



جامعة ألكلي محند أولحاج - البويرة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم: القانون عام

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر
تخصص: قانون جنائي

إشراف الأستاذ:

* د. زعادي محمد جلول

من إعداد الطالبتين:

• مناس كاتيا

• رزقي مايسة

لجنة المناقشة:

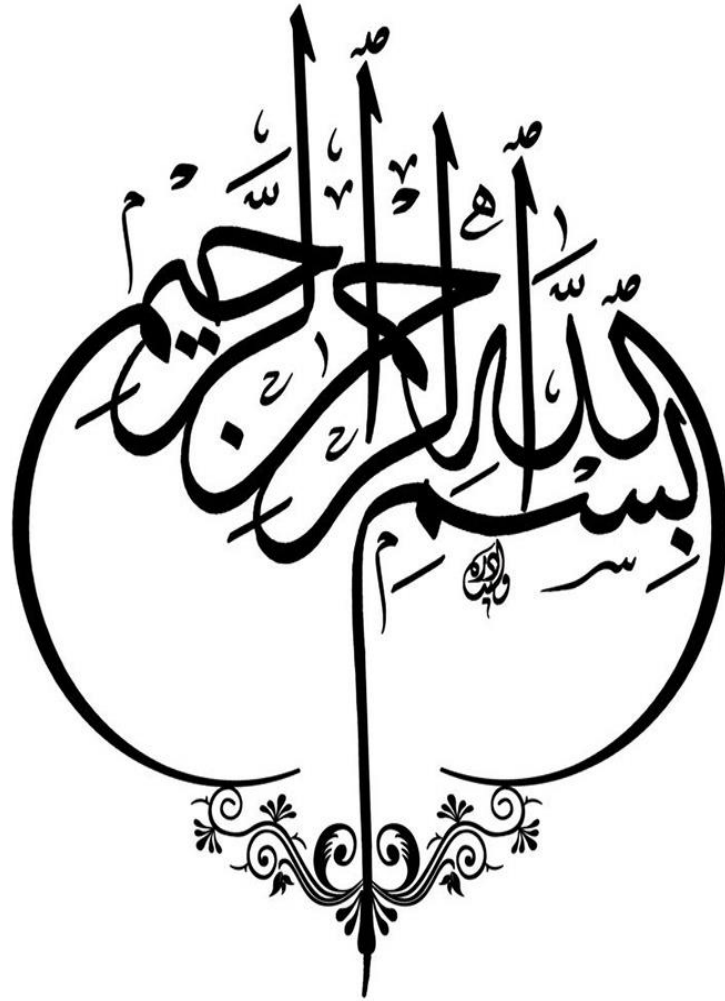
د. لعشاش محمد رئيسا

د. زعادي محمد جلول مشرفا

د. دريدر مالكي ممتحنا

تاريخ المناقشة: 2024/06/29

السنة الجامعية: 2024/2023



الإهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام

{وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين}

أرى أن مرحلتي الدراسية قد شارفت على الانتهاء بالفعل، بعد تعب ومشقة دامت سنين في سبيل الحلم والعلم حملت في طياته أمنيات الليالي، وأصبح عناني اليوم للعين قرّة، ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجني أقطف ثمار تعبي وأرفع قبعتي بكل فخر، فاللهم لك الحمد على إتمام هذا النجاح وتحقيق حلمي.

وبكل حب أهدي ثمرة نجاحي وتخرجي:

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، إلى من حملتني وهن على وهن، إلى القلب الحنون والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمة، إلى العظيمة " أمي " حفظها الله وأطال عمرها.

إلى من تحمل مشاق الحياة، إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل، داعمي الأول في مسيرتي وسندي واعتزازي، إلى أعظم وأعز رجل في الكون " أبي " حفظه الله.

إلى زهور وأجنحة البيت إلى الأيدي التي تمد لي العون عندما أتعثر إلى " جدي وجدتي " أدامكم الله نعمة لي ولا حرمني الله منكم.

إلى ضلعي الثابت الذي لا يميل إلى من به أكبر وعليه أعتمد ومن بوجوده أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها " أخي " حفظه الله.

إلى من وجدتهم فوجدت معنى الحقيقي وراء كل الابتسامات التي تبقى معلقة على وجهي إلى صديقاتي ورفيقات دربي " كاتيا، حنان، زكية، حنان "

وأيضاً وفاءً وتقديراً واعترافاً مني بالجميل أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المخلص الذي ساعدنا في مجال البحث العلمي الأستاذ الفاضل: **زعاوي محمد جلول** على هذه الدراسة وصاحب الفضل في توجيهنا، فجزاه الله كل الخير.

وأخيراً من قال أنا لها " نالها " وأنا لها رغماً عنها أتيت بها، ما كنت لأفعل دون توفيق من الله ها هو اليوم العظيم هنا اليوم الذي أجريت سنوات دراستي شاقة حاملة بها حتى تواليت بمنه وكرمه لفرحة التمام، فالحمد لله الذي ما تيقنت به خيراً وأملأ إلا وأغرقني سروراً وفرحاً ينسيني مشقتي.

مايسة

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم الحمد لله الذي ما نجحنا وما علونا ولا تفوقنا إلا برضاه الحمد لله الذي ما اجتزنا درباً ولا تخطينا جهداً إلا بفضلته وإليه ينسب الفضل.

{وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين}

بعد مسيرة دراسية دامت سنوات ها انا اليوم أتوج لحظاتي الأخيرة في ذلك الطريق الذي كان يحمل في باطنه العثرات والأشواك ورغماً عنها ظلت قدمي بكل صبر وطموح وكم من أيام شعرت بتقلها ومرارتها لكن لم تعقني بل كانت ذكري لتتير أحلام قلبي.

ها انا اليوم اهدي تخرجي الى من جعل الله الجنة تحت قدميها واحتضني قلبها قبل يديها وسهلت لي الشدائد بدعائها إلى القلب الحنون والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمات الى من أرشدتني ورافقتني في كل مشاوير حياتي ولا تزال تفعل إليك "أمي الحبيبة".

اهدي تخرجي الى الذي كان في كل مرة قابلتني الدنيا بمواقفها الموحشة وجها لوجه كنت اختبئ في ظهر أبي وعندما كان يداهمني اليأس كنت أحاربه بأبي إلى من دعمني بلا حدود إلى سندي وقوتي في هذه الحياة بعد الله سبحانه وتعالى اليك "أبي الحبيب".

ثمرة أيامي تخرجها أهديها الى إخوتي (كمال، عبد الحق، سيليا، ليديا) الذين اتباهى بوجودهم أعتز بهم الى من كانوا لي خير الأهل والعائلة والأصحاب.

إلى من كانوا داعمين لي بالأوقات الصعبة أهديكم فرحة تخرجي "مايسة، حنان، حنان"،

وأيضاً وفاءً وتقديراً واعترافاً مني بالجميل أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ الكريم الذي ساعدنا في مجال البحث العلمي الأستاذ الفاضل: زعادي محمد جلول على هذه الدراسة وصاحب الفضل في توجيهنا، فجزاه الله كل الخير.

ما سلكنا البدايات إلا بتسييره وما بلغنا النهايات إلا بتوفيقه وما حققنا الغايات إلا بفضل
فالحمد لله الذي وفقنا لتتمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية.

الحمد لله حياً وشكراً وامتناناً على البدء وعلى الختام.

كاتيا

كلمة شكر

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي والذي ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة.

فالحمد لله حمدا كثيرا.

أتوجه بالشكر الجزيل إلى الدكتور زعادي محمد جلول الذي قبل الإشراف على هذه المذكرة وأثار لنا طريق البحث العلمي والذي دخر جهد في سبيل مساعدتنا.

كما أشكر الأساتذة الذين بذلوا كل الجهود في سبيل تكويننا وساعدونا على اكتساب العلم والمعرفة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم تصحيح وتصويب هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر إلى كل أسرة كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة العقيد أكلي محند اولحاج _ البويرة _ .

قائمة أهم المختصرات

- ج ر: الجريدة الرسمية.
- ج ج د ش: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- ق إ ج ج: قانون الإجراءات الجزائية.
- ق إ ض: قانون الإجراءات الضريبية.
- ق ض م و ر م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ق ض غ م: قانون الضرائب غير المباشرة.
- ق ت: قانون التسجيل.
- د ط: دون طبعة.
- ...إلخ: إلى آخره.
- د ج: دينار جزائري.
- ص: صفحة.

مقدمة

أصبحت التنمية الاقتصادية والاجتماعية أحد الاهتمامات الرئيسية الكبرى لدول العالم الثالث وأحد مقتضيات الانطلاقة التنموية الشاملة، للحفاظ على هذه التنمية الاقتصادية وقد اتخذت الدول سياسات اقتصادية ناجحة، من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي ومن بينها الضرائب؛ حيث تعد الضريبة من أهم الموارد المستقرة والثابتة للدولة بخلاف بعض الموارد الأخرى، كالإيرادات البترولية التي تخضع في هيكلها القاعدي للنظام الجبائي (الجبائية البترولية)، والتي تتميز بعدم الاستقرار والدوام، وكذا القروض العامة لما لها من آثار سيئة وشروط تعجيزية ماسة بالسيادة الوطنية، وبالشؤون الخاصة بالدولة، ورغم تطور الضريبة في الفكر المالي الحدي، إلا أنه قد ظهرت عدة أساليب تهدف إلى الإضرار بالمصلحة العامة، وتتصب على الأموال العمومية لخزينة الدولة بصفة عامة، وهي مخالفة الواجب الضريبي بصفة خاصة، فنجد من بينها الغش الضريبي الذي هو ظاهرة من الظواهر الأكثر انتشارا في اقتصاديات الدول، بحيث أنه يؤثر سلبا على مداخيلها، وبالتالي على أنشطتها ووظائفها. 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، وفي الواقع أن ظاهرة الغش الضريبي يبدو من حيث أصولها، وواقعها المعاصر كردة فعل طبيعي نتيجة الضغوط والتخلفات الاجتماعية، والسياسية غير أن دراسة موضوع الغش الضريبي ليس بالأمر السهل باعتبار الخوض فيه كمصطلح يطرح مجموعة من التساؤلات، نجد أساسها في الغموض الذي يعتليه بسبب وجود عدة أوصاف لنفس المصطلح (المعارضة الضريبية، الغش الضريبي، التهرب الضريبي، التجنب الضريبي... إلخ).

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

أهمية الموضوع:

تتجلى أهمية الموضوع في كون ظاهرة الغش الضريبي من الجرائم النوعية ذات التأثير الاقتصادي الكبير نظرا لضخامة المبالغ المتهرب منها، وحرمان الخزينة العامة منها، وكذا للاهتمام القضائي، والإعلامي، والسياسي بالظاهرة، التي تعد من أهم الجرائم في المجال الجبائي، وأكثرها انتشارا بين المكلفين بالضريبة.

أما من الناحية القانونية من خلال إبراز الطبيعة القانونية لهذه الجريمة من خلال التعرض لخصوصية تكييفها القانوني من خلال التركيز على أركانها ثم قمعها، وأهمية العقوبات المقررة لها.

دوافع اختيار الموضوع:

دفعنا لاختيار هذا الموضوع سبب ذاتي، وهو الرغبة، والميول في البحث في المواضيع ذات علاقة بالجرائم التي تستهدف المال العام، ولاسيما تلك التي تتعلق بالمجال الضريبي، نظرا لافتقار المكتبة الوطنية لمثل هذه الدراسات العلمية بالرغم من أهمية البحث في مثل هذه المواضيع التي ترتبط بتمويل الخزينة العامة، خاصة في مثل الأوضاع الاقتصادية الراهنة التي تتميز بتراجع أسعار البترول في السوق الدولية، الأمر الذي أثر على المداخيل المالية للدولة، وانعكس سلبا على مختلف جوانبها الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية لذلك فإن الاهتمام بدور الحماية العادية في تمويل الخزينة العمومية أصبح من المسائل الاستراتيجية التي يجب أن تحظى بالاهتمام والبحث العلمي ويبدأ ذلك على المستوى القانوني بتحليل إشكالية بحثنا.

يواكب موضوع هذه الدراسة التغيرات والإصلاحات التي عرفت الجزائر في مسار محاربة الفساد، الجريمة الاقتصادية، واستجابة لالتزاماتها الدولية في مختلف الاتفاقيات التي صادقت عليها، حيث تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي من خلال مختلف النصوص القانونية التي وردت في قوانين الضريبة مختلفة، والقوانين المرتبطة بها، والاتفاقيات الدولية عندما يتدخل عنصر أجنبي في واقعة الغش الضريبي لذلك فإن البحث في النظام القانوني لهذه الجريمة يتطلب الإلمام بجانبه النظري، والقانوني.

إشكالية الموضوع:

وعليه فإن الإشكال الأساسي الذي يثيره هذا الموضوع يتمثل في التساؤل التالي:
ما مدى نجاعة السياسة الجنائية التي تبناها المشرع الجزائري في التصدي لظاهرة الغش الضريبي؟

المنهج المتبع:

وللإجابة عن الإشكال المطروح اتبعنا كلا من المنهج التحليلي والمنهج الوصفي فاعتمدنا على المنهج التحليلي لإجراء دراسة متعمقة في أغلب نقاط بحثنا، وتحليل النصوص القانونية المرتبطة به، وذلك من خلال جمع المادة العلمية ثم ترتيبها بطريقة ممنهجة، بينما المنهج الوصفي من أجل إيضاح معالم البحث وإبرازه من عدة زوايا حتى يتسنى لنا ضبطه بالشكل المطلوب.

أهداف الدراسة

كان لنا أهداف جعلتنا نواصل عملية البحث حتى النهاية من بينها:

1. الإحاطة بجميع آفاق الدراسة والربط بينهما بما يخدم صلب بحثنا مباشرة.
2. تسليط الضوء على أهم الجوانب الحيوية التي تترجم لنا إجابة واضحة للإشكالية المطروحة.
3. ضبط المصطلحات القانونية التي تساهم في تحديد الإطار الدقيق لسير بحثنا بسلاسة وانتظام.

تقسيم الدراسة:

تتم الإجابة على الإشكالية من خلال فصلين، بحيث يخصص الفصل الأول لإبراز ماهية جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، وذلك بالتطرق إلى الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي (المبحث الأول) وأركان جريمة الغش الضريبي (المبحث الثاني)، ثم نتعرض

في الفصل الثاني لقمعها من خلال إبراز متابعة جريمة الغش الضريبي (المبحث الأول) والعقوبات المقررة لها في التشريع الجزائري (المبحث الثاني).

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري.

أصبحت الضريبة من أهم مصادر التمويل للخزينة العامة في كافة دول العالم، بما فيها الجزائر، مما جعل المشرع يهتم بتنظيمها ويفرض حماية جزائية لها بموجب نصوص خاصة، ومن خلالها يعتبر الغش الضريبي من أبرز صور الجريمة الاقتصادية التي حظيت باهتمام الباحثين سواء في المجال القانوني أو الاقتصادي، حيث تنوعت الدراسات القانونية والاقتصادية التي حاولت من خلالها الفقهاء تعريف ظاهرة الغش الضريبي، وتمييزها عن الظواهر الاقتصادية المشابهة لها، وتحديد العوامل التي ساهمت في ظهورها، وسارعت في انتشارها، وأهم الآثار التي ترتبت عنها، والتي تتمثل أساساً في الآثار المالية، والاقتصادية والاجتماعية، التي تهدف لتفويت مبالغ مالية طائلة عن خزينة الدولة وتحرم المواطن من الاستفادة من المداخل الضريبية التي قد تستغل في مشاريع عامة، وتخل بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، وتهدد استقرار الدولة وأمنها السياسي (المبحث الأول) الأمر الذي دفع المشرع لإضفاء الطابع الجزائي على واقعة الغش الضريبي. أدرج المشرع الجزائري الغش الضريبي في الإطار العام للجريمة الاقتصادية، فهو الأمر الغالب على التكييف القانوني لجريمة الغش الضريبي، مع مراعاة خصائص الواقعة الضريبية في بعض الحالات التي تتحرف فيها أركان جريمة الغش الضريبي عن الإطار العام المألوف المميز للجريمة الاقتصادية (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مفهوم جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

يلزم القانون الأشخاص بأداء واجباتهم، حيث تقوم الدولة بتحصيلها إلا أن المكلف قد يحاول التهرب من دفع الضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة من المبالغ التي تستحقها. فالنظام الجبائي في الجزائر يعتمد على التصريح الذي يقوم به المكلف بالضريبة بمعنى أن هذا الأخير هو الذي يقوم بالتصريح بالإيرادات،¹ التي يحققها إلا أن هذا النظام ذاته يحمل في طياته تسهيلات للمكلف بدفع الضريبة للقيام بممارسات وأفعال تؤدي إلى تصريحات غير حقيقية حول الوعاء، وبالتالي يكون ذلك المكلف من حيث يدرى أو لا يدرى بصدد ارتكاب جريمة معاقب عليها قانونا تعرف بالغش الضريبي.

