

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. مولاي الطاهر - سعيدة -

كلية الحقوق و العلوم السياسية

مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم القانونية و الإدارية

الموضوع:



تحت إشراف:

الأستاذ المؤطر: عثمانى عبد الرحمان

من إعداد الطالبين:

حمي ميلود

قادري عبد الحميد

2011-2010

مقدمة

إن إحداث تنمية اقتصادية شاملة أصبح مطلباً ملحا لتوليه دول العالم اهتماما خاصا، لأن قوة اقتصاد أي بلد تجعله عنصرا فاعلا في السياسة الداخلية والخارجية، فأصبح هذا الأمر من بين المحاور الكبرى لسياسة أي دولة.

فالتحولات الاقتصادية على المستوى العالمي وانفتاح الأسواق، جعل كل دولة تعمل على إيجاد وسائل تمويلية فعالة تمكنها من تحقيق التوازن بين مختلف القطاعات الاقتصادية وإيجاد كذلك نوع من العدالة الاجتماعية بين فئات المجتمع.

ومن هنا تظهر العلاقة القائمة بين التمويل والتنمية، فالبحث عن مصادر تمويلية يعتبر من أهم القضايا الحساسة، وأصبح يشكل قضية قائمة بذاتها تطرح في سياق البحث عن الانطلاقة التنموية.

ومن أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل ميزانيتها هي الضريبة، هذه الأخيرة تعتبر من أهم العناصر في مالية الدولة، بل و أصبحت تعكس الصورة الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية لها، فهي أداة لمعالجة دورات الركود والتضخم الاقتصادي. وكذلك هي تعكس صورة التوجه السياسي لبلد ما، وهي أيضا أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية والحد من التفاوت الصارخ في توزيع الثروات، كل هذه الأدوار المهمة للضريبة، تجعل التهرب من دفعها تهديما لإمكانات الدولة، وحتانا دون تحسين المستوى المعيشي للأفراد و كاجبا لعجلة التنمية الاقتصادية، وهنا تظهر أهمية محاربة هذه الظاهرة والبحث عن الطرق الكفيلة للحد من انتشارها

لقد نتج عن فرض الضرائب بسبب التوسع في المشاريع الذي صاحب ظهور النظريات الاقتصادية الحديثة إلى عدم تمكن الأفراد من الادخار فأدى بهم

هذا إلى الشعور بالخوف من المستقبل مما أدى بهم الأمر إلى التمرد وعصيان القوانين الضريبية معتمدين في ذلك على كل وسائل الغش من أجل درأ الخطر الذي يحف بهم معتقدين بأنها وسيلة شرعية لمحاربة مغالاة الدولة في فرضها للضريبة

ولهذا تطرقنا في عملنا هذا إلى الغش الجبائي وارتأينا اختيار هذا العنوان لكونه ذو أبعاد ثلاث فهو إما يقصد به : ظاهرة الغش الضريبي أو جريمة الغش الضريبي أو مكافحة الغش الضريبي و بذلك يكون هذا العمل ذو نظرة شاملة لجميع هذه الأبعاد.

إن مفهوم الجباية أوسع من مفهوم الضريبة لكون الجباية تحتوي عموما على الضرائب و الرسوم المختلفة. والضرائب تعرف على أنها اقتطاع مالي تفرضه

الدولة ليدفع من قبل الخاضعين لها أو الممولين وفقا لقواعد قانونية بصورة جبرية و نهائية من دون مقابل لتغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية في سبيل تحقيق غايات اقتصادية و اجتماعية.

فالضرائب عموما تغدي ميزانية الدولة خلافا للرسوم فإنها تغدي مبدئيا ميزانية المجموعات المحلية وتقتطع وفقا لنفس القواعد بمقابل على عكس الضريبة.

إن للجباية أنواع مختلفة، غير أن النظام الجبائي الجزائري يركز أساسا حول ثلاث أصناف كبرى هي: الجباية المباشرة والجباية الغير المباشرة و أخيرا حق التسجيل والطابع.

