متابعة التغيرات التي تطرأ على النظام و القواعد المعمول بها، و من جهة أخرى يؤدي إلى خلق حالة من الحاسة الضريبية تدفع بهم إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي عن طريق التهرب من أداء ما عليهم من ضرائب.

3- تحسين الإمكانيات البشرية و الوسائل المادية¹

تعاني الإدارة الجبائية ضعفاً في الإمكانيات البشرية و الوسائل المادية، و هذا ما يعيقها على أداء مهامها في أحسن وجه، و يرجع ضعف الإدارة إلى حد كبير و فشلها للتصدي لظاهرة التهرب إلى القدرات الإدارية غير المتسمة بالكفاءة، أما الانفتاح الاقتصادي سمح من توسع وارتفاع في عدد المتعاملين الاقتصاديين، و ما نتج عنه من عدد المكلفين و الملفات المعروضة للدراسة وجدت الإدارة نفسها أمام مهام متزايدة و ضخمة مع عدد كبير من المكلفين أمام عدد متواضع من الموظفين و أعوان الجبائية، حيث أن الاختلاف أصبح واضح بين وظائف الإدارة الجبائية و إمكانياتها البشرية، إذ أصبح من أكبر العوائق التي تحول دون قيامها المخولة لها بصورة جيدة بالإضافة إلى ما تفتقر إليه الإدارة الجبائية الجزائرية من إطارات إدارية ذات كفاءة نشطة و مؤهلة للقيام بواجبها على أكمل وجه و شكل متنقن للمراقبة، مما يحرم خزينة الدولة من مبالغ هامة لهذه الأسباب يتضح لنا مدى النقص الكبير الذي تعاني منه الإدارة الجبائية من ناحية الإمكانيات البشرية و لسد هذا النقص فقد عمدت الجهات المعنية إلى القيام بمجهودات من أجل تغطية العجز الحاصل من خلال تطبيق برنامج للتوظيف، كما أن مشكلة الكفاءة التي تعاني منها الإدارة الجبائية تشكل عائقاً كبيراً أمام بلوغ الأهداف المرجوة لذا قامت باتخاذ إجراءات كفيلة بالوصول إلى المبتغى المنشود من بينها تحسين أوضاع الأعوان و الموظفين العاملين بالإدارة الجبائية.

¹ - المرجع نفسه، ص 40.

توفير قدر من الحماية و الأمن اللازمين لضمان الأداء الجيد للموظفين للمهام الرقابية التي تمس في بعض الأحيان جوانب الشخصية للمكلفين جراء تصحيح بعض الوضعيات الجبائية التي يرون فيها تهديدا.

وضع نظام سليم لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم و تحديد أسس عادلة للترقية، و من جهة أخرى يعتبر نقص الوسائل المادية من بين العراقيل الرئيسية التي تحد من فعالية الإدارة الجبائية، و ذلك أن طبيعة عملها يتطلب الحركة الدائمة في أداء مهامها سواء العادية المتمثلة في إحصاء المكلفين، و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تحديد وعائها، إلى حملات الرقابة بعين المكان إذ أن التحقيق في التسيير و المحاسبة يقتضي التنقل، إذن الإدارة تفتقر إلى ابسط الوسائل لتأدية مهامها مما يؤثر سلبا على إمكانية عملية إجراء الرقابة في المناطق المعزولة.

4- توعية المكلف و تحسين علاقته بالإدارة:

يستوجب على الإدارة أن تشرع في إجراء حملات توعية للمكلفين باختلاف ثقافتهم و مستوياتهم، و تقديم كافة الخدمات لتسهيل مهمة المكلف و كسب ثقته و احترامه، و أن تزرع في نفوس المواطنين شعور برفض المجتمع للذين يتهربون من دفع الضريبة و سد كل الثغرات التي يتسللون منها و توقيع العقاب الرادع لكل الذين يخالفون القوانين و التشريعات، لذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار مدى أهمية علاقة المكلف بالإدارة و توعيته و إلا كان عائقا من العوائق التي تقف أمام التحصيل الجيد للموارد المالية، كما أن على المكلفين إيقاظ روح الوطنية لديهم لمساندة دولتهم في استمرار قيامها لأن الضرائب التي سيدفعونها تدفع لخزينة الدولة لتلبية الحاجيات العامة للدولة و المجتمع.