وبالتالي يتم في هذا المبحث تحديد هذا المفهوم من خلال مكوناته وهي: تعريف الضريبة (المطلب الأول)، ووصولاً إلى تحديد مفهوم جريمة الغش الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف الضريبة

لم تكن الضريبة في بادئ الأمر تهدف إلى غاية اقتصادية أو إلى التدخل في النشاط الاقتصادي والاجتماعي، بل كان الهدف الأول والأخير هو تمويل خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتغطية نفقاتها وأخذ تعريف الضريبة يتغير بتغير مفهوم دور الدولة في الحياة الاقتصادية، والاجتماعية وهنا استوجب التطرق إلى معنى الضريبة (الفرع الأول) مروراً إلى المبادئ الأساسية للضريبة (الفرع الثاني)، ووصولاً إلى أهداف وخصائص الضريبة (الفرع الثالث).

¹ - التصريح بالإيرادات هو إعلان يقدمه المكلف للسلطات الضريبية يوضح فيه الإيرادات التي حققها في فترة معينة ويستخدم هذا التصريح كأساس لحساب الضرائب المستحقة.

الفرع الأول: معنى الضريبة

تعددت آراء وتعريف الفقهاء والباحثين حول تعريف الضريبة، وذلك في ضوء غياب تعريف تشريعي من خلال التشريعات الضريبية المختلفة، وبالتالي اجتهد الفقهاء على محاولة تعريف الضريبة.

تعرف الضريبة عادة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة قهرا على المكلفين، دون مقابل مباشر، وبصفة نهائية، في سبيل تغطية النفقات العامة أو في سبيل تدخل الدولة.¹

وتعرف أيضا على أنها:

- مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدرتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.²

- وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد وتوزيعها قانونا وسنويا طبقا لقدرتهم التكليفية.³

وتعرف كذلك بأنها:

اقتطاع نقدي ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية.⁴

¹ - برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الأزراطية، دون طبعة، ص53.

³ - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، الطبعة 4، ص13.

³ - لعور فتحي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لطلب نيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي تبسة، الجزائر، 2021/2022، ص7.

⁴ - محمد عباس محرز، المرجع نفسه، ص13.

ويعرفها الأستاذ **Gastrongeze** بأنها: "أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية دون مقابل قصد تغطية الأعباء العامة.¹

أما عن أحدث تعريف للضريبة مضمونه هو التالي:

فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا للدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.²

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية للضريبة

وضع آدم سميث أربع مبادئ أو قواعد أساسية لفرض الضريبة حيث يجب مراعاتها ولا يجوز الخروج عنها، وهذا من جانب المشرع الجزائري وكذلك الجبائية معا.³

فرض الضريبة لا بد أن يؤسس على مجموعة من القواعد وهذا لأجل التوفيق بين مصلحة المكلف بالضريبة ومصلحة الخزينة العمومية وهذه المبادئ هي:⁴

أولاً: العدالة والمساواة

حسب رأي آدم سميث، يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة، كل بحسب الإمكان تبعا لقدرته، أي بنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة،⁵ وعليه فالعدالة مطلوبة في كل أمر من الأمور، ولا يوجد هناك استثناء كما أن الخاضعين للضريبة هم متساوين أمامها أي كل حسب مقدرته ودخله، وبالتالي فإن العدالة الضريبية تقتضي أن تشمل الضريبة جميع الأوعية والأشخاص الممتدة إليهم سيادة الدولة، سواء كانوا داخلها أو خارجها ودون تمييز.⁶

1 - رجال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، د طبعة ، 2011، ص5.

2 - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص14.

3 - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الطبعة 2011، ص2، دار هومة، ص20.

4 - نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، د طبعة، دار الهدى، الجزائر، 2011، ص10.

5 - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص37.

6 - فارس السبتي، المرجع نفسه، ص21.

ثانيا: اليقين

تكون الضريبة محددة قانونا بجميع أبعادها، وهذا من حيث وعائها والشخص الخاضع لها وكيفية تحصيلها وعقوبات التأخير عن دفعها، وبالتالي تعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة محددة، واضحة، ومعلومة من دون غموض، وأن يكون سعرها، ووعائها، وميعاد دفعها، وأسلوب تحصيله، وكل ما يتعلق بأحكامها وإجراءاتها معلوما بصورة مسبقة لدى المكلفين بأدائها، بما في ذلك المسائل الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة.¹

ثالثا: الملائمة في الدفع

يقصد بذلك موعد التحصيل يتوافق مع موعد تحقق الوعاء وبالتالي فإن الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، حيث تدعو اعتبارات الملائمة أن تكون القواعد الفنية والإجرائية المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة ذلك، ومن بين التطبيقات الشهيرة لهذه القاعدة ما يعرف بقاعدة " الاقتطاع عند المنبع"، والخاصة بالضريبة على الدخل والمطبقة خصوصا على الأجور والمرتبات، وذلك باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملائمة وسهولة بالنسبة للمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.²

رابعا: الاقتصاد في النفقات

يجب أن تكون نفقات التحصيل أقل من المبلغ المتحصل، ويقصد بذلك الاقتصاد في كلفة الضريبة، أي ما تتكبده الدولة وتصرفه على تقديرها وجبايتها، حيث يجب أن يكون ذلك بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، إضافة إلى الاقتصاد فيما يتحمله المكلفون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي كالإفراط في مسك السجلات والدفاتر المحاسبية أو تقديم

1 - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 29.

2 - محمد عباس محرز، المرجع نفسه، ص 29.

إقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية، وبمعنى آخر ينبغي أن تكون نفقات فرض وتحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع مردودها.¹

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

انطلاقاً من مجمل هذه التعاريف المقدم، يمكن تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي، وأن لها طابع إجباري ونهائي وهدفها المتمثل في تغطية الأعباء العامة للدولة أو تغطية تدخلات السلطة العمومية في المجتمع.

أولاً: الضريبة ذات شكل نقدي

يتعلق الأمر باقتطاع نقدي، هذا يعني أن الضريبة تقطع بصفة مالية، وتكون من ثروة المكلف بها وليست عينية، أي أنها لا تتجسد في أخذ كمية من محصول زراعي مثلاً أو زيادة في أوقات العمل، أي أن طابعها النقدي يشكل القاعدة العامة للضريبة لأنها تلائم الاقتصاد النقدي.

ثانياً: الضريبة ذات طابع إجباري ونهائي

إذ تعتبر الضريبة شكل من أشكال السيادة الوطنية للدولة، فهي تحدد وفق قوانين معينة، ومن ثم تحصل جبراً عن طريق السلطة العامة وبصفة نهائية.

يعتبر مفهوم الجبر للضريبة معاكساً لمفهوم القرض، وهو عبارة عن فعل إرادي، حيث لا يمكن إجبار أي شخص على إكتتاب قرض عام، على عكس إدارة الضرائب، فهي تجبر المكلف بدفع أو أداء ضريبته المترتبة عليه من خلال أداء نشاطه، أي أن الضرائب لخدمة الصالح العام.²

تجدر الإشارة إلى أن فرض الضريبة جبراً وتحصيلها بالصورة النقدية لا يعني بشكل مطلق عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية، وهنا يمكن للدولة أن تحصل على جزء من الضرائب

¹ - عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 40-41.

² - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 14-16.

في شكل إجبار الأفراد عن التنازل عن جزء من ممتلكاتهم، وهذا يعتبر استثناء عن القاعدة العامة التي تجبر الفرد المكلف بها بالدفع نقداً.

ثالثاً: الضريبة تحدد من قبل

لا يمكن للضريبة أن تفرض أو تلغى أو تعدل إلا بموجب قانون، فهنا نجد أن إدارة الضرائب التي تقوم بتنفيذ إدارة السلطة العامة ليس لها الحق إلا في جباية الضرائب المسموح بها وتحصيلها من قبل السلطة المختصة،¹ كما يمكننا الإشارة إلى العنصرين السابقين للضريبة اللذان يدلان على أن المكلف بدفع الضريبة في حال تأخره عن الدفع أو امتناعه عن دفعها بصورة نهائية، بمعنى آخر إذا حاول التهرب أو الغش فإنه يتعرض لعقوبات وجزاءات صارمة محددة قانوناً.

رابعاً: الضريبة تفرض بلا مقابل ومن أجل تحقيق منفعة عامة

إذ أن المكلف بدفع الضريبة لا يحصل على منفعة مباشرة، وإنما يتحصل عليها من خلال قيامه بالإففاق العام على مختلف المجالات الاقتصادية، والاجتماعية، ولذلك يجب أن تكون الإيرادات الضريبية تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة، وليس النفع الخاص.²

على العموم تعتبر هذه أهم الخصائص للضريبة والمتفق عليها إجمالاً، رغم أن هناك العديد من الخصائص الأخرى لكنها تصب إجمالاً في نفس السياق.

المطلب الثاني: مفهوم جريمة الغش الضريبي

تعتبر جريمة الغش الضريبي من أبرز صور الجريمة الاقتصادية التي حظيت باهتمام الباحثين، سواء كان في المجال القانوني عامة أو المجال الاقتصادي خاصة، بحيث اختلف الفقهاء الاقتصاديون والقانونيون عن وضع تعريف دقيق وشامل لجريمة الغش الضريبي، فرجال القانون يؤكدون أنه يوجد تمييز بين أنواع الغش الضريبي والطرق المستعملة، وعلى نقيض

¹ - حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، طبعة 1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص 18.

² - محمود حمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص 17.

ذلك يرى رجال الاقتصاد أن جريمة الغش الضريبي يحمل نفس الآثار الاقتصادية مهما كانت صورته، وعليه ومن هنا استوجب التطرق إلى تعريف الغش الضريبي (الفرع الأول)، مروراً إلى صور الغش الضريبي (الفرع الثاني)، وصولاً إلى آثار الغش الضريبي (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

تعددت آراء وتعريف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي، وذلك لأن المشرع الجزائري لم يقدم من خلال التشريعات الضريبية المختلفة تعريفاً للغش الضريبي، وبالتالي اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لهذه الظاهرة، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق يحظى بإجماع واسع نظراً لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث، وعليه يمكن إعطاء التعريف الآتية:

التعريف الأول: يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة، وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة. فالغش الضريبي يعد تصرفاً غير مشروع ويمثل مخالفة عمدية لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع باستخدام طرق احتيالية وتدليسية من جانب المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة.¹

التعريف الثاني: عرفه -كاميل روزي بأنه " يشمل كل الأعمال المادية والعمليات المحاسبية وكل التصرفات القانونية وكل الترتيبات التي يلجأ إليها عن طريق تزوير المستندات والسجلات الخاصة بالشركات الخاضعة للضريبة من طرف مساهمين، أو بعد تقديم تصريحات للمصالح المعنية بفرض الضريبة.²

التعريف الثالث: يعرف الغش الضريبي على أنه استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة.³

1 - محرز محمد عباس، المرجع السابق، ص 170.

2 - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 93.

3 - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجرائم ضد الأشخاص، الأموال، الجرائم الخاصة، دار هوم، الطبعة 20، 2018، الجزء الأول، ص 413.

وعليه فالغش الضريبي هو ممارسة غير قانونية أو غير أخلاقية يقوم بها الأفراد أو الشركات بهدف تجنب دفع الضرائب أو تقليل مبلغ الضرائب المستحقة، وذلك من خلال تقديم معلومات مضللة في الإقرارات الضريبية.¹

وعلى الرغم المحاولات الفقهية المتعددة لإعطاء تعريف للغش الضريبي، إلا أن مفهومه بقي غامضاً، ويرجع ذلك لانتشار مجموعة من الظواهر السلبية الأخرى التي تعبر أيضاً عن الإفلات من الضريبة ومقاومتها،² كالتهرب المشروع، حالة التصريح الناقص، حالة التلبس الجنائي.

أولاً: تمييز الغش الضريبي عن التهرب المشروع

يتمثل التهرب المشروع في استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة، وعدم الالتزام بدفعها دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون،³ وقد يحدث هذا النوع من التهرب من خلال تجنب الواقعة المنشئة، والتي ينتج عنها التخلص من عبئ الضريبة كلياً أو جزئياً دون انتهاك أحكام القانون.⁴

ومن خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي، وهو ما يعد عملاً غير مشروع، والتهرب المشروع يعبر عن تجنب مشروع للضريبة واستغلال لثغرات، إلا أن اعتماد بعض الباحثين لمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط بين المفهومين خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية، فمن الناحية القانونية يرى جانب من الفقهاء أن هناك فرق بين التهرب والغش الضريبي، حيث أن كل مخالفة صريحة للقانون الجبائي وعدم الامتثال له يعتبر غش بينما التهرب المشروع

1 - حامد نور الدين، المرجع السابق، ص 47.

2 - لعور فتحي، المرجع السابق، ص 10.

3 - أحمد بن هلال شيخ، التهرب الضريبي، دراسة فقهية مقارنة، مجلة الدراسات الإسلامية والغربية للبنات لكفر الشيخ، العدد 4، جامعة جدة، 2020، ص 488.

4 - محمد بلول، التهرب الضريبي و أليات مكافحته، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الشهيد محمد لخضر، الوادي، 2017، ص 10 .

يتم باستغلال المكلف للثغرات القانونية تقع على عاتق المشرع، أما الاقتصاديين لا يفرقون بينهم لأن كلاهما يؤثران سلبا على الحصيلة الجبائية وبالتالي على خزينة الدولة¹.

بشكل عام يمكن تلخيص الفرق بينهما أن التهرب الضريبي يركز على تجنب دفع الضرائب بشكل غير قانوني، بينما الغش الضريبي يركز على استغلال الثغرات في التشريعات الضريبية بطرق غير أخلاقية.

ثانيا: تمييز الغش الضريبي عن حالة التصريح الناقص

وهي الحالة التي أشار إليها القانون الجبائي في المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا المادة 1/116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال إضافة إلى المادة 107 من قانون التسجيل حيث تتضمن هذه الحالة تقديم التصريحات ناقصة للمادة الخاضعة للضريبة، غالبا نتيجة الجهل بالتشريعات الضريبية المتميزة بالديناميكية وعدم الاستقرار كتخفيض بعض الأعباء غير المقبولة للتخفيض جبائيا مثل الغرامات والعقوبات الجبائية أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة كالسيارات السياحية غير المقبولة للاسترجاع جبائيا، إضافة إلى عدم التصريح بالمداخيل المتأتية من تأجير المحلات التجارية، والسكنية، وبالتالي ما يميز حالة النقص في التصريح عن حالة الغش الضريبي في كونها تعتبر بمثابة تهرب بسيط لا تستوجب المتابعة الجزائية، إضافة إلى ذلك أن العقوبات المقررة عليها بسيطة لا تتجاوز 25% كأقصى حد من المبلغ المتملص منه وذلك كما يلي :

1. 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.
2. 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج.
3. 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.²

¹ - رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، منكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص204.

² - عيسى سماعيل، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 21، جامعة شلف، الجزائر، 2019، ص578.

ثالثا: تمييز الغش الضريبي عن حالة التلبس الجبائي.

وهي حالة حديثة جاءت بها المادة 18 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010،¹ والتي عرفت على أنها إجراء تقوم به الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، حيث يسمح لهذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل في الوقت المناسب لمنع الغش الذي من الممكن وقوعه مستقبلا، في جانب التحصيل، وبالتالي ما يميز حالة التلبس الجبائي عن الغش الضريبي في كون أن التلبس الجبائي يفترض وقوعه مستقبلا في جانب تحصيل الحقوق الجبائية عندما توجد مؤشرات حالية تدل عليه وجب الاحتياط لها أما حلة الغش الضريبي فيفترض وقوعها في الماضي و تشمل جانبي الوعاء والتحصيل.²

الفرع الثاني: صور الغش الضريبي

تختلف تصنيفات الغش الضريبي باختلاف الضريبة محل التهرب منها بصفة جزئية أو كلية، وبالتالي يمكن تصنيفه حسب عدة معايير، إما يكون حسب معيار المشروعية (أولا) أو حسب معيار الشكل (ثانيا) أو حسب الحدود الجغرافية (ثالثا).

أولا: حسب معيار المشروعية

وهذا المعيار يعرف بنوعين: غش مشروع وغش غير مشروع.

1- الغش الضريبي الغير مشروع: ويتم عن طريق المخالفة المباشرة لنصوص التشريع الجبائي كليا أو جزئيا، وهذا الغش يؤدي إلى خضوع المكلف لعقوبات جبائية مختلفة.

2- الغش الضريبي المشروع: يتمثل هذا الغش في قيام المكلف بإنقاص حقوقه الجبائية مستغلا كل الثغرات القانونية الموجودة داخل التشريع الجبائي متجنباً بذلك العقوبات المنصوص عليها في مختلف نصوص القانون الجبائي.³

1 - المادة 18 من أمر رقم 10-01 مؤرخ في 26 غشت 2010 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

2 - عيسى سماعين ، المرجع السابق ، ص 579.

3 - عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق ، ص 97.

ثانياً: حسب معيار الشكل:

نجد في هذا التصنيف غش بسيط وغش مركب

1- الغش البسيط: عرفه **J.C. MARTINEZ** على أنه " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة " فهو يتمثل في كل محاولة متعمدة من طرف المكلف بالضريبة لدفع أقل واجبة الدفع، وهذا باستعمال طرق كالإقرار بالتصريحات الناقصة تتضمن بيانات خاطئة مزورة حيث أن هذا الفعل يقدم عليه المكلف بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية وقد يتأخر ويتماثل في تقديم هذه التصريحات أو يغفل عنها نهائياً، هذا كله من أجل التخلص والتلمص من دفع الضريبة.¹

2- الغش المركب : تعتبر جريمة الغش الضريبي موصوفة أو مركبة مقارنة إلى الغش العادي، ليس فقط عندما يستعمل المكلف الطرق الاحتيالية للتخلص من الضريبة وإنما كذلك عندما يقوم بمسح كل الأثار والأدلة ترقباً لأي رقابة جبائية محتملة،² والغش الموصوف نصت عليه المادة **303** و **407** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بحيث اعتبرت المادة **407** التصرف تدليسيا كون المكلف بالضريبة يقوم بتنظيم ما يوهم بإعساره، أو يضع عراقيل بتصرفات أخرى لإعادة تحصيل أي ضريبة أو رسم واقع على ذمته.³

¹ - عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص22.

² - أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية ،كلية الحقوق و العلوم الإدارية ،جامعة الجزائر، 2013، ص14.

³ - أمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، عدد 102، المؤرخة في 26 ديسمبر 1976.

ثالثاً: حسب الحدود الجغرافية

يصنف الغش الضريبي حسب الحيز الجغرافي الذي يقع فيه إلى الغش الضريبي الوطني والدولي، ويصنف كما يلي:

1- الغش الضريبي الوطني: تسعى الدولة لتمويل نفقاتها العامة عن طريق الاقتطاعات الضريبية حيث أنه عادة ما يحدد المشرع في القوانين الضريبية المختلفة أنواع الضرائب ونسبها وإجراءات تحصيلها، غير أن الضريبة في أغلب الحالات تعتبر عبئاً ثقیلاً على المكلف يسعى لتجنبها بمختلف الطرق الممكنة، ومنها الطرق التدليسية، الاحتيالية التي يهدف من خلالها المكلف أي الإفلات من أداء الضرائب التي تفرضها عليه مختلف القوانين الضريبية الوطنية ويصطلح على ذلك الغش الضريبي الوطني الذي يتميز بعدة خصائص، ومنها أنه يتم داخل حدود الدولة الواحدة ويهدف للإفلات من الضريبة بواسطة طرق تدليسية، احتيالية الأمر الذي ترتب عنه الإخلال بالنظام الضريبي الوطني.¹

2- الغش الضريبي الدولي: يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخل إلى بلد آخر يتميز بنظام جبائي جذاب، قصد التقليل من المبالغ المقطوعة وارتفاع هذا الغش بسبب التطور الذي عرفته المبادلات الدولية والارتفاع الكبير في حركة رؤوس الأموال ويكمن الغش الدولي من استعمال النصوص التشريعية والقانونية، حيث أن المكلفين لديهم كل الحرية في فتح مقرات في كل بلد توجد فيه تسهيلات جبائية، ولذلك يقوم بتأسيس شركات أو فروع في البلدان ذات الضغط الجبائي الضعيف، ويمكن أن نذكر منها:

- الشركات الخيالية الوهمية.

- الشركات القابضة، والتي تقوم بتسيير الأوراق المالية للشركات الموجودة في البلدان ذات الضغط الجبائي المرتفع، ومن جهة أخرى توجد عدة أشكال تتعلق بالأشخاص الطبيعيين مثل الرياضيين والفنانين الذين يقومون بإثبات إقامتهم في البلدان القليلة التعقيدات الجبائية من أجل تحويل أموالهم إليها.²

¹ - رجال نصر، المرجع السابق، ص 44.

² - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 98.

الفرع الثالث: آثار جريمة الغش الضريبي

تساهم الضريبة مساهمة إيجابية في جميع مجالات الحياة المختلفة، فهي مرآة لسيادة الدولة، وبالتالي لا تكون الميزانية متوازنة إلا إذا لعبت الضريبة دورها الأساسي، ألا وهو تمويل للخزينة العامة للدولة فهي أداة لتوجيه سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن الغش الضريبي يقف حائلا دون تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية مما تنعكس عنه آثار سلبية سواء على الجانب المالي (أولا) والجانب الاقتصادي (ثانيا) والجانب الاجتماعي (ثالثا).

أولا: الآثار المالية

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العمومية، فضياع نسبة هامة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة وموازنة الجماعات المحلية سواء البلدية أو الولاية، وذلك من خلال فقدان الدولة جزءا هاما من الموارد المالية،¹ فالغش الضريبي يؤدي بشكل عام إلى تعطيل السياسة المالية للدولة مما يؤدي إلى عدم قدرة الدولة على أداء وظائفها الاقتصادية والسياسية، الأمر الذي يساهم في انتهاك مبدأ العدالة الاجتماعية،² فإن تراجع الدخل القومي والفردى وعجز في الميزانية العامة يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى لتغطية هذا العجز وسداده كالقروض الداخلية والخارجية التي يترتب عنها انعكاسات سلبية في حالة عدم سداده، وبالتالي يشكل عبئ ثقيل على الدولة، ويترتب التأخر عن دفعها ارتفاع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام، واستمرار ذلك لفترة طويلة فإن الفوائد المتراكمة عن الدين العام سيؤدي إلى فقدان الثقة في الدولة بشكل يهدد مستقبل الدولة الاقتصادي والسياسي، بحيث تلجأ الدولة تحت تأثير هذه الأوضاع لرفع مستوى الضغط الجبائي وبالتالي تقوم برفع النسب الضريبية لتمويل نفقاتها والتي تتمثل في دفع أجور العاملين ورواتب الموظفين ودفع مقابل الواردات.³

1 - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2004، ص425.

2 - قرموش ليندة، جريمة التهريب الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص46.

3 - بولجة نادية، المرجع السابق، ص37.

ثانيا: الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة وسيلة لتمويل الأنشطة الاقتصادية المختلفة، بحيث يترتب عن نقشي ظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية وخيمة تهدد الاقتصاد الوطني من عدة جوانب،¹ كنقص أموال الخزينة العامة مما يجعل الدولة عاجزة عن تنفيذ المشاريع التي تعود بالمنفعة على المجتمع وبالتالي لن يكون باستطاعتها توجيه النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء الأنشطة المراد تشجيعها من الضريبة، إضافة إلى التأثير السلبي على المنافسة النزيهة وذلك من خلال قيام الشركات التجارية بممارسات احتيالية كالتصريح بأرباح غير حقيقية إضافة إلى ممارسات تدليسية أخرى بهدف التهرب من الضرائب، مما ينعكس سلبا على الشركات التي تحرص على أداء التزاماتها الضريبية،² وتظهر أهم الآثار الاقتصادية الناجمة عن الغش الضريبي فيما يلي:

-نقص الادخار العام.

-عجز الدولة على تشجيع المستثمرين ومنحهم إعفاءات.

-ركود الاقتصاد.

-معدلات التضخم المرتفعة.³

ثالثا: الآثار الاجتماعية

يخل الغش الضريبي بفكرة العدالة في توزيع الضريبة، وتنتشر الطبقية في أوساط المجتمع، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تحترف الغش الضريبي، وعادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي بشراء العقارات والمنقولات، أو تمويل مشاريع اقتصادية الأمر الذي يدفع المكلف النزيه للشعور بالغبن وتهتز ثقته في الدولة بسبب عجزها عن إيجاد آليات فعالة تسمح بامتصاص الأموال الضخمة التي يتم تداولها في السوق الموازية والتي تساهم في تحقيق النفع الخاص وتضر بالمجتمع بسبب اعتياد الفرد على احتراف الغش والاحتتيال،⁴

1 - لعور فتحي ، المرجع السابق ،ص22.

2 - بولجة نادية ، المرجع السابق ، ص39.

3 - قرموش ليندة ، المرجع السابق ، ص47.

4 - قرموش ليندة ، المرجع نفسه.

إضافة إلى ذلك عدم المساواة بين المكلفين في تحميل عبء الضريبة إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين يتمكنوا من التهرب منها،¹ كما تساهم الجريمة في ارتفاع مؤشرات الفقر، والأمية، الهجرة سواء الداخلية والخارجية للبحث عن الثروة بكل الطرق الممكنة ومنها طرق غير مشروعة كالرشوة والاختلاس وفرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك والتي لا تؤثر على أصحاب الدخل المرتفع، والأثرياء في المجتمع بقدر ما تؤثر سلبا على أصحاب الدخل المحدود، فالمساواة في دفع الضريبة بهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الاجتماعية، بل يساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية.²

المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة خطيرة أثرت سلبا على مالية الدولة واقتصادها لذلك سعت الدول جاهدة لمحاربتها بمختلف الوسائل والطرق؛ لأن الضريبة فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية جبرا ومن دون مقابل تستخدمها الدولة لتغذية نفقاتها والوفاء بمقتضياتها وأهداف السياسة المالية العامة لها غير أن المكلف بالضريبة يلجأ في بعض الأحيان إلى التملص من دفع الضريبة لعدم قناعته بالتشريعات الجبائية.

تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب المباشرة وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الطابع، وقانون التسجيل والرسم على رقم الأعمال، والقوانين الأخرى المرتبطة بالجباية أو الاتفاقيات الدولية التي تهدف للوقاية من الازدواج، والتهرب الضريبي التي صادقت عليها الجزائر والتي يتبين من خلالها إضفاء الطابع الجزائري لكل نشاط إجرامي يتضمن استعمال طرق تدليسية احتيالية، سواء كانت مادية أو قانونية أو محاسبية تكون نتيجتها التملص.

وفقا للقواعد العامة لا تقوم أي جريمة مالم تتوفر أركانها الثلاثة وهي الركن الشرعي (المطلب الأول)، تقضي القاعدة العامة بأن القانون الجنائي لا يهتم بما يرد في ضمير الفرد من أفكاره لكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار لذا يستلزم الأمر ضرورة توفر ركن مادي

¹ - رضا خلاصي ، المرجع سابق ، ص426.

² - بولجة نادية ، المرجع السابق ، ص40.

لكل جريمة أيا كان نوعها إلا أن هذا الركن لم يعد كافيا لتشكيلها (المطلب الثاني)، وبالتالي أصبحت الجريمة تتطلب ركنا معنويا باعتبار أنه لا تكون هناك عقوبة بغير إرادة آثمة (المطلب الثالث).

المطلب الأول: الركن الشرعي في جريمة الغش الضريبي

تنص المادة الأولى من قانون العقوبات على أنه " لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن إلا بنص قانون"¹، حيث تعتبر الشرعية الجزائية من العناصر الأساسية التي تقوم عليها التشريعات الجزائية فهي عنصر أساسي لتقرير الجريمة والجزاء، ومن ثم فإن فرض الضرائب وتحصيلها والعقاب على عدم دفعها لا بد أن ينص القانون عليه، إلا أن هذا المبدأ لم يبقى محافظا على أصوله التقليدية في مجال الجرائم الاقتصادية، حيث انحرف مبدأ الشرعية الجزائية عن القواعد العامة في الجريمة الاقتصادية وفي إطار جريمة الغش الضريبي بقي محافظا على ملامحه التقليدية²، وهنا استوجب التطرق إلى مضمون التفويض التشريعي (الفرع الأول) وخصوصية مبدأ المشروعية في جريمة الغش الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مضمون التفويض التشريعي

يقصد بتفويض التشريع أن تمنح السلطة التشريعية، التنفيذية تفويضا للتشريع في المجالات التي حددها المؤسس الدستوري وخصها بها كون أن التشريع من الاختصاصات الأصلية للسلطة التشريعية ويبقى للسلطة التنفيذية إصدار المراسيم التنفيذية لهذه التشريعات لتبيان كيفية تطبيقها، غير أنه استثناء في الميدان الاقتصادي تمنح السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية تفويضا يسميه بعض الفقهاء التشريع على بياض، فتقوم السلطة التشريعية بسن قوانين

¹ - الامر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يوليو 1996، المتضمن قانون العقوبات، جريدة رسمية، جمهورية الجزائرية، العدد

9 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 1996 .

² - شنبي ليلي، المرجع السابق، ص 12 .

على بياض تتضمن العقوبات فقط، ويبقى للإدارة ملئ البياض عن طريق تحديد الافعال المجرمة¹.

الفرع الثاني: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي

نص المشرع الجزائري على تجريم ظاهرة الغش الضريبي في عدة نصوص قانونية، حيث ورد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدة نصوص تجرم بشكل صريح لجوء المكلف لاستعمال طرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة. أكدت المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمته، ويعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم اعساره، أو وضعه لعراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة أو الرسم المفروض على المكلف، وحددت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال الطرق التدليسية، والتي 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 اثبات الحصول على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وإما 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.

- سعي المكلف لتنظيم إعساره والحيلولة دون تحصيل الضرائب المستحقة عليه².

¹ - واسطي عبد النور ، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية الغش الضريبي و تبييض الأموال نموذجاً ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2016/2017 ، ص 118 .

² - المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020.

كما نصت المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كذلك على المسؤولية الجزائية للقائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات، عندما تكون المخالفة قد ارتكبتها شركة أو شخص معنوي يخضع للقانون الخاص، حيث يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين وضد الشخص الاعتباري، وكذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية¹. ونص قانون الضرائب غير المباشرة كذلك على 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 للضريبة أو مبلغ 10.00.00 دج². وتعتبر الطرق الاحتياطية خاصة في:

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

_ تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إما بالحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو ارجاعها، وإما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

_ المناورات التدليسية التي يترتب عنها تنظيم المكلف لإعساره وكل مناورة أخرى تهدف لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها³.

أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 33 من قانون الطابع على أن كل غش أو محاولة للغش وكل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 من هذا القانون، ويتعلق الأمر بآلات الطبع التي سبق أن وافقت عليها الإدارة الجبائية يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل

¹ - المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية العامة للضرائب، 2020.

² - المادة 532 من الأمر رقم 76_104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

³ - المادة 533 من الأمر رقم 76_104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم.

ضريبة متملص منها، وفي الحالة التي يتم فيها استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000.00 دج¹، وكذلك نص المادة 34 من نفس القانون التي نصت على ما يلي “ كل من نقص أو حاول الانقاص كليا، أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية أو رفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين خمسمائة ألف دينار (5.000.00 دج) ومليونين دينار (20.000.00 دج) وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، في حالة الإخفاء الذي يتجاوز عشر المبالغ الخاضعة للضريبة أو مبلغ مائة ألف دينار (1.000.00 دج)².

ترتبط القوانين الجبائية بقوانين أخرى كقانون الصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، حيث نصت المادة الأولى من الأمر 96_22 المؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج المعدل والمتمم بالأمر 10_03 المؤرخ في 26 غشت 2010 على معاينة “كل من يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة الأولى بالحبس من سنتين إلى سبع سنوات وبغرامة لا تقل عن ضعف قيمة محل الجريمة ومصادرة محل الجنحة والوسائل المستعملة في الغش”³.

أكدت المادة 149 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كذلك على أن المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة عند الاسترداد والتصدير يتم اثباتها بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام، أو يتم معاينتها بواسطة محاضر يحررها ضباط الشرطة القضائية،

¹ - المادة 33 من الأمر رقم 103_76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396، الموافق ل 9 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الطابع، المعدل و المتمم.

² - المادة 34 من الأمر رقم 104_76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396، الموافق ل 9 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الطابع، المعدل و المتمم.

³ - المادة 1 من الأمر رقم 22_96 المؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل و المتمم بالأمر رقم 10_03 المؤرخ في 26 غشت 2010، ج ر ج د ش، العدد 50.

أو أعوان إدارة الجمارك، أو الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والتسجيل، وقمع الغش والمخالفات الاقتصادية¹.

يستفاد مما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون، ويفهم من ذلك أن المشرع الجزائري التزم بالقواعد العامة فيما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي، ويرجع 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 والعقوبات الأصلية أو التكميلية².

يرد الغش الضريبي الدولي في الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تنظم حالات التهرب والازدواج الضريبي الدولي، والذي يشكل جريمة مركبة إذا اقترن بمخالفة القوانين التي تنظم تحويل رؤوس الأموال من وإلى الخارج، وتحويل أرباح الشركات الأجنبية بطرق غير شرعية³، وتختلف هذه الجريمة عن جريمة الغش الضريبي في صورتها البسيطة، لذلك أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات ثنائية لتقاضي التهرب الضريبي ويمكن ذكر بعض منها:

_الاتفاقية مع الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقاضي الازدواج الضريبي، وتجنب التهرب والغش الضريبيين الذي يستهدف الضرائب على الدخل والثروة والتي تم توقيعها في الجزائر 11 ديسمبر 2011⁴.

¹ - المادة 149 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج ج د ش ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .
² - أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الأول ، طبعة 17 ، دار هومة ، الجزائر ، 2014 ، ص 469_470.

³ - أولعربي جمال ، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، الجزائر ، 2013 ، ص 122_123.

⁴ - مرسوم رئاسي رقم 15_336 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الإتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و الجمهورية الإسلامية الموريتانية من اجل تقاضي الازدواج الضريبي ، و تجنب التهرب و الغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة ، ج ج د ش ، العدد 70.