و لتجاوز السلبيات التي تتم في الإدارة الجبائية تتطلب الاستفادة من تجارب بعض الدول في مجال إصلاح أنظمتها الجبائية، و ذلك باتباع سياسة رشيدة من شأنها إحداث نوع من الدراسة و المعرفة بتكوين المكلف، و مساهمة المكلفين بإبداء آرائهم في إعداد و تطبيق الإصلاحات الجبائية، و جعل كلما يتعلق بالجانب الجبائي

في تناول الجميع من خلال الصحف، التلفزيون، ووسائل الاتصال و التواصل الاجتماعي، بالإضافة إلى تنظيم أيام دراسية و إعلامية مفتوحة على كل ما يتعلق بالضريبة، و عمل الإدارة عبر مختلف وسائل الإعلام و الاتصال العصرية.¹

- إنشاء مركز إعلامي لمكافحة جرائم التهرب و الغش الضريبي مهمته الأساسية تكمن في تعزيز الوعي الضريبي من خلال الندوات و الاجتماعات و المطبوعات و تفعيل مؤسسات المجتمع المدني من أجل تحقيق هذه الغاية.
- إنشاء بنك للمعلومات بإدارة مستقلة تسمى دائرة مكافحة التهريب و التهرب الضريبي تحفظ فيها سجلات القضايا و كافة المعلومات الشخصية عنهم بأسماء المتهربين ضريبيا و صورهم و أي معلومات شخصية عنهم.²
- محاصرة التهرب الضريبي الكترونيا: و يكون ذلك بوضع نظام فوترت العمليات الضريبية الكترونيا، لرفع كفاءة جمع الضرائب التي تحتاجها الدولة بشدة وسط نقص الإيرادات تزايد النفقات و أن هذا النظام يعتمد على منظومة تشمل جميع الممولين.
- إصدار الفواتير الكترونيا.³

¹ - تريبش مختار، دور الغش الضريبي في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة كرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ميدان الحقوق و العلوم السياسية، القانون العام للأعمال، 2013-2019، ص 45.

² - د. صخر عبد الله الجندي، مقالة مكافحة التهرب الضريبي، الأردن، السبت 28 أغسطس

³ - عاصم إسماعيل، جريدة العربي الجديد الخرطوم، 29 أكتوبر 2016.

إن وجود جريمة الغش الضريبي في أي مجتمع إنما يدل دلالة واضحة على وجود خلل في أهم علاقة بين المواطن و الدولة، و ذلك بالنظر إلى أن الضغط الضريبي يؤدي حتما إلى مرتبة من التملص و التهرب من أداء الضريبة، الأمر الذي يستدعي الكشف عن أسباب المؤدية إلى ارتكاب جريمة الغش الضريبي.

بالنظر إلى أن وجود الحل رهين بمعرفة ذلك كما أنه من الأسباب المشجعة في هذه الجريمة أن القانون الحالي غير قابل للتطبيق.

مما ينبغي معه فرض غرامات مالية مشددة في مواجهة الملزمين ضرورة ملحة، و ذلك بغية الحد و لو نسبيا من انتشار هذه الظاهرة، من أجل هذا وجب على الدولة التصدي لهذه الظاهرة فإن لم يكن القضاء عليها نهائيا وجب على الأقل اتخاذ إجراءات للتحقيق من حدثها لأن القضاء عليها فرض من ضرب الخيال.