المطلب الثاني: الركن المادي في جريمة الغش الضريبي

يتمثل الركن المادي في جريمة الغش الضريبي في الاعتداء على مصلحة ضريبية يقع هذا الاعتداء بمخالفة الالتزام الضريبي الذي يفرضه القانون على المكلف بمقتضى العلاقة التي تقوم بينه وبين الدولة، فالجريمة الضريبية يفترض أساسا لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المكلف) والدولة (شخص معنوي)، والقاعدة أن الركن المادي في جريمة الغش الضريبي يتكون من عنصرين يتم التطرق إليهما من خلال: صور النشاط المادي في جريمة الغش الضريبي (الفرع الأول) وصور الركن المادي في جريمة الغش الضريبي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: صور النشاط المادي في جريمة الغش الضريبي

تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بالجوء إلى أعمال احتيالية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً¹.

ومن خلال نص هذه المادة يتضح لنا أن للنشاط المادي في جريمة الغش الضريبي ثلاثة صور، وهي التي يتم التطرق إليها فيما يلي:

أولاً: استعمال الطرق الاحتيالية

لا تقوم جريمة الغش الضريبي ما لم يقيم الفاعل باستعمال طرق احتيالية تدليسية وقام بالحصول من ورائها على تملص كلي أو جزئي من الضريبة المفروضة عليه. فالمشرع الجزائري لم يُعرّف الطرق الاحتيالية على اعتبار أن كل تعريف لها يقصر عن الإحاطة بكل أساليب الاحتيال، غير أن المقصود بها واضح عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرقاً احتيالية في مختلف النصوص والقوانين الخاصة بالضرائب، حيث ورد في المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ستة أعمال اعتبرها طرقاً احتيالية، وهو نفس العدد الذي أورده المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال فيما أوردت المادة 407/2 من قانون الضرائب

¹ - أحسن بوسقيعة ، الطبعة 17 ، المرجع السابق ، ص 466 .

المباشرة والرسوم المماثلة عملين اعتبرهما من هذا القبيل، وهو نفس العدد الذي أورده المادة 34/4 من قانون الطابع وكذا المادة 19/1 من قانون التسجيل¹.

لقد اكتف المشرع الجزائري بسرد بعض الأعمال التي تعتبر بمثابة طرق تدليسية في قوانينها الجبائية على سبيل المثال، ومن بين الطرق التدليسية التحايل المادي والتحايل القانوني والتحايل المحاسبي، إضافة إلى التزوير في الإقرارات الضريبية، وإعطاء بيانات غير صحيحة، وكذلك التلاعب عن طريق الدفاتر التجارية والسجل التجاري يتم شرحها كما يلي:

1_ التحايل المادي و المحاسبي و القانوني

سنقوم بدراسة كل تحايل على حدى كالتالي:

أ_ التحايل المادي: تتم هذه الصورة من التحايل عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والخدمات والمنتجات الخاضعة في الواقع للضريبة، وجعلها بعيدة عن مراقبة ادارة الضرائب، وقد نص المشرع على هذه الصورة ضمن أغلب القوانين الضريبية، فمثلا يصرح المكلف بالضريبة بأنه ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يزداد مبلغ الحقوق المتملص بها أو أخل بها نسبة:

1. 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
2. 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.
3. 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج².

وكذلك يعتبر تحيل مادي إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم التي هي مفروضة عليها.

¹ - قرموش ليندة ، المرجع السابق ، ص 55 .

² - المادة 193 من الأمر رقم 76_101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم.

بالإضافة إلى أنه يعتبر من الأعمال التدليسية الاحتمالية على وجه الخصوص إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها، ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة. فمثلا يقوم صاحب ورشة بالتصريح بنسبة خسارة قدرها 80 % على شكل بقايا نسيج، في حين أن النسبة الحقيقية هي 20 %، فيستفيد صاحب الورشة من 60 % منها.

والإخفاء المادي 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 ونبين ذلك فيما يلي:

_الإخفاء الجزئي:

يتمثل الإخفاء الجزئي هنا في نية المكلف بالضريبة التي تتجه الى التخفيض من عبء الضريبة دون التخلص منها كليا، ويتحقق ذلك بحرصه على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة تهربا من دفعها جزئيا، كما يمارس نشاطات ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلا، إلى جانب النشاط الرئيسي للمؤسسة المصرح به وبتنتأجه أو الإنتاج بمقاييس مخالفة تفوق المقاييس المحددة مسبقا¹.

_الإخفاء الكلي:

ويحدث هذا الإخفاء عندما يقوم المكلف بالسعي جاهدا إلى التملص كليا من دفع الضريبة مستغلا في ذلك نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية، حيث يقوم المكلف بالضريبة بإنشاء وحدات وإقامة مصانع صغيرة في مناطق اهلة بالسكان، وكذا المحلات لإيداع البضائع، وهنا يتم الإيداع و البيع دون فاتورة من غير ترك أي أثر لذلك، وهو ما يعبر به قانونا بعدم التصريح بالنشاط أو الوجود، ويشكل هذا النوع من التحايل خطرا كبيرا على الدولة لأنه يساهم في توسيع مجال الاقتصاد السري غير شرعي من خلال السوق السوداء، ويرجع ذلك لغياب الرقابة

¹ _ مداخلة الأستاذ يامة إبراهيم ، " النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري " الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر ، بتاريخ 29 جانفي 2013 ، ص 04 .

الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعرض الإدارة من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء الضريبية¹.

كما يعد من قبيل الاحتيال قيام المكلف بعرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية وجعلهم غير قادرين على تأدية مهامهم، وهذا ما جاء في المادة 533/3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة².

والجدير بالذكر أن قانون الرسوم على رقم الأعمال أفرد لهذه الصورة حكما خاصا، حيث عاقب كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها متى أمكن تقدير أهمية التدليس³.

ب_ التحايل المحاسبي:

يكون التحايل المحاسبي بإخلال المكلف بالضريبة بالالتزامات الجبائية والمحاسبية المترتبة في ذمته بمقتضى العلاقة الضريبية؛ إذ يجيز القانون الجبائي المكلف بالضريبة على التصريح بوجود نشاط ممارس، وعليه أن يقدم لإدارة الضرائب وفقا لقانون التصريحات التي توضح نتائج نشاطه خلال كل سنة مالية مدعما ذلك بوثائق ثبوتية والتحايل المحاسبي هو الأكثر استعمالا، حيث يمكن المكلف بالضريبة أن يزيّف في محتوى التصريحات، فيسعى إلى إدخال تغييرات في المحاسبة باعتبارها الأساس الذي تنطلق منه الإدارة في تحديد الوعاء الضريبي والقيام بالمراقبة، ويبحث عن مطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من جهة، و بينها وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى، إذ يعمل على تبرير الأعباء وإثبات المداخل المقيدة محاسبيا خلافا للوقائع.

¹ - وفاء شيعاوي ، جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، عنابة ، الجزائر ، 2002 ، ص 56.

² - أنظر المادة 533/3 " استعمال الطوابع المنفصلة المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد ، من أجل دفع جميع الضرائب ، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع " .

³ - مداخلة الاستاذ يامة ابراهيم ، المرجع السابق ، ص 5 .

فالمستندات الثبوتية هي أدلة كتابية تثبت صحة العمليات التي قام بها التاجر أو الشركة والمقيدة بالدفاتر وعدم وجودها يضعف الثقة بتلك الدفاتر، ويثبت سوء النية المكلف كقواتير الشراء والبيع.

وتتعدد طرق الغش الضريبي عن طريق المحاسبة، فتتعدد من التخفيض التافه للمبيعات أو الاسترداد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم الأعباء المقابلة الخصم¹.

وعليه يمكن القول بأن التحايل المحاسبي يتجسد في الواقع بقيام المكلف بالضريبة بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات وعدم التصريح ببعضها عن طريق انشاء محاسبة صورية على سبيل المثال يخضع التجار حسب رقم أعمالهم لأحد النظامين النظام الجزافي إذا لم يتجاوز رقم أعمالهم مبلغ 2.500.000 دج أو 1.200.000 دج حسب نشاط المكلف بأداء الضريبة أو نظام الربح الحقيقي إذا تجاوز المستوى المذكور وعلى هذا الأساس يقتضي تحديد النظام الإدلاء بتصريحات لإدارة الضرائب². إن مصدر التحايل المحاسبي هو التهرب من دفع الضرائب المباشرة وغير المباشرة ويقوم به المكلف بدفع الضرائب بطرق عديدة ومعظمها ينحصر في تخفيض دخل التكلفة، وعليه يمكن القول بأن التحايل المحاسبي يتم عن طريق:

_ تخفيض الإيرادات:

يعتبر عدم التصريح بالمداخيل أو التقليل منها الصورة المثلى لهذه الحالة ويعتبر التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد أعمال تدليسية ويكون ذلك بعدة أسباب³.

1 - وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 58 .

2 - أحسن بوسقيعة ، الطبعة 17 ، المرجع السابق ، ص 471.

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

_ تضخيم التكاليف:

أجاز المشرع الجزائري للمكلف خصم بعض التكاليف من الربح الخاضع للضريبة، ويقصد بالتكاليف الجائز خصمها جميع المصروفات التي تنفقها، المنشأة للضريبة في سبيل تسيير أعمالها وإدارة المشروع والمحافظة على قوتها الإنتاجية. ولكن لا ينتهز المكلفين هذا الحق ويقومون بإدخال بعض التكاليف التي ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة أو البالغة في تقديرها للتخفيض من الضريبة المفروضة على الأرباح المحققة، فقد أوجب المشرع شروط معينة لقبول خصم هذه التكاليف¹ :

_ أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة مبالغ لا مبرر لها ولا تساعد على تسيير أعمال المؤسسة.

_ أن تكون محددة من طرف القانون ويجب ألا تكون قد سبق خصمها من الأصناف الأخرى للإيرادات² .

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

ج_ التحايل القانوني:

يعرف على أنه الإخفاء القانوني الذي يسميه علماء القانون المدني بالتظاهر أو التصرفات الصورية، وهو العملية التي يتم من خلالها خلق وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية الحقيقية⁴ . ويأخذ التحايل القانوني مظهران، فهو يتم إما عن طريق:

_ التلاعب في تكييف الحالات القانونية.

¹ - وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 59.

² _ شاذلي محمد ، " القانون الجبائي " محاضرات ألقيت على طلبة الماجستير ، تخصص قانون الأعمال ، 1997،الجزائر ، ص 40 .

³ _ وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 6 .

⁴ - مداخلة الاستاذ يامة ابراهيم ، المرجع السابق ، ص 7 .

_ القيام بعمليات وهمية ويتم شرحها فيما يلي :

_ التلاعب في تكيف الحالات القانونية

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

_ حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح بين الشركاء الخاضعة للضريبة ووضعها بشكل آخر لا يخضع للضريبة، وهو عملية دفع الأجور للعمال والمستخدمين، وبالتالي لا تخضع تلك الأرباح للضريبة¹.

كما يعد مرتكبا لجريمة الغش الضريبي من يقوم بتنظيم اعساره خلافا للوقائع للحيلولة دون تحصيل الضرائب والرسوم المدين بها، كأن يسجل جميع ممتلكاته باسم أولاده أو زوجته وقد أشارت أغلب النصوص التنظيمية إلى اعتبار الإعسار من طرق الاحتيال².

وفضلا عن ذلك فقد أضاف البعض من الفقه صورا أخرى واعتبرها من قبيل طرق الاحتيال التي تظهر الواقع على غير حقيقته كاصطناع مستند يفيد أن البضائع سلمت للمكلف على سبيل الوديعة فقط في حين أنها سلمت بمقتضى عقد بيع³.

_ التحايل عن طريق القيام بعمليات وهمية

تتمثل هذه الصورة خاصة في استعمال فواتير مزيفة أو صورية، ويستعمل عادة في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) حيث يتم الحصول على فواتير مزورة (وهمية) من مؤسسات تجارية مختصة ببيع تلك الفواتير، مما يسمح بتوهم عملية شراء وبيع، ويؤدي هذا إلى خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة على الفواتير المزورة للمؤسسة⁴.

¹ _ مداخلة الأستاذ إبراهيم يامة ، المرجع السابق ، ص 12 .

² _ شنبي ليلي ، المرجع السابق ، ص 35 .

³ _ قرموش ليندة ، المرجع السابق ، ص 25 .

⁴ _ رضا خلاصي ، المرجع السابق ، ص 89 .

كأن يمارس الجاني نشاطا تجاريا أو صناعيا مستعملا سجلا تجاريا لشخص متوفي أو عديم الأهلية القانونية أو غير موجود أصلا، أو أن يقدم المكلف بالضريبة وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسة حقيقية. ويعتبر أيضا من ضمن أعمال الغش الضريبي القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية، أو الجرد، أو الوثائق التي تحل محلها¹.

2_التزوير في الإقرارات الضريبية و اعطاء بيانات غير صحيحة :

يعرف الفقه الجبائي التزوير بأنه تغيير الحقيقة بقصد الغش في محرر بإحدى الطرق المقررة بالقانون تغييرا من شأنه أن يسبب ضرر للغير.

والتزوير يقصد به أيضا قيام الموظف العمومي أو القائم بوظيفة عمومية أثناء عمله بتغيير الحقيقة بطريقة من الطرق المحددة قانونا مع علمه بأنه من شأن هذا التغيير أن يلحق ضررا بالغير². ولقد عاقب المشرع الجزائري كل من ارتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في قانون العقوبات³.

ويشترط في التزوير أن يكون في محرر رسمي أو عمومي له صفة المستند وينحصر التزوير في الإقرارات الضريبية وإعطاء بيانات غير صحيحة في تغيير الحقيقة بالنسبة للبيانات التي يدلي بها الممول عن حالته المالية وكذا عن الوعاء الضريبي وأرباحه... الخ، ويجب أن تتم هذه الإقرارات ضمن وثائق معمول بها تجاريا كالسجلات والوثائق التي تحل محلها وكذا البيانات والجداول التي يتم التصريح بها ضمنا.

ويعرف الإقرار الضريبي بأنه بيان يقدمه المكلف بدفع الضريبة أو يكلف بتقديمه شخص آخر، ويتم من خلال تحديد وعاء الضريبة، ويتمثل في الحالة الأولى في تقديم المكلف اقرار

1 - وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 67 .

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

3 - المادة 216 من قانون 23_06 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 و المتضمن قانون العقوبات ، السالف الذكر .

عن دخله، وفي الحالة الثانية بأن يقدم الشخص المدين بقيمة المادة المضافة للضريبة إقراراً عنها تحدد الضريبة على أساسه¹.

ويجب أن تقدم الأوراق والبيانات الضريبية المزورة إلى إدارة الضرائب حتى يعاقب على التزوير بمعنى أن هذه البيانات يجب أن تكون منصبة على الأوراق والإقرارات الضريبية التي فرض القانون على المكلفين تقديمها في مواعيد محددة، كالوثائق اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي.

3_ التلاعب عن طريق الدفاتر التجارية و السجل التجاري :

يعمد البعض من المكلفين إلى مخالفة الشروط الواجب توفرها في الدفاتر التجارية تهرباً من دفع الضريبة، ويتم التهرب بعدة طرق نذكر منها:

ـ إمساك دفاتر غير منظمة من الناحية الشكلية، كأن يقوم مثلاً بمسح أو شطب البيانات المدونة في الدفتر أو يقوم المكلف بالضريبة بتغيير وتعديل باستمرار في القيوم المحاسبية، مما يدعو إلى الشك في صحتها، وكذلك عندما يقوم المكلف بتغيير تواريخ البيع والشراء أو، ترك فراغات لذلك أو حشرها بين السطور.

ـ إمساك دفاتر غير منظمة من الناحية الموضوعية، مثلاً قيام المكلف بتسجيل تكاليف كثيرة ومصاريف فيها مبالغ للتمكن من الريح الخاضع للضريبة، وبالتالي التخفيض منها، أو القيام بقيد عمليات الشراء بأثمان باهظة وعمليات بأثمان بخيصة².

يلزم المشرع الجزائري القيد في السجل التجاري كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر، غير أن البعض من المكلفين يلجؤون إلى وقف نشاطهم التجاري بشطب أسمائهم من السجل التجاري، ومع ذلك يواصلون ممارسة أعمالهم التجارية التي ينتج عنها أرباح غير خاضعة للضريبة، ويكون بذلك قد تملص من الضريبة التي كانت ستفرض عليه. كما قد يلجأ

1 - طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، د ط ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2008 ، ص 57 .

2 - محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، الطبعة الأولى ، مصر ، 1963 ، ص 138 .

الى غلق المؤسسة وتغيير عنوانه أو موطنه كلياً، وبالتالي عدم إيجاده لفرض الضريبة عليه وتعتبر من أكثر الطرق خطراً وشيوعاً.

ثانياً: التملص من الضريبة:

لا تقوم هذه الجريمة مالم يترتب على الاحتيال التملص من الضريبة الواجبة قانوناً، وهي نتيجة لأبدي من وقوعها لقيام جريمة الغش الضريبي، ولابد أن ترجع هذه النتيجة إلى الاحتيال وتؤدي إلى ضرر الافلات من الضريبة، وهذا الضرر يتحقق إذا أفلحت الطرق الاحتمالية في إدخال الغش إلى الإدارة الضريبية.¹ ويتطلب الغش الضريبي لقيامه أن يؤدي إلى استعمال الطرق الاحتمالية التي تؤدي إلى احدي النتائج التالية:

إما التملص الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي ويقصد به التهرب من أساس الضريبة وربطها.

إما التملص كلياً أو جزئياً من تصفية الضريبة، ويقصد به إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة القضائية المختصة بتحصيل الضريبة.

إما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويراد به اعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها أو التخفيف من عبأ هذا الالتزام.²

ونستنتج لقيام جريمة الغش الضريبي لا يشترط أن تؤدي الطرق الاحتمالية على التملص من الضريبة، بل أن مجرد المحاولة تكفي لقيام الجريمة، سواء تحققت النتيجة أم لم تتحقق.

¹ - نسرين عبد الحميد ، الجرائم الاقتصادية و المستحدثة ، د ط ، المكتبة الجامعية ، الحديث ، مصر ، 2009 ، ص 129.

² - احسن بوسقيعة ، الطبعة 17 ، مرجع سابق ، ص 473 .

ثالثاً: العلاقة السببية بين استعمال طرق احتيالية والتملص من الضريبة:

يقصد بالعلاقة السببية الرابطة التي تحصل السلوك أو الفعل الإجرامي، والنتيجة المترتبة عليه، وتقوم العلاقة السببية متى كانت النتيجة التي تترتب على ذلك السلوك محتملة الحدوث.

ويتعين لقيام جريمة الغش الضريبي أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني، ومن ثم تتعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو تقرير إعطاء، وبالمقابل تتوفر العلاقة السببية إذا كانت إدارة الضرائب قد ربطت بشكل خاطئ دون الاطلاع على الوثائق المزورة، فقد يكون هذا الارتباط الخاطئ نتيجة للتلاعب، والغش الذي قام به الشخص المعني لتجنب دفع الضرائب المستحقة¹.

وعليه فإن 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 احتيالية تدليسية².

الفرع الثاني: صور الركن المادي في جريمة الغش الضريبي

تتمثل صور الركن المادي لجريمة الغش الضريبي في المساهمة والشروع؛ إذ نتطرق إليها فيما يلي:

أولاً: المساهمة في جريمة الغش الضريبي

تكلم المشرع الجزائري عن المساهمة في المواد 41 و46 من قانون العقوبات، ويقصد بها أن يقدم شخصان أو أكثر على ارتكابها، وعليه فهي سلوك إجرامي لم يقع بفعل فاعل واحد بل وقع بتظافر نشاط فاعلين عدة أي يساهم في ارتكاب الجريمة عدة اشخاص،³ ولكي تتحقق

1 - أحسن بوسقيعة ، الطبعة 17 ، المرجع السابق ، ص 473.

2 - وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 70 .

3 - عبد الله أوهابوية ، شرح قانون العقوبات الجزائري ، قسم عام ، دط ، موف للنشر ، الجزائر ، 2011 ، ص 289 .

المساهمة في الجريمة، يفترض وجود شرطين قانونيين هما وحدة الجريمة المرتكبة وتعدد الأشخاص المساهمين فيها.

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

1-الفاعل الأصلي

الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي هو كل من باشر صورة أو أكثر من الفعل الإجرامي الضريبي، وهي الطرق الاحتمالية التدلّيسية، ويعتبر فاعلا أصليا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة منفرداً¹، والنشاط الإجرامي في جريمة الغش الضريبي هو السلوك الإرادي المخالف للالتزام الضريبي، فهو الوسيلة التي يلجأ إليها الشخص لمخالفة الالتزام الضريبي من جهة ويهدف بها الإفلات من هذا الالتزام من جهة أخرى، إن الجريمة الضريبية كما قلنا من قبل تفترض وجود علاقة بين الفاعل الأصلي والدولة (من حيث كونها شخصا معنوياً)، والفاعل يكون فيها الطرف السلبي لهذه العلاقة وبمقتضاها يقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل، وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية.² فالعلاقة الضريبية التي تنشأ بين الدولة ممثلة الإدارة الضريبية وبعض المكلفين بالضريبة كأثر التنظيم الخاص الذي يتميز به القانون الضريبي مما يدعونا إلى القول بأن الواجبات الضريبية الجنائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية . فلا يعد فاعلاً أصلياً في جريمة تقديم الإقرار، سوى من كان ملتزماً بتقديمه ولا يعد فاعلاً أصلياً في جريمة عدم مسك السجلات والدفاتر إلا من كان ملتزماً بمسكها... وهكذا³ .

1 - عبد الله أوهابوية ، المرجع السابق ، ص 291.

2 - طالب نور الشرع ، المرجع السابق ، ص 100 .

3 _ عبد الله أوهابوية ، المرجع السابق ، ص 292 .

2-الشريك:

لقد عرفته المادة 43 من قانون العقوبات كما يلي " يأخذ حكم الشريك من اعتاد أن يقدم مسكن أو ملجأ أو مكان للاجتماع أو أكثر من الأشرار الذين يمارسون اللصوصية أو العنف ضد أمن الدولة أو الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمه بسلوكهم الإجرامي" ¹ , هناك العديد من المكلفين الذين يساهمون في ارتكاب جرائم ضريبية، إلا أنهم في الواقع يرتكبون جرائم مستقلة وقائمة بحد ذاتها عن الجرائم الأساسية التي ساهموا في إخراجها إلى حيز الوجود، مثال ذلك الجرائم التي يرتكبها مدققو الحسابات لمساعدة المكلفين على التهرب من الضريبة عن طريق الغش.

ثانيا: الشروع في جريمة الغش الضريبي

لما كانت الجرائم الضريبية جنح وجنایات مخالقات، فإن الشروع في الجنایة معاقب عليه، وفي الجنح إذا نص المشرع على ذلك صراحة في نص المادة 31 من قانون العقوبات ولا شروع في المخالقات ².

الحد الغالب من الجرائم الضريبية يضم جرائم سلبية ومن ثم لا يتصور الشروع فيها لأنه لا نتيجة لها، وطالما أن جريمة الغش الضريبي تعد من الجرائم الاقتصادية الواجب عقاب من يحاول ارتكابها، وتطبيقا لذلك فالمكلف الذي لم يرتكب جريمة الاحتيال أو الغش الضريبي بعد، وإنما حاول ارتكابها باستعمال أساليب محاسبية أو وصولات مزورة يعاقب لأن أفعاله المتقدمة لا تدع مجالاً للشك في الدلالة على نيته الإجرامية، وبتعبير آخر إن كل صورة يمكن أن يلجأ إليها المكلف من شأنها إعطاء معلومات غير حقيقية عن اوضاعه المالية تشكل جرائم مستقلة ³.

¹ - المادة 43 من قانون 06_23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 و المتضمن قانون العقوبات ، السالف الذكر .

² - أنظر المادة 31 " المحاولة في الجنحة لا يعاقب عليها إلا بناء على نص صريح في القانون " .

³ - طالب نور الشرع ، المرجع السابق ، ص 97.

ومثال الشروع في جريمة الغش الضريبي إعداد مستندات مزورة مصحوبة بادعاءات كاذبة وتقديمها إلى الإدارة الضريبية إلا أنها تتكشف قبل تقدير الضريبة على أساسها.

وعليه جريمة الغش الضريبي من الجرائم الإيجابية التي يتصور فيها الشروع باعتبار أن هذه الجريمة من الجرائم ذات النتيجة، والتي تتمثل في التملص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً¹.

المطلب الثالث: الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي

تعتبر جريمة الغش الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطلب لقيامها توافر القصد الجنائي، حيث نصت معظم النصوص الضريبية وشددت في مجملها باستعمال عبارة "عمدا"، فلا جريمة لم يثبت توافر القصد الجنائي، بحيث تتجلى أهمية الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي في كونها محل خلاف بين فقهاء بين من يعتقد بأنها جريمة مادية لا تتطلب توفر الركن المعنوي ويكفي لقيامها اتیان السلوك المادي، أي أن جريمة الغش الضريبي تكون مبنية على خطأ أو مخالفة لنصوص قوانين الضرائب، وبين من يرى أنها جريمة عمدية وهذا ما أكدته المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولا سيما المادة 117 و118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي نصت على " يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية... "، إضافة إلى ما نصت عليه المادة 118 من نفس القانون على أنه " لتطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون تعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص الأعمال المذكورة في المادة أعلاه ". كما نصت الفقرة الرابعة من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه تعتبر طرقاً احتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه كل الأعمال التي سبق وأن ذكرناها.

وبالتالي يظهر من خلال المواد التي أشرنا إليها أن استعمال عبارة " استعمال الطرق الاحتيالية " بأن جريمة الغش الضريبي جريمة عمدية، حيث تتطلب جريمة الغش الضريبي، بالإضافة إلى الأفعال المادية، أن تكون هذه الأفعال ناشئة عن الإرادة الإجرامية لدى الجاني،

¹ _ أحسن بوسقيعة ، الطبعة 17 ، المرجع السابق ، ص 480 .

أي أن تكون هذه الإرادة مخالفة لما جاء به القانون فهي جريمة عمدية، تتطلب قصد عام يقضي بحكم الجاني بالتحايل الذي يؤدي إلى التملص من أداء الضريبة. وبالتالي فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي وبالإضافة إلى القصد الجنائي العام (الفرع الأول)، تقتضي هذه الجريمة توفر القصد الخاص (الفرع الثاني)، أي اتجاه نية الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

الفرع الأول: القصد الجنائي العام

يشترط وجوده في كل الجرائم العمدية دون تخصيص لنوعها ونعني به اتجاه إرادة الجاني إلى القيام بالفعل المعاقب عليه قانوناً،¹ بحيث يركز القصد العام على عنصري العلم وإرادة، وهو يفترض في جريمة الغش الضريبي في علم الجاني بارتكابه لفعل من أفعال الاحتيال التي من شأنها أن تؤدي إلى تخلصه من أداء الضريبة كلها، أو بعضها ومع ذلك تتجه ارادته لارتكابها، وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط². أي أن في جريمة الغش الضريبي المكلف بالضريبة عامل بعدم مشروعية سلوكه، سواء كان ايجابياً كتأخر عن التصريح بالأرباح السنوية رغم الإشعارات المرسلة إليه من طرف إدارة الضرائب أو سلبياً كامتناعها عن التصريح كلياً فرغم عدم مشروعية الفعل، فإن إرادة الجاني اتجهت دون أي قيد أو اكراه على إتيان ومباشرة الأفعال الموصوفة بطرق احتيالية من أجل التخلص من أداء الضريبة أو تصفيتها كلياً أو جزئياً³.

1 - سويح دنيازاد ، جريمة الغش و التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، ماجيسترس قانون دستوري و مؤسسات سياسية ، كلية الحقوق ، جامعة باتنة ، ص 7.

2 - أحمد خيدل ، زهيرة كيسي ، جريمة التهرب الضريبي ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات ، العدد 1 ، 2021 ، ص 1065.

3 - شنبي ليلي ، المرجع السابق ، ص 25 .

فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط¹.

الفرع الثاني: القصد الخاص:

يعرف بأنه اتجاه المكلف إلى التخلص من أداء الضريبة كليا أو جزئيا، مما يؤدي هذا إلى حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الضريبة، وامتناع المكلف من أداء واجبه²، وبالتالي فالقصد الجنائي الخاص يتمثل في الغاية التي يقصدها الجاني من ارتكاب الجريمة فضلا عن إرادته الواعية المخالفة للقانون الضريبي، وبالرجوع إلى النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الضريبي، فإننا نستخلص أنها تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني وغايته إلى التملص من الضريبة من الحصول على حلها من الضرائب، وهو ما يعبر كذلك عن رغبة المكلف في الإثراء غير المشروع باستعمال ومباشرة طرق احتيالية تؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى التملص من الضريبة³.

عليه فالغش الضريبي يؤدي إلى خسائر كبيرة للخزينة العامة، مما يؤثر سلبا على الاقتصاد بشكل عام من خلال تقليل الإيرادات الحكومية المتاحة لتمويل الخدمات العامة مثل الصحة، والتعليم، والبنية التحتية، كما أنه يؤثر بشكل سلبي على النظام الضريبي بشكل عام من خلال فقدان الثقة، والنظام، وزيادة الحاجة إلى تشديد القوانين والرقابة.

1 - أحسن بوسقيعة ، الطبعة 20 ، المرجع السابق ، ص 418 .

2 - حورية مختاري، سماء بوقادوم ، إجراءات المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون ، جامعة أمحمد بوقرة ، بومرداس ، 2022/2023، ص 13 .

3 - لعور فتحي ، المرجع السابق ، ص 46 .

الفصل الثاني: مكافحة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

الفصل الثاني: مكافحة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

بالنظر للأثار السلبية العديدة وتأثير الغش الضريبي الكبير على اقتصاد الدولة، قام المشرع الجزائري وبعد تبيانته للأحكام العامة التي تحكم وتجرم الغش الضريبي، بوضع جزاءات وعقوبات قمعية ضد مرتكبي هاته الجريمة، كما استحدثت آليات مكثفة لكشف الجريمة وملاحقة مرتكبيها، ينطوي قمع الجريمة على إجراءات متابعتها والجزاءات المقررة لردعها، وتتفرد جريمة الغش الضريبي عن جرائم القانون العام ببعض إجراءات المتابعة الخاصة والتميزة كما يتسع مضمون الجزاء ليشمل جزاءات متعددة ومتباينة الطبيعة؛ إذ نظم المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات القانونية الجزائية لمتابعة جريمة الغش المخولة لهم صلاحية إثبات واقعة الغش الضريبي أو طرق، ووسائل الإثبات، حيث يمكن إثباتها بالطرق والوسائل التي نص عليها التشريع الضريبي، والتي تتمثل أساسا في المعاينة والحجز والرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي، وطرق الإثبات العادية، والتي نظمها المشرع في القواعد العامة.

يهدف المشرع الجزائري من تنويع وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي لضمان متابعتها، وردعها ومنع إفلات أي مجرم من العقاب، وتتميز إجراءات متابعتها بتعدد الأشخاص التي خولها القانون مهمة إثبات وقوعها، وقيد تحريك الدعوى العمومية بتقديم شكوى مسبقة من إدارة الضرائب المختصة، وانقضائها بتوفر الشروط المنصوص عليها في القواعد العامة (المبحث الأول)، والنصوص الضريبية المختلفة، والجزاءات المقررة على مرتكبيها، سواء جزاءات جزائية أو جزاءات جبائية (المبحث الثاني).

المبحث الأول: متابعة جريمة الغش الضريبي

تعتبر عملية مكافحة جريمة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، لذلك حرص المشرع الجبائي على وضع وسائل كافية لردع هذه الجريمة، فتعددت وسائل الكشف والتحري، والتي 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، والتي أعطاه المشرع الجبائي أولوية هامة، من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها من خلال الأشخاص المكلفين، وعليه فإن المشرع الجزائري وفي إطار مكافحة جريمة الغش الضريبي أحدث نظام الرقابة الجبائية، وذلك بغية غلق جميع المنافذ أمام المتهمين من الضريبة، وأعطى أيضا خصوصية لأحكام الإثبات والمتابعة في الجريمة، كما اعتمد على قواعد تجريبية وعقابية تتلائم مع خصوصية هاته الجريمة .

يتضمن هذا المبحث مطلبين، خصصنا الأول لإثبات جريمة الغش الضريبي (المطلب الأول)، ونتطرق لدراسة إجراءات المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إثبات جريمة الغش الضريبي

يمنح المشرع الجزائري للأشخاص المؤهلين في عملية إثبات جريمة الغش الضريبي محددًا لهم الصلاحيات المخولة في متابعة وإثبات الجريمة، والتي يقع على عاتقهم عبء الإثبات من حجز ورقابة، سواء كانت جبائية أو محاسبية (الفرع الأول)، وغيرها من الصلاحيات. ولمعانة جريمة الغش الضريبي يجب علينا إتباع وسائل عديدة خاصة بالقوانين الجبائية لإثبات جريمة الغش الضريبي نتناولها على التوالي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: عبء إثبات جريمة الغش الضريبي

تختلف آليات إثبات جريمة الغش الضريبي عن غيرها من جرائم القانون العام، من حيث الأشخاص المؤهلين لذلك والصلاحيات المخولة لهم، إذ تختلف القرائن الضريبية في تحديدها، وتحديد الصلاحيات المنوطة بهم، وعليه سيتم التطرق في هذا الفرع إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي (أولاً) وسنتطرق أيضاً فيه إلى صلاحيات الأشخاص المؤهلين في إثبات جريمة الغش الضريبي (ثانياً).

أولاً: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي.

يختلف الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري من نص إلى آخر، وعليه يمكن تقسيم النصوص إلى ثلاثة أصناف، ففي قانون الضرائب غير المباشرة تحدد صلاحية الإثبات للأعوان الضرائب المحلفين، والمفوضين بذلك، وهو ما أكدته المادة 504 منه، حيث نصت: "إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين، والملحقين قانوناً، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين، والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة" ¹... .
 وخلافاً لما تضمنه قانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن قانون الرسوم على رقم الأعمال خول مهمة إثبات واقعة الغش الضريبي لضباط الشرطة القضائية، وأعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة، والتسجيل، ومصالح الجمارك، وقمع الغش، والمخالفات الاقتصادية ²، ويتبين ذلك من مضمون المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والتي نصت على: "يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة، والتسجيل ومصالح الجمارك

¹ المادة 504 من الأمر رقم 76_104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 9 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل و المتمم.