إذ يجب أن توجد عزيمة جادة من كل الأطراف و على جميع المستويات (مشروع، إدارة، مكلف) من خلال الوقاية من الغش الضريبي بصياغة نصوص بسيطة و سهلة لا تحتاج إلى تأويل سواء من ناحية الإدارة بأن تفرض على المكلف إجراءات هو في غنى عنها أو من ناحية المكلف بأن يلجأ إلى تصرفات من شأنها أن تعرقل مهمة الإدارة أثناء ممارسة مهمة الرقابة سواء الداخلية المتمثلة في الرقابة على الوثائق أو الرقابة الشكلية، أو الرقابة الخارجية، إلا أن مجهودات الإدارة الجبائية سواء من الناحية المادية أو البشرية لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تؤتي ثمارها ما لم يكن هناك تنسيق و تعاون بين مختلف الإدارات خاصة بين الإدارة الجبائية و المالح التجارية، و كذا بينها و بين مصالح الجمارك مما يؤدي إلى تظافر الجهود من أجل توحيد العمل المشترك و تحقيق الأهداف المسطرة.

لذلك لا بد من خلق نظام جبائي بسيط و مرن يتماشى و التغييرات الاقتصادية و الإصلاحات الجبائية.

و على المشرع أن يعمل على تحقيق العدالة الجبائية عن طريق توزيع الأعباء الضريبية على كافة الطبقات الاجتماعية.

لذلك لابد من إعلامه و توعيته بنشر مقالات في الجرائد و تنظيم ندوات إعلامية و أبواب على الجباية يتم فيها تفسير و شرح الإجراءات و الغموض الذي يميز بعض النصوص.

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

- الغش الضريبي يتم بطرق مختلفة و الهدف واحد هو التملص من دفع الضريبة الواجبة الدفع أو التقليل من وعائها.
- تجريم الغش الضريبي بتوافر أركان الجريمة (المادي و المعنوي و الشرعي) و وضع عقوبات جزائية تختلف باختلاف الضريبة المتهربة من دفعها من المكلف باستعمال طرق تدليسية.
- هناك العديد من طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي و كذا قيامها في محاولة للإحاطة بها و محاصرتها، إلا أن الإدارة الجبائية لا تزال في حاجة إلى تفعيل أكثر لهذه الآليات و القيام بالعديد من الصلاحيات فيما يخص التنظيم الإداري الخاص بمحاربة الغش الضريبي.
- يتم متابعة الغش الضريبي بإحدى الجرائم الجبائية بتحريك الدعوى العمومية من طرف إدارة الضرائب، و هذا طبعاً إذا فشلت مساعي الصلح مع هذا المكلف و هذه الإجراءات تتسم بالطول.
- و يمكن في الأخير اقتراح بعض الحلول حيث تبقى المجهودات التي تبذلها الإدارة الجبائية و كذا تطور القانون الجبائي أمام التزايد المستمر لهذه الجريمة جد محدودة و غير كافية لذا:
- إذ لا بد من وضع استراتيجية وطنية لمكافحة الغش الضريبي من خلال دراسات لظاهرة الغش الضريبي.

3- القيام بأعمال مدعمة و مسبقة لمحاربة الغش الضريبي من طرف جميع هيكل الدولة من خلال التنسيق فيها.

- تكوين قضاة متخصصين في الميدان الجبائي حتى يتسنى لهم الغوص في خبايا المادة الجبائية باعتبارها مجال واسع، و منه سهولة معالجة النزاعات المرتبطة بها.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص و الأموال و بعض الجرائم الأخرى، دار هومة، طبعة 16، الجزائر، بدون سنة.
- 2- أنور محمد صدقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2009.
- 3- بوسقيع أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، الطبعة السابعة عشر، دار هومة الجزائر، 2014.
- 4- الشلقاني (أحمد شوقي) مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ج 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
- 5- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، بدون طبعة، دار الهدى، الجزائر، الطبعة 01، 2012.
- 6- عبد المجيد قدي، دراسات في علم للضرائب، دار جديد للنشر و التوزيع، عمان، 2011.

ثانياً: المذكرات

- 1- أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- 2- بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير، تخصص الدولة والمؤسسات كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013-2014.
- 3- بوخشة فاطيمة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي- دراسة حالة بمديرية الضرائب- سعيدة- مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة و جباية كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة 2013/2014.
- 4- بولوجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014/2015.
- 5- تريبش مختار، دور الغش الضريبي في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات

شهادة ماستر أكاديمي، الحقوق و العلوم السياسية، القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،
2013-2014.