² معاشو عمار ، خصوصيات إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي ، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية جامعة مولود معمري ، تيزي وزو ، العدد 2 ، ص ص ، 14_15 .

أو قمع الغش، والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات، ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم¹.

يستفاد من خلال هذه المادة تنوع الأشخاص المؤهلة لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث شملت إلى جانب أعوان الإدارة الضريبية، ومصالح الجمارك، وقمع الغش، والمخالفات الاقتصادية ضباط الشرطة القضائية على خلاف قانون الضرائب المباشرة الذي لم يرد فيه أي نص قانوني يشير لصلاحيه ضباط الشرطة القضائية لإثباتها.

ثانيا: صلاحيات الشخص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي.

يمنح المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي السالف ذكرها، بصفة عامة صلاحيات عدة وذلك من أجل قيامهم بالبحث والتحري عن هذه الجريمة ومرتكبيها وجمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق وتمثل هذه الصلاحيات فيما يلي :

1_ تحرير محاضر

نصت المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة على إجراءات شكلية التي يجب احترامها عند تحرير المحضر، حيث يستوجب ذكر كل من :

تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه وأنواع المخالفة وفي حالة الحجز التصريح الذي قدم من الشأن المتهم، واسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وبحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الصحفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس، ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه، وعندما يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق طرف موصى عليه مع

¹ _ المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج ج د ش، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020 .

طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد والمواصلات يرسل إلى آخر محل إقامة معروفة للمخالف ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر.¹

2_ سلطة اتخاذ تدابير تحفظية

يحدد قانون الضرائب غير المباشرة سلطة اتخاذ تدابير تحفظية لأعوان الضرائب، إذ يجوز لها حجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة فيه وفقا لنص المادة 511 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي نصت على ما يلي: "الأشياء ووسائل الغش المبينة في المادة 525 أدناه والتي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر"².

3_ طلب التوضيحات والتبريرات

يمكن لمفتش الضرائب اعتبارا لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية طلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن سماع المكلف بالضريبة متى تبين استدعائه، وتلجأ إدارة الضرائب إلى ذلك عند وجود تناقضات أو غموض في التصريح، وحيث يتضح أن المصرح قد أخفى بعض العناصر كوجود أعباء غير مبررة بفواتير³.

4_ سلطة التفتيش

يمنح هذا الحق في الأصل إلى سلطة التحقيق واستثناء أعضاء الضبط القضائي عند الإنابة ولا يجوز لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش اتجاه الأشخاص الخاضعين أو غير الخاضعين للمراقبة للقيام بزيارات داخل المنازل إلا برخص مكتوبة صادرة عن سلطة قضائية⁴.

¹ _ المادة 506 من الأمر رقم 104_76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 9 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

² _ المادة من الأمر رقم 104_76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 9 ديسمبر 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

³ _ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ج ج د ش ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

⁴ _ أحسن بوسقيعة ، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، الجزائر ، 1998 ص 24 .

5_ جمع الاستدلالات

يستوجب على عضو الضبط القضائي واجب البحث والتحري عن الجرائم بعد وقوعها والتحقيق فيها، وذلك بجمع مجموعة من الاستدلالات للتوصل إلى معرفة حقيقة الجريمة، ومن ثم يتم تحريك الدعوى العمومية ضد مرتكب هذه الجريمة ومعاقبته عليها¹.

الفرع الثاني: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي

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

أولاً: الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أداة للإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات، تتيح لهل التأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء، المرتكبة من قبل المكلفين بالاطلاع والتحقيق من كل المعلومات المقدمة لها، فهي أحد أهم الآليات التي تسعى من ورائها الإدارة الضريبية إلى المحافظة على وارداتها، وعلى تكريس مبدأ العدالة الضريبية، وذلك من خلال محاربة الغش الضريبي والتقليل من حدته². نصت المادة 1118 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"³.

¹ _ بولجة نادية ، المرجع السابق ، ص 50 .

² _ أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص 476 .

³ _ المادة 1118 من قانون الإجراءات الجبائية ج ج د ش ، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

ثانيا: التحقيق المحاسبي

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

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

المطلب الثاني: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي

تقتضي القاعدة العامة أن النيابة العامة تتمتع بالحرية الكاملة في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية كاختصاص أصيل لها بشأن أي جريمة يصل علمها بوقوعها، وذلك بموجب صلاحياتها القانونية التي خولها المشرع لها بصفقتها ممثلة للحق العام في جميع الجرائم التي لها وصف جزائي، ولكن هناك جرائم رأى المشرع أن حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ترد عليها قيود تتمثل في الشكوى، والطلب، والإذن، ومن بينها جريمة الغش الضريبي التي لا يتم تحريكها إلا بطلب من إدارة الضرائب وتتم مباشرة الدعوى العمومية الجبائية بعد تحريكها من طرف إدارة الضرائب ورفعها للنظر والفصل فيها.

وعليه استوجب التطرق إلى تحريك الدعوى العمومية (الفرع الأول) وإنقضاء الدعوى العمومية (الفرع الثاني).

¹ _ المادة 1\20 من قانون الإجراءات الجبائية ج ج د ش ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

² _ غضبان خديجة ، التحقيق الجبائي و دوره في مكافحة الغش الضريبي ، دراسة حالة للمديرية الولائية الوادي ، مذكرة لإستكمال شهادة الماستر ، جامعة الشهيد حمة لحضر ، الوادي ، 2014_2015 ، ص 15 .

الفرع الأول: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

تعد النيابة العامة صاحبة الاختصاص الأصلي في تحريك الدعوى العمومية باعتبارها هي من تمثل المجتمع من خلال ملاحقة المخالفين للقواعد القانونية وتقديمهم إلى العدالة لتوقيع الجزاءات المقررة قانوناً.¹

حيث نصت المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية على أن رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بمقتضى القانون لهم صلاحية تحريك ومباشرة الدعوى العمومية لإقرار العقوبات اللازمة وتطبيقها، كما نصت المادة 29 من نفس القانون " تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون، وهي تمثل أمام كل جهة قضائية ويحضر ممثلها المرافعات أمام الجهة القضائية المختصة بالحكم."²

يتبين من خلال النصوص السابقة أنه يقصد بتحريك الدعوى العمومية البدء في مباشرتها وتسييرها أمام مختلف الجهات القضائية المختصة، والأصل أن الادعاء العام هي الجهة المختصة بهذا التحريك وفق التشريعات الجزائية المقارنة،³ ويشمل جميع الجرائم بما فيها العادية والاقتصادية، إلا أن المشرع الجزائري في حالات استثنائية قيد النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بضرورة الحصول على طلب أو إذن أو تقديم شكوى، فتحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي لا يكون إلا بناءً على شكوى في إدارة الضرائب المختصة،⁴

¹ - بكابر ليلي، الدعوى العمومية الجبائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي حقوق تخصص قانون جنائي و علوم جنائية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة غرداية، 2023، ص20.

² - الأمر رقم 66-155 مؤرخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل و المتمم، العدد 48 مؤرخة في 10 يونيو 1966.

³ - بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم تخصص قانون عام - فرع القانون الجزائي الجبائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية (19 مارس 1962)، جامعة الجبالي اليايس سيدي بلعباس، 2018/2019، ص276.

⁴ - لخضر بوداش، مريم قبايلي، المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي حقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريش، 2022، ص48.

وهذا طبقا لما نصت عليه المادة 104 من قانون الإجراءات الضريبية.¹

كما تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيفها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجبائية²، بحيث أنه ينجم عن جريمة الغش الضريبي دعويين:

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية، وهي الحبس والغرامات الجزائية.
- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية، وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

أولا: تقديم الشكوى:

انتهج المشرع الجزائري سياسة عقابية لردع المخالفين للقوانين الجبائية في إطار الحد من الجرائم الضريبية، لذا أناطت معظم المواد الجبائية بما فيها المادة 305 من ق.ض.م.ر.م.³، والمادة 534 من ق.ض.غ.م.⁴ والمادة 119 من ق.ت.مهمة تحريك الدعوى العمومية لأجل تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية إلى نص المادة 104 من ق.إ.ض. تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب"، وإثر التعديل الذي مس هذه النصوص القانونية بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 أحالت نصوص تلك المواد المعدلة على المادة 104 من ق.إ.ج.

¹ - انظر المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص في القوانين الجبائية بناءً على شكوى من مدير الضرائب بالولاية".

² - قرموش ليندة ، مرجع سابق ، ص91.

³ - المادة 305 "تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وفقا للشروط المنصوص عليها في م104 من قانون الإجراءات الجبائية.

⁴ - المادة 534 "تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 أعلاه بهدف تطبيق العقوبات الجزائية وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الضريبية.

المعدل المتمم بموجب قانون المالية لسنة 2012، تحديد إجراءات المتابعة في جرائم الغش الضريبي.¹

فالمشرع الجبائي قيد حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية التي استترتها بموجب المادة الأولى من ق.إ.ج، فالقوانين الجنائية أوكلت صلاحية تحريكها إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات مؤسسات بناءً على شكوى من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المقررة في القوانين الجبائية.²

فالشكوى هي إجراء يباشره المجني عليه أو وكيل خاص عنه يطلب فيه من القضاء تحريك الدعوى العمومية، ويرجع أساس تقرير هذا القيد على حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية للمصلحة المحمية قانوناً والمراد تحقيقها من عدم السير في الإجراءات بوجوب حصول النيابة العامة على شكوى من المجني عليه.³

وعليه فالشكوى الضريبية هي "مجموعة القواعد الواجب إتباعها للمطالبة بحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية"⁴، وكأصل عام ترفع الشكوى من طرف المكلف بالضريبة أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب المادة 104 من ق.إ.ض، بحيث أنه يترتب على تحريك الدعوى العمومية على أساس متابعة جريمة الغش الضريبي دون شكوى مسبقة من إدارة الضرائب بطلان إجراءات سير الدعوى إذا كانت أمام جهة التحقيق وبطلان الحكم القضائي إذا صدر ولا يمكن تصحيح الإجراءات أمام جهة الاستئناف.⁵

1 - شنبلي ليلي، العطوي حمزة، المرجع السابق، ص31.

2 - بكاير ليلي، المرجع السابق، ص21.

3 - بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص280.

4 - سيد أعمار محمد، جريمة الغش الجبائي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان، 2018، ص184.

5 بولجة نادية، المرجع السابق، ص. 115.

ثانياً: الجهة القضائية المختصة بالنظر في الدعوى العمومية

نصت المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية على أن " اختصاص المحكمة محلياً هو مكان ارتكاب الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم".
أخضع الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقاً لأحكام المواد 305 من ق.ض.ر.م والمادة 534 ق.ض.غ.م والمادة 119 من ق.ت.¹

1- مكان فرض الضريبة

يتم اختيار المحكمة التي تقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة حتى يسهل على الإدارة الجبائية تدعيم طلبها المقدم إلى القضاء، ومن ثمة يمكنها من تأكيد شكاؤها وتدعيمها بالبيانات والمعلومات المتوفرة لها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها وكذا التأكد من المعلومات والتصريحات التي أدلو بها.²

2- مكان الحجز:

يعتبر الحجز القضائي بمثابة إجراءات التلبس بالجريمة في القانون العام، وبالتالي فالحجز يعتبر الطريق العادي لمعينة وضبط الجريمة طبقاً لأحكام المادة 506 من قانون الإجراءات الجزائية التي نصت على أنه يجب أن يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم فيه، ونوع المخالفة، وفي حالة الحجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن من المتهم واسم وصفة محل الإقامة، العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع، ووزن، أو قياس الأشياء المحجوزة، وبحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار

¹ _سيد أعمار محمد، المرجع نفسه، ص 184 .

² - بكابير ليلي، المرجع السابق، ص 36.

الرسمي الذي قدم له للحضور واسم وصفة، وقبول الحارس، ومكان تحرير المحضر، وساعة اختتامه،¹ وإذا لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق طرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد، والمواصلات، ويرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف، ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر.²

3- مقر المؤسسة:

يعتبر مقر المؤسسة هو مركز إدارتها أو مركزها الرئيسي وهو محل إقامة الشخص الطبيعي، فإن إسناد الاختصاص إلى المحكمة التي يقع بإدارتها مقر المؤسسة يفترض أن يكون مرتكب الجريمة شخصا معنويا، وعليه فإن الأحكام التي تنطبق على الشخص الطبيعي تطبق على الشخص المعنوي، وبالتالي فينعتد الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع بدائرتها موطن إقامة الجاني طبقا للقواعد العامة كما يتفق أيضا مع ما ورد في المادة 65 مكرر 1 قانون الإجراءات الجزائية التي حددت الاختصاص المحلي في حالة متابعة الشخص المعنوي بمكان وجود المقر الاجتماعي للشخص المعنوي بالإضافة إلى مكان ارتكاب الجريمة.³

الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

يقصد بانقضاء الدعوى العمومية بصفة عامة سواء كانت في جريمة الغش الضريبي أو غيرها من الجرائم الأخرى استحالة دخولها في حوزة القضاء المختص بالنظر فيها،⁴ فاستقراء للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية تنقضي الدعوى العمومية في القواعد العامة بوفاء المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات، وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه، وعليه يتبين من المادة 6 أن الدعوى الجزائية تنقضي بتوافر مجموعة من الأسباب العامة الخاصة وبالرجوع للنصوص الجبائية المختلفة فإن المشرع لم يحددها بشكل صريح،

1 - رضوان العمودي ، المرجع السابق ،ص39.

2 - المادة 506 من الضرائب غير المباشرة.

3 - سيد عمر محمد ، المرجع السابق ، ص230-231 .

4 - حورية مخطاري ، سماء بوقادوم ، المرجع السابق ، ص48

حيث وردت نصوص مبعثرة تتعلق ببعض أسباب انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية والتي تندرج في مجموعة أسباب عامة (أولا) و الأسباب الخاصة (ثانيا) .
أولا: الأسباب العامة:

وهي تلك الأسباب التي نص عليها المشرع الجزائري في المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية، حيث سميت بالأسباب العامة وذلك لأنها تسري على جميع الجرائم أيأ كان نوعها (جنايات أو جنح أو مخالفات) حيث حددتها المادة 6 سالفه الذكر على النحو التالي:

1- وفاة المتهم:

اعتبارا لمبدأ شخصية العقوبة تقتضي الدعوى العمومية الجبائية بوفاة المتهم مثلها مثل الدعوى العمومية التي تهدف إلى تطبيق قانون العقوبات، سواء حدثت الوفاء قبل تحريك الدعوى العمومية أو كانت لاحقة لها، فلا يجوز تحريكها أو رفعها. أما إذا حدثت الوفاء بعد تحريك الدعوى ومباشرة إجراءات التحقيق، يتعين في هذه الحالة على النيابة العامة أن تأمر بحفظ ملف الدعوى لتوفر أحد الأسباب الموضوعية للحفظ، غير أنه يمكن أن تحدث وفاة المتهم أثناء السير في الدعوى وعرضها على الجهة المختصة للفصل فيها، فهنا يتعين على الجهة المعروضة أمامها الدعوى أن تصدر حكما جزائيا بانقضاء الدعوى العمومية الجبائية بوفاة المتهم، وإذا أصدرت المحكمة حكما بالإدانة أو البراءة وحدثت الوفاء فإن الحكم يسقط لانقضاء الدعوى العمومية.¹

2- التقادم:

يقصد بالتقادم مرور زمن أو المدة التي يحددها المشرع ابتداء من تاريخ وقوع الجريمة أو من تاريخ آخر إجراء من إجراءات التحري أو التحقيق دون إتمام باقي إجراءات الدعوى دون أن يصدر فيها حكم.²

¹ -بكاير ليلي ، المرجع السابق ، ص48.

² -حورية مختاري ، المرجع السابق ، ص50.

وبالرجوع إلى القوانين الضريبية، فإن مسألة التقادم فيها تمتاز بخاصيتين هما: عدم التمييز بين الدعوى العمومية والجنائية عكس ما هو عليه الحال في المجال الجمركي، وعدم التقيد بمدة تقادم الدعوى العمومية في قانون الإجراءات الجزائية التي حددت حسب المادة 7 و 8 منه بـ 3 سنوات للجنح و 10 سنوات بالنسبة للجنايات من يوم ارتكاب الجريمة،¹ أما بالنسبة للقوانين الضريبية نجدها تتفق عن مدة التقادم بـ 4 سنوات و هذا ما نصت عليه المادة 106 ف1 من ق.إ.ج" يحدد الأجل بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. "

3-العفو الشامل:

تسقط الدعوى العمومية أيضا بالعفو الشامل الذي يختلف عن العقوبة؛ إذ أن هذا الأخير عبارة عن إجراء فردي يصدر من رئيس الجمهورية في شكل مرسوم رئاسي منصوص عليه في الدستور بموجب المادة 177، وبموجبه يتم تخفيض وإلغاء العقوبة الصادرة بحكم بات وواجب التنفيذ في حين أن العفو الشامل لا يكون إلا بقانون صادر من الهيئات التشريعية، فينزع عن الجريمة الوصف الجرمي، مما يترتب عليه عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أي مرحلة من المراحل ما لم يصدر فيها حكم بات وينصرف أثر العفو الشامل إلى كل شركاء المكلّف المتهم.²

4-إلغاء قانون العقوبات:

لا عقوبة ولا جريمة ولا تدبير أمن إلا بنص قانون، لذا فإن إلغاء قانون العقوبات يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغى وتصبح الأفعال المجرمة مباحة غير معاقب عليها، مما يترتب عليه تطبيق القانون اللاحق وبدون إحالة إلى نص خاص لأنه هو الأصل للمتهم.³

1 - أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق، ص481.

2 -بكاير ليلي ،المرجع السابق،ص50-51 .

3 - فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص252.

5- صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه:

الغاية من تحريك الدعوى العمومية هي صدور حكم نهائي فيها، وبالتالي بلوغ الدعوى غايتها بمعنى أن يكون الحكم نهائياً غير جائز للطعن فيه ولكي يكون الحكم سبباً في انقضاء الدعوى العمومية يجب أن يكون:

- حكماً نهائياً

- حكماً قضائياً

ولكي تكون له حجة لا بد أن يثار في نزاع بين نفس الأطراف ونفس السبب ووحدة الموضوع والوقائع وهذا تقادياً لصدور أحكام متعددة ومتناقضة وذلك للمحافظة على الحريات العامة والاستقرار القانوني.¹

ثانياً: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية

إلى جانب الحالات المذكورة في المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية، فإن الدعوى العمومية تنتضي أيضاً بتنفيذ اتفاق الوساطة، وبسحب الشكوى إذا كانت شرطاً لازماً للمتابعة، كما تنتضي بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها، وبتطبيق ذلك في مجال الجرائم الضريبية فإن مسألة سحب الشكوى كسبب لانقضاء الدعوى العمومية فقط هي التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية، بينما لا يوجد نص صريح يجيز المصالحة في هذا القانون.²

1- سحب الشكوى:

سلك المشرع الجبائي طريق المشرع الجزائي في جعل سحب الشكوى طريقاً لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية، وهذا ما نص عليه في الفقرة 2 من المادة 104 ق.إ.ج "يوقف سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقاً لنص المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية"، فهو إجراء

¹ - لعور فتحي ، المرجع السابق ، ص72.

² - شنبي ليلي ، العيطوي حمزة ، المرجع السابق ، ص41.

قانوني يصدر من الإدارة الجبائية كونها صاحبة الحق في تحريك في الدعوى العمومية الجبائية، فالقانون لم يشترط شكلا معينا في تقديم طلب سحب الشكوى يمكن أن يكون كتابي أو شفوي¹.

2- المصالحة:

تعتبر المصالحة من الأساليب المتطورة في الدول المتقدمة لمعالجة الجرائم الضريبية، حيث يتم تطبيق المصالحة في العديد من الدول، ومنها فرنسا التي بدأت العمل به منذ القرن الثامن عشر 18 في التشريعات الضريبية، والجمركية، واعتبرته أحد أهم الأسباب التي تنتضي بها الدعوى العمومية، ويعتبر الصلح بشكل عام "تسوية النزاع بطريقة ودية"².

لم يتطرق المشرع الجبائي إلى المصالحة كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية الجبائية بل كونها وسيلة قانونية تؤدي إلى تخلي الإدارة الجبائية عن المتابعة أصلا أو بالاتفاق مع الطرف المخالف بعد صدور حكم ابتدائي بالإدانة على قطع الخصومة وانقضاء الدعوى مقابل دفع مبلغ مالي، بحيث أنه لم ينص صراحة على إجراء المصالحة في المنازعات الضريبية إلا في المادة 55 ف2 من ق.ض.غ.م التي تقتضي " غير أن المصالحات والإعفاءات التي تقبل بها الإدارة لا ينبغي أن يكون من أثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء لو طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون " إضافة إلى المادة 540 ف2 من ق.ض.غ.م بنصها " ويجوز بصورة استثنائية أن تسقط كل هذه الغرامة أو جزء منها ولائيا من قبل الإدارة طبقا لأحكام المادة 93 من ق.إ.ج.³

¹ - بكابير ليلي ، المرجع السابق ،ص51-52 .

² - لخضر بوداش ، مريم قبائلي ، المرجع السابق ،ص58.

³ - بكابير ليلي ، المرجع السابق ،ص52.

المبحث الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

رتب المشرع الجزائري على جريمة الغش الضريبي مجموعة من العقوبات الجزائية، والتي يختلف مقدارها ونوعها، باختلاف الضريبة المتملص منها سواء كانت عقوبات أصلية أو تبعية، ويتبين ذلك من خلال النصوص الضريبية المختلفة التي حدد فيها المشرع الحد الأدنى، والأعلى للعقوبة، والعقوبة الجبائية والتي تتمثل في الغرامة والمصادرة التي تهدف لاسترجاع الخزينة العامة المبالغ التي تملص منها المكلف بالضريبة.

يقوم الجزاء الجنائي على مبادئ منها ما يعرف بمبدأ الشرعية وأيضاً مبدأ تفريد العقاب، الذي يقتضي بأن يكون نوع، ومقدار الجزاء الجنائي يتلائم مع ظروف المتهم، حيث يتنوع العقاب طبقاً لحالة الشخص المراد عقابه، من أجل تحقيق الهدف من العقوبة الذي يتمثل في جبر الضرر الذي يلحق بالمجني عليه بسبب الجريمة. وبالتالي ومن خلال هذا المبحث الذي يشمل مطلبين متمثلين في العقوبات الجزائية المترتبة على ارتكاب جريمة الغش الضريبي (المطلب الأول) وأيضاً التطرق إلى العقوبات الجبائية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: العقوبات الجزائية

يترتب على ارتكاب جريمة الغش الضريبي جزاء جنائي يتمثل في العقوبة، والتي كانت باختلاف أشكالها تعتبر الجزاء الوحيد للجريمة حتى نهاية القرن 19، وقد تكون عقوبة سالبة للحياة (الإعدام) أو سالبة للحرية (السجن) أو عقوبة مالية (الغرامات)، غير أن التيار الجنائي الحديث اتجه لإصلاح المجرم، وتأهيله للوقاية من العود في الجريمة، وأصبح للتدابير الاحترازية دور في عملية التأهيل¹. إذ تتحدد العقوبة المقررة لهذه الجريمة على أساس خطورة المجرم شخصياً بغض النظر عن جسامة الجرم المرتكب، بحيث يقوم الجزاء الجنائي في التشريعات الحديثة على مبدأين أساسيين وهما مبدأ شخصية العقوبة، ومبدأ المساواة في العقاب، أقرهما المشرع الجزائري في دستور 2020، ويتبين ذلك من خلال مضمون المادة 167 منه، والتي نصت

¹ _ بن الشيخ فريد زين الدين ، علم العقاب ، د ط ، منشورات دحلب ، الجزائر ، 1998 ، ص 28 .

على ما يلي: " تخضع العقوبات الجزائية لمبدأي الشرعية والشخصية¹، عليه يمكن تصنيف العقوبة كجزء جنائي إلى عقوبات أصلية (الفرع الأول)، وعقوبات تكميلية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العقوبات الأصلية

حددت العقوبات الأصلية من خلال القوانين الجزائية والجبائية وهو ما سيتم توضيحه من خلال ما يلي:

أولاً: العقوبات الأصلية في قانون العقوبات

حدد المشرع الجزائري العقوبات الأصلية حسب جسامة الجريمة، ويتبين ذلك من خلال المادة 5 من قانون العقوبات والتي نصت على:

1_ العقوبات الأصلية في الجنايات

_ الإعدام.

_ السجن المؤبد.

_ السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس (5) سنوات وعشرين (20) سنة.

2_ العقوبات الأصلية في الجنح

_ الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ما عدا الحالات التي يقرر القانون فيها حدوداً أخرى.

_ الغرامة التي تتجاوز 20.000 دج.

¹ _ المادة 167 من دستور المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 الموافق ل 30 ديسمبر 2020 ، ج ر ج د ش، العدد 82

3_ العقوبات الأصلية في المخالفات

_ الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر، وغرامة من 2.000 دج إلى 20.000 دج¹، تتميز العقوبات الأصلية في التشريع الجزائري بالنص على عقوبة واحدة أصلية لكل جريمة، وفي حالات أخرى ينص على عقوبتين أصليتين، ويؤخذ بأشدهما عند تصنيف الجريمة².

ثانيا: العقوبات الأصلية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

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

_ غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

_ الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

_ الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

_ الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

¹ _ المادة 5 من الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق 8 يوليو 1996 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم، السالف الذكر .

² _ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري العام ، المرجع السابق ، ص 273 .

_ الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج¹ .

ثالثا: العقوبات الأصلية في قانون الضرائب غير المباشرة

يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية، وتدلّسية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة، أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين؛ غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج² .

رابعا: العقوبات الأصلية في قانون التسجيل

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة، أو تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدلّسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط؛ غير أنه لا يطبق هذا الحكم إلا في حالة الإخفاء يفوق 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج³. وهو نفس ما جاء في قانون الطابع في المادة 34 منه.

¹ _ المادة 303 من أمر رقم 101_76 ، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم .

² _ المادة 532 من أمر رقم 101_76 ، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل و المتمم .

³ _ المادة 119 من أمر رقم 105_76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل .

الفرع الثاني: العقوبات التكميلية

يقصد بالعقوبات التكميلية مجموعة العقوبات التابعة للعقوبات الأصلية، بحيث يمكن الحكم بها منفردة، وحددها المشرع على سبيل الحصر في المادة 9 من قانون العقوبات والتي نصت على ما يلي: "العقوبات التكميلية هي: 1_ الحجز القانوني، 2_ الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية و المدنية و العائلية، 3_ تحديد الإقامة، 4_ المنع من الإقامة، 5_ المصادرة الجزئية للأموال، 6_ المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط، 7_ إغلاق المؤسسة، 8_ الإقصاء من الصفقات العمومية، 9_ الحضر من إصدار الشيكات أو استعمال الدفع، 10_ تعليق أو سحب رخصة السياقة أو إلغائها مع المنع من استصدار رخصة جديدة، 11_ سحب جواز السفر، 12_ نشر الحكم أو تعليق الحكم أو قرار الإدانة"¹ إذ تبين من خلال نص المادة أن العقوبات التكميلية بالنسبة لهذه الجريمة تتمثل أساسا في ما يلي:

أولا: تحديد الإقامة

يقصد بتحديد الإقامة إلزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة جغرافية يعيّن بها الحكم القضائي بحيث لا يجوز أن تتجاوز مدتها خمس سنوات، ويبدأ سريانها من يوم انقضاء العقوبة الأصلية²، أو الإفراج على المحكوم عليه، وإذا خالف المحكوم عليه أحد تدابير إقامته يعاقب المحكوم عليه من ثلاث أشهر إلى ثلاث سنوات وهذا ما جاء في المادة 3/11 من قانون العقوبات³.

¹ _ المادة 9 من الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم ، السالف الذكر .

² _ عبد الله أوهابيه ، المرجع السابق ، ص 379 .

³ _ أنظر المادة 3/11 " يعاقب الشخص الذي يخالف أحد تدابير تحديد الإقامة بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة مالية من 25.000 دج إلى 300.000 دج " .

ثانياً: المنع من الإقامة

يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي التواجد في بعض الأماكن لمدة لا يجوز أن تتجاوز مدتها خمس سنوات في مواد الجرح، وعشر سنوات في الجنايات، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ويبدأ حساب المدة من يوم الإفراج على المحكوم عليه، وفي حالة مخالفته لهذه التدابير فإنه يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات، والمنع من الإقامة، وهذا ما جاء في المادة 12 من قانون العقوبات¹.

ثالثاً: الحرمان من مباشرة بعض الحقوق

يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي صادر من جهة قضائية مختصة من مباشرة بعض حقوقه، وأكد المشرع على ذلك في المادة 16 مكرر من قانون العقوبات والتي نصت على: "يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جنائية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاومتها، وأن ثمة حضر في استمرار ممارسته لأي منها ويصدر الحكم بالمنع لمدة تتجاوز عشر سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنائية وخمس سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة .

ويجوز أن يؤمر بالنفذ المعجل بالنسبة لهذا الإجراء"².

¹ _ أنظر المادة 12 " المنع من الإقامة هو حظر تواجد المحكوم عليه في بعض الأماكن ولا يجوز أن تفوق مدته خمس سنوات في مواد الجرح و عشر سنوات في مواد الجنايات، ما لم ينص على خلاف ذلك" .

² _ المادة 16 مكرر من الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم، السالف الذكر .

رابعاً: المصادرة الجزئية للأموال

يجوز مصادرة بعض أموال المحكوم عليه للدولة بموجب حكم قضائي صادر يقر بها كعقوبة تكميلية للمحكوم عليه، واستثنت الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات¹ الأموال التي لا يجوز مصادرتها، والتي تتمثل أساساً في محل السكن إذا اكتسب أو تم شغله بطريق قانوني، إضافة للأموال التي ذكرت في قانون الإجراءات المدنية، والتي تتمثل أساساً في المداخل الضرورية لمعيشة زوج المحكوم عليه وأولاده، والأصول الذين يعيشون تحت كفالته، وفي حالة الإدانة بارتكاب الجناية يجوز للمحكمة الحكم بمصادرة الأشياء التي استعملت في تنفيذ الجريمة،

أو التي تم تحصيلها من الجريمة، ولا يجوز الحكم بذلك في الجنحة أو المخالفة إلا بنص قانوني صريح وهذا ما جاء في المادة 15 مكرر².

خامساً: حل الشخص الاعتباري

يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري منعه من ممارسة نشاطه، سواء كان ذلك باسمه الأصلي، أو باسم آخر، ويترتب على ذلك تصفية أمواله حيث نصت المادة 17 من قانون العقوبات على ما يلي: "منع الشخص الاعتباري من الاستمرار في ممارسة نشاطه يقتضي ألا يستمر هذا النشاط حتى ولو كانت تحت اسم آخر أو مع مديرين أو أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين آخرين، ويترتب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على حقوق الغير حسن النية"³.

¹ المادة 15 من الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم، السالف الذكر .

¹ أنظر المادة 15 مكرر 1: " في حالة الإدانة لإرتكاب جنائية، تأمر المحكمة بمصادرة الأشياء التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة أو التي تحصلت منها، وكذلك الهبات أو المنافع الأخرى التي استعملت لمكافأة مرتكب الجريمة، مع مراعاة حقوق الغير حسن النية .

الإدانة لإرتكاب جنحة أو مخالفة يؤمر بمصادرة الأشياء المذكورة في الفقرة السابقة وجوباً إذا كان القانون ينص صراحة على هذه العقوبة، و ذلك مع مراعاة حقوق الغير حسن النية " .

³ المادة 17 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 ، المتضمن قانون العقوبات، المعدل و المتمم،سالف الذكر .

سادسا: نشر الحكم

أجازت المادة 18 من قانون العقوبات للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم كله أو مستخرج منه في جريدة يومية وطنية أو أكثر أو بتعليقه في الأماكن التي يبينها، وذلك تحت نفقة المحكوم عليه، بحيث لا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا؛ تطبق العقوبات التكميلية في جريمة الغش الضريبي، ويتبين ذلك من خلال المادة 6/303 من قانون الضرائب المباشرة التي نصت على: "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، والكل على نفقة المحكوم عليه"¹.

نصت المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: "تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبة جزائية أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي يعينها، ويعلق في الأماكن التي تعينها، والكل على نفقة المحكوم عليه"². ونص المشرع في قانون التسجيل على لصق ونشر القرار كعقوبة تكميلية، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 120 من قانون التسجيل على أن: "... لصق ونشر القرار يؤمر بهما في حالة العود..."³؛ ونصت المادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال على: "يمكن للمحكمة أن تأمر بالنسبة للمخالفات المصحوبة بعقوبات جزائية بنشر الحكم كاملا أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وبتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه"⁴؛ وورد في

¹ _ المادة 6/303 من أمر رقم 101_76 ، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة، و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم .

² _ المادة 550 من الأمر رقم 104_76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 ، و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم .

³ _ المادة 2/120 من أمر رقم 105_76 ، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل .

⁴ _ المادة 134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، ج ج د ش ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب ، 2020 .