6- تيسوكاي حياة، سعودي صيرينة، حقوق و ضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة
لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة
عبد الرحمان ميرة، بجاية 2013 / 2014.

7- ثابني خديجة، دراسة تحليلية حول الضرائب و القطاع الخاص، دراسة حالة ولاية تلمسان، مذكرة تخرج
لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان
2011-2012.

8- خلادي محمد الأمين، كامش محمد ياسين، الغش و التهرب الضريبي، تقرير بحث لنيل شهادة
الليسانس. ل.م.د الملحقة الجامعية. تخصص المالية، قسم العلوم التجارية، 2013/2014.

9- رحمة نباتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر الإسلامي، دراسة مقارنة، مذكرة
مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، و علوم
التسيير. جامعة قسنطينة 02 - 2012/2015.

10- رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر ، تخصص
القانون العام للأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الموسم الجامعي
2014-2015.

11- زغدودي أمال، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس تخصص قانون خاص، كلية
الحقوق و العلوم القانونية الإدارية ، جامعة 8 ماي 1945 سطيف، 2013 / 2014.

12- عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة الجزائر خلال
الفترة (2001/2002)، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في

علوم التسيير، تخصص الاقتصاد الدولي للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس. سطيف 2013/2014.

13- عيساوي عبد القادر، بلعروسي سيدي محمد، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص بالجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان 2015/2016.

14- غضبان خديجة، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي، دراسة حالة للمديرية الولائية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر، الشعبة محاسبة و ضرائب، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014/2015.

15- فضيل أسماء، حكوم فاطمة، التدقيق الضريبي (دراسة تطبيقية في مصلحة الضرائب. سعيدة) مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة و جباية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر. سعيدة 2014/2015.

16- قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013/2014.

17- لبنى منصور، خلود كردوسي، خصوصية الدعوى الجبائية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، قسم العلوم القانونية و الإدارية، جامعة 08 ماي 1945 سطيف، 2015/2016.

18- مزهودي عبد الرحيم، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 1435

هـ - 1434 هـ

19- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

20- نجيب زروق، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة لخضر، باتنة، 2012/2013.

21- يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي و آليات مكافحته، دراسة حالة المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالبويرة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة 2011/2012.

ثالثا: الدوريات

1- بن صغير عبد المؤمن، إشكالية تطبيق الجباية المحلية في الجزائر، صعوبات الاقتطاع و آفاق التحصيل، مجلة الندوات للدراسات القانونية، العدد الأول، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجيلالي، سيدي بلعباس .

2- شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي و طرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية العدد2، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013.

3- صخر عبد الله الجندي، مقالة مكافحة التهرب الضريبي، الأردن، السبت 28 أغسطس بدون سنة.

4- يسري مهدي حسن السمراني، زهرة خيضر عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي و وسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية المجلد 4، عدد 9، العراق، 2012.

رابعا: النصوص القانونية

1- أمر رقم 76-101 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، جريدة رسمية عدد 102 لسنة 1976.

2- أمر رقم 76-102 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 103 لسنة 1976.

- 3- أمر رقم 103-76 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الطابع، جريدة رسمية عدد 103 الصادر بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1976 المعدل و المتمم.
- 4- أمر رقم 104-76، مؤرخ في - ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، جريدة رسمية عدد 102 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976 المعدل و المتمم.
- 5- أمر رقم 105-76 مؤرخ في - ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل جريدة رسمية عدد 103 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976 المعدل و المتمم.
- 6- قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.
- 7- أمر رقم 03-06 مؤرخ في 19 جمادى الثاني عام 1427 الموافق لـ 15 يوليو سنة 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للتوظيف العامة.
- 8- أمر رقم 156-66 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق لـ 8 يونيو سنة 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم.

خامسا: مواقع الأنترنت

www.droit-dz.com