المادة 6/35 من قانون الطابع على : " فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كلياً أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وبتعليقه في الأماكن التي تشير إليها ويتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه. " ¹

المطلب الثاني: العقوبات الجبائية

تقسم عموماً العقوبات في المادة الجبائية إلى نوعين وهما عقوبات جبائية، وعقوبات جزائية، حيث رتب المشرع الجزائري لجريمة الغش الضريبي عقوبات جبائية مختلفة، وذلك لاختلاف جريمة الغش الضريبي عن جرائم القانون العام من حيث الجزاء، والتي تتمثل هذه العقوبات الجبائية في الغرامة المالية، التي يختلف نوعها ومقدارها باختلاف نوع الضريبة التي تملص منها المكلف، وعقوبة المصادرة التي تستهدف أساساً الأشياء التي تم استعمالها الجاني لارتكاب الجريمة، ومنه استوجب التطرق إلى الغرامة الجمركية (الفرع الأول)، مروراً إلى عقوبة المصادرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الغرامة الجمركية

تعرف الغرامة الجمركية بأنها ذلك المبلغ النقدي الذي يدفعه المحكوم عليه للخزينة العمومية، تنفيذاً لما ورد في حكم قضائي²، حيث ميز المشرع الجزائري بين الغرامة الجزائية والغرامة الجمركية، فالأولى عقوبة جزائية تستمد مرجعيتها من قانون العقوبات، في حين أن الثانية جزائي جبائي نجد سندها في قانون الجمارك³، وبالتالي أطلق عليها المشرع الجزائري في قانون الجمارك لفظ "تعويض"، الأمر الذي أدى إلى اختلاف الفقه والقضاء في تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجمركية، وتضاربت الآراء بين من يعتبرها عقوبة جزائية خالصة وهي عقوبة تكميلية

¹ _ المادة 6/35 من الأمر رقم 76_104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 ، الموافق ل 9 ديسمبر 1976 ، والمتضمن قانون الطابع ، المعدل و المتمم .

² - لعور فتحي ، المرجع السابق ، ص82.

³ - حمودي أحلام ، نويوة غيمان ، أليات مكافحة الجريمة الجمركية في التشريع الجزائري ،مذكرة لنيل شهادة ماستر حقوق قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة محمد البشير الإبراهيمي -برج بوعريج ، 2023 ،ص48.

تضاف الى العقوبة الأصلية، وهذا الموقف يجد تبريره في أن الغرامة التي رتبها المشرع على مخالفة الأحكام الضريبية تعتبر جزاء لمخالفة القانون، حيث ترد العقوبات الجزائية في النصوص القانونية سواء كانت حبس أو غرامة بنص صريح لا يدع مجال للقاضي لإعمال سلطته التقديرية، إلا على سبيل الاختيار بين العقوبتين، وهذا ما يجعل الغرامة الجمركية تختلف عن التعويض المادي الذي يتم تقديره حسب جسامته الضرر الذي يلحق بالمضور.¹

تطبق الغرامة الجبائية على المكلف في حالة ارتكابه لجريمة الغش الضريبي، طبقا لما أكدته المشرع في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو قانون الضرائب غير المباشرة، أو قانون الرسم على رقم الأعمال، أو قانون الطابع.

أولاً: الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

نصت الفقرة الأولى من المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة²، على أنه يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود، دفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج، ويعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة ثبوت قيام المكلف بأعمال تدليسية والتي تتمثل في مبلغ مالي يزداد على نسبة المبلغ الذي تملص منه المكلف في نفس السنة.³

¹ - بولجة نادية ، المرجع السابق ، ص 156.

² - المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³ - انظر الفقرة الثانية من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 8 من قانون 11-16 الصادر في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية 2012 : " عند القيام بأعمال تدليسية ،تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة .توافق هذه الزيادة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%. تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الإقتطاع من المصدر ."

ثانيا: الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة:

نصت المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة¹، على أن كل مخالفة للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة يعاقب عليها بعقوبات ثابتة يقدر حدها الأدنى بمبلغ 5.000 دج وحدها الأعلى 25.000 دج، في حين قدرت المادة 524 منه العقوبات النسبية بضعف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن 50.000 دج².

ثالثا: الغرامات المنصوص عليها في قانون الطابع والرسم على رقم الأعمال

وردت الغرامات الجبائية المترتبة عن جريمة الغش الضريبي دون تحديد مقدارها في الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل³ والفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع⁴، ونصت المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁵، على تطبيق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق في حالة استعمال المكلف لطرق تدليسية للتملص الضريبة.

الفرع الثاني: المصادرة

عرف البعض من الفقه المصادرة بأنها حكم بانتقال أشياء معينة من شخص إلى بيت المال، أو هي أخذ السلطان مال الغير جبوا بغير عوض، في نفس المعنى عرفها آخرون بأنها إجراء قهري يهدف إلى تملك السلطات العامة للأشياء والمبالغ المتصلة بالجريمة ضد إرادة مالكيها.⁶

1 - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة .

2 - المادة 524 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

3 - نصت الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل على أنه ".....يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات و الديون الجبائية".

4 - نصت الفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع على أنه ".....يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات و الديون الجبائية".

5 - المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

6 - السبتي فارس ،المرجع السابق ،ص339.

عرف المشرع الجزائري المصادرة في قانون العقوبات بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال معين أو مجموعة أموال معينة، وأقر بها في المادة 525 من ق.ض.غ.م بشأن المخالفات التي نص عليها في المادتين 523 و524 من نفس القانون مع الإحالة إلى قانون العقوبات.¹

¹ -أنظر المادة 525 ".....تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء و وسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، و تصدر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير و غير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية ..."

خاتمة

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

وقد حاولنا خلال هذا البحث المتواضع الوقوف على أهم جوانب جريمة الغش الضريبي، بدءاً بتبيان الأصول العامة التي تحكم جريمة الغش الضريبي من خلال دراسة وتحليل المحل الذي تقع عليه الجريمة ألا وهو الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي، ثم التطرق إلى أركان جريمة الغش الضريبي ممثلة في الركن الشرعي، المادي، والمعنوي، والتطرق أيضاً إلى مختلف الوسائل والمناورات المستعملة للاحتيال، والتهرب من أداء الالتزام بالضريبة، والتي تتخذ أشكالاً وتقنيات يصعب حصرها وتحديدها، تؤدي في مجملها لأثار سلبية عديدة تمس الجوانب المالية، الاقتصادية، والاجتماعية للدولة.

وختمنا بحثنا بعرض مختلف الآليات المقررة لقمع الجريمة، ممثلة في الرقابة الجبائية التي تمارس بواسطة أجهزة و سلطات ضريبية، ووفق أطر ومراسيم تنظيمية، والتي تهدف بدورها (الرقابة الجبائية) للكشف عن الجريمة ومرتكبيها، ثم قمنا بإبراز مختلف طرق الإثبات في المادة الضريبية ومدى حجيتها وكذا القواعد العامة للمتابعة في المجال الجبائي، وانتهينا بسرد مختلف العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي والتي تتنوع باحتوائها على عقوبات جزائية وأخرى مالية، ومختلف الأحكام الخاصة بالجزاء فيها.

وبعد دراسة هذه الظاهرة تم التوصل إلى مجموعة من النقاط، يمكن إيجازها فيما يلي:

_ الغش الضريبي يتخذ أشكالاً متعددة لكن الهدف مشترك هو التملص من دفع الضريبة مستحقة الدفع، أو التقليل من وعائها؛

_ تجريم الغش الضريبي يستند إلى توافر أركان الجريمة (المادي، المعنوي، الشرعي)، ووضع عقوبات جزائية تختلف بناءً على نوع، وحجم الضريبة المتهربة، وطرق التدليس المستخدمة؛

_ هناك العديد من طرق الكشف عن جرائم الغش الضريبي، إلا أن الإدارة الجبائية لا تزال في حاجة إلى تفعيل أكثر لهذه الآليات، والقيام بالعديد من الصلاحيات فيما يخص تطوير التنظيم الإداري في تعزيز جهود مكافحة الغش الضريبي؛

_ تتخذ الإدارة الجبائية إجراءات قانونية صارمة لمحاربة الغش الضريبي، إذ يتم متابعة هذا الأخير بتحريك الدعوى العمومية من قبل إدارة الضرائب، وهذا طبعاً إذا فشلت مساعي الصلح مع هذا المكلف.

ويمكن في الأخير اقتراح بعض التوصيات والحلول، حيث تبقى المجهودات التي تبذلها الإدارة الجبائية وكذا تطور القانون الجبائي أمام التزايد المستمر لهذه الجريمة جد محدودة وغير كافية لذا:

_ لابد من وضع إستراتيجية وطنية لمكافحة الغش الضريبي من خلال الدراسات لظاهرة الغش الضريبي على المستوى الجامعي والمراكز المتخصصة، بالإضافة إلى إنجاز تقارير ميدانية حول الموضوع.

_ القيام بأعمال مدعمة ومسبقة 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، ومنه سهولة معالجة النزاعات المرتبطة بها كالدورات التكوينية.

-إقامة مؤتمرات وملتقيات من أجل إثراء ثقافة الموظفين في مجال الغش الضريبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا _ الكتب:

- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، طبعة 17، دار هومة، الجزائر، 2014.
- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة 11، دار هومه، الجزائر 2012.
- أحسن بوسقيعة، قانون العقوبات في ضوء الممارسة القضائية، د ط، بارتي للنشر، الجزائر، 2013.
- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجرائم ضد الأشخاص، الأموال، الجرائم الخاصة، الجزء الأول، الطبعة 20، دار هومه، 2018.
- برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة المقارنة، دار الجامعة الجديدة، الأزراطية، دون طبعة.
- بن الشيخ فريد زين الدين، علم العقاب، د.ط، منشورات دحلب، الجزائر، 1998.-
- حامد نور الدين، أثر إصلاح النظام الضريبي، طبعة 1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.
- رحال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، دون طبعة، 2011.
- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2004.
- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، د ط، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012.

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

- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011،

- عدنان حمدي عابدين، الاحتيال المالي، د ط، مكتبة لبنان ناشرون، لبنان، 2008.

- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الطبعة 2، دار هومه، 2011.

- محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، د د ن، مصر، 1963.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة 4، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر.

- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، د.ط، دار الهدى، الجزائر، 2011.

- نسرین عبد الحمید، الجرائم الاقتصادية والمستحدثة، د ط، المكتبة الجامعية، الحديث، مصر، 2009.

ثانيا: الرسائل والمذكرات الجامعية:

1_ أطروحات دكتوراه

_بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم تخصص قانون عام - فرع القانون الجزائي الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية (19 مارس 1962)، جامعة الجيلالي الياوس سيدي بلعباس، 2018/2019.

- سيد أمر محمد، جريمة الغش الجبائي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان، 2018.

-محمود حمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري، قسنطينة، 2009/2010.

-واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2017.

2- مذكرات ماجستير:

-أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013.

-أوهي بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2013.

-رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.

-سويح دنيازاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، ماجستير قانون دستوري ومؤسسات سياسية، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر_باتنة، 2016.

-وفاء شيعاوي، جريمة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، عنابة، الجزائر، 2002.

3_مذكرات ماستر:

-بكاير ليلي، الدعوى العمومية الجنائية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي حقوق تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2023.

-حمودي أحلام، نويوة غيمان، أليات مكافحة الجريمة الجمركية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر حقوق قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي -برج بوعرييج، 2023.

-حورية مخطاري، سماء بوقادوم، إجراءات المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2022/2023.

-عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

-غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، دراسة حالة للمديرية الولائية الوادي، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر، جامعة الشهيد حمة لحضر، الوادي، 2014_2015.

-قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماستر في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

-لخضر بوداش، مريم قبايلي، المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي حقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييج، 2022.

-لعور فتحي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لطلب نيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي التبسي_ تبسة، 2022/2021.

-محمد بلول، التهرب الضريبي وأليات مكافحته، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الشهيد محمد لخضر، الوادي، 2017.

4_المقالات:

- أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، الجزائر، 1998، ص 23 إلى 42.
- أحمد بن هلال شيخ، التهرب الضريبي، دراسة فقهية مقارنة، مجلة الدراسات الإسلامية والغربية للنبات لكفر الشيخ، العدد 4، جامعة جدة، 2020، ص 486 إلى 525.
- أحمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 1، 2021، ص 1051 إلى 1078.
- عيسى سماعيل، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 21، جامعة شلف، الجزائر، 2019، ص 575 إلى 584.
- معاشو عمار، خصوصيات إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد 2، ص 10 إلى 30.

5_الملتقيات:

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

ثالثا: النصوص القانونية

1_الدستور:

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

رابعا_ النصوص التشريعية:

- قانون 11-16 الصادر في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية 2012.

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

الأوامر:

- الأمر رقم 66-155 مؤرخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم العدد 48 مؤرخة في 10 يونيو 1966.

- الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

- الأمر رقم 76_101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

- الأمر رقم 76_104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم.

_ أمر 76_103 المؤرخ في 17 ذي الحجة الموافق ل 9 ديسمبر يتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم.

_ أمر 76_105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

النصوص التنظيمية:

- مرسوم رئاسي رقم 15_336 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من اجل تقادي الازدواج الضريبي، وتجنب التهرب والغش الضريبين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، ج ر ج ج ش، العدد 70.

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
-	الاهداء
-	الشكر
-	قائمة أهم المختصرات
02	مقدمة
06	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري.
07	المبحث الأول: مفهوم جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري
07	المطلب الأول: تعريف الضريبة
08	الفرع الأول: معنى الضريبة
09	الفرع الثاني: المبادئ الأساسية للضريبة
09	أولاً: العدالة والمساواة
10	ثانياً: اليقين
10	ثالثاً: الملائمة في الدفع
10	رابعاً: الاقتصاد في النفقات
11	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
11	أولاً: الضريبة ذات شكل نقدي
11	ثانياً: الضريبة ذات طابع إجباري ونهائي
12	ثالثاً: الضريبة تحدد من قبل
12	رابعاً: الضريبة تفرض بلا مقابل ومن أجل تحقيق منفعة عامة
12	الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

14	أولاً: تمييز الغش الضريبي عن التهرب المشروع
15	ثانياً: تمييز الغش الضريبي عن حالة التصريح الناقص
16	ثالثاً: تمييز الغش الضريبي عن حالة التلبس الجبائي.
16	الفرع الثاني: صور الغش الضريبي
16	أولاً: حسب معيار المشروعية
16	ثانياً: حسب معيار الشكل
18	ثالثاً: حسب الحدود الجغرافية
19	الفرع الثالث: أثار جريمة الغش الضريبي
19	أولاً: الأثار المالية
20	ثانياً: الأثار الاقتصادية
20	ثالثاً: الأثار الاجتماعية
21	المبحث الثاني: اركان جريمة الغش الضريبي
22	المطلب الأول: الركن الشرعي في جريمة الغش الضريبي
22	الفرع الأول: مضمون التفويض التشريعي
23	الفرع الثاني: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي
27	المطلب الثاني: الركن المادي في جريمة الغش الضريبي
27	الفرع الأول: صور النشاط المادي في جريمة الغش الضريبي
27	أولاً: استعمال الطرق الاحتيالية
36	ثانياً: التملص من الضريبة
37	ثالثاً: العلاقة السببية بين استعمال طرق احتيالية والتملص من الضريبة
37	الفرع الثاني: صور الركن المادي في جريمة الغش الضريبي
37	أولاً: المساهمة في جريمة الغش الضريبي

39	ثانيا: الشروع في جريمة الغش الضريبي
40	المطلب الثالث: الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي
41	الفرع الأول: القصد الجنائي العام
42	الفرع الثاني: القصد الخاص
44	الفصل الثاني: مكافحة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري
45	المبحث الأول: متابعة جريمة الغش الضريبي
45	المطلب الأول: إثبات جريمة الغش الضريبي
46	الفرع الأول: عبء إثبات جريمة الغش الضريبي
46	أولا: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي.
47	ثانيا: صلاحيات الشخص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي.
49	الفرع الثاني: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي
49	أولا الرقابة الجبائية
50	ثانيا: التحقيق المحاسبي
51	المطلب الثاني: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي
51	الفرع الأول: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي
52	أولا: تقديم الشكوى
54	ثانيا: الجهة القضائية المختصة بالنظر في الدعوى العمومية
55	الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي
56	أولا: الأسباب العامة
58	ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية
60	المبحث الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي
60	المطلب الأول: العقوبات الجزائية

61	الفرع الأول: العقوبات الأصلية
61	أولاً: العقوبات الأصلية في قانون العقوبات
62	ثانياً: العقوبات الأصلية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
63	ثالثاً: العقوبات الأصلية في قانون الضرائب غير المباشرة
63	رابعاً: العقوبات الأصلية في قانون التسجيل
64	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية
64	أولاً: تحديد الإقامة
65	ثانياً: المنع من الإقامة
65	ثالثاً: الحرمان من مباشرة بعض الحقوق
66	رابعاً: المصادرة الجزئية للأموال
66	خامساً: حل الشخص الاعتباري
67	سادساً: نشر الحكم
68	المطلب الثاني: العقوبات الجبائية
68	الفرع الأول: الغرامة الجمركية
69	أولاً: الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
70	ثانياً: الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة
70	ثالثاً: الغرامات المنصوص عليها في قانون الطابع والرسم على رقم الأعمال
70	الفرع الثاني: المصادرة
73	خاتمة
76	قائمة المراجع
83	فهرس المحتويات