يعبر عن الغش الجبائي بالغش الضريبي و هذا لكون المشرع الجزائري لم يفرق بينهما واستعمل مصطلح الغش الضريبي للتعبير عن الغش الجبائي ولذلك فإنه في هذا الموضوع لم يتم التفرقة بينهما فتارة نستعمل مصطلح الغش الجبائي و تارة أخرى الغش الضريبي للدلالة على الغش الجبائي وقد اعتمدنا في هذا العمل على مختلف النصوص القانونية للإجابة على الإشكاليات التالية :

* ما مدى فعالية جهاز الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي؟

ومن هذه الإشكالية الرئيسية، يمكن استخراج الأسئلة الجزئية التي نراها ضرورية لموضوع بحثنا هذا وهي:

* ما ماهية الغش الجبائي؟ وما هو الفرق بينه وبين التهرب الجبائي؟ وما هي الدوافع وراء ارتفاع هذه الظاهرة؟

* وما هي مختلف الآثار التي يخلفها على مختلف الأصعدة؟

* ما هي أشكال الرقابة الجبائية و إجراءاتها و الأدوات المستعملة فيها؟

وللإجابة على كل هذه التساؤلات سننترق في مذكرتنا هذه حسب خطة البحث إلى:

الفصل الأول: نتعرض فيه إلى الغش الجبائي أركانه وآثاره

الفصل الثاني: نتعرض فيه إلى آليات كشف وقمع جريمة الغش الجبائي

الفصل الأول : الغش الجبائي أركانه و آثاره

إن ظاهرة الغش الجبائي ظاهرة قديمة أصبحت ذات بعد عالمي فهي لا تختص ببلد معين و لا باقتصاد معين و لكن اتساع سيطرتها بات مرتبطا بمستوى التطور الاقتصادي للبلد المعني و بمدى شدة النظام الجبائي المتبع و مرونته لذلك فإن أغلب النظم الجبائية الحديثة تتطلب قدرا من التضامن و التعاون بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و هذا من خلال الوفاء بالتزاماته الإدارية اعتمادا على طريقة تقديم التصريحات و صحتها و التي تبقى متعلقة إلى حد بعيد بمدى تقبل و قناعة المكلف الفردية للنظام الجبائي حيث أن عدم قناعاته و تقبله لتشريعات نصوص الضريبة تدفعه إلى انتهاج بعض الأساليب و الطرق للتهرب من دفع الضريبة دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية و هنا نكون بصدد "التجنب الضريبي". كما قد يتخذ المكلف أساليب غير شرعية تتضمن مخالفة الأحكام و التشريعات الجبائية و هو ما يعرف بالغش الضريبي .

و من خلال كل ما سبق نلاحظ أن كلا من التهرب و الغش الجبائي لهما هدف مشترك و المتمثل في التخلص من دفع الضريبة . لذلك ارتأينا إعطاء مفهوم كل منهما على حدا بقصد التفرقة بينهما و كذلك التطرق إلى أنواع و أركان و آثار الغش الجبائي و لهذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث .

المبحث الأول : ماهية الغش و التهرب الجبائي .

المبحث الثاني : أركان الغش الجبائي .

المبحث الثالث : آثار الغش الجبائي .

المبحث الأول : ماهية الغش و التهرب الجبائي:

إن كلا من الغش و التهرب الجبائي وسيلتين يلجأ من خلالهما الخاضع للضريبة إلى عدم أداء و اجبه اتجاه الخزينة العمومية و مخالفة التشريعات الجبائية و عليه و نظرا للتداخل الكبير بينهما لا بد من توضيح مفهوم كل منهما و أنواعهما .

المطلب الأول : تعريف الغش الجبائي و أنواعه

الفرع 1 : تعريف الغش الجبائي

لقد اختلفت المفاهيم و التعاريف و تعددت فيما يتعلق بالغش الجبائي . إذ بات من الصعب تحديد تعريف شامل و دقيق للغش الجبائي ، لكن أجمع العديد من الاقتصاديين على أن الغش الجبائي هو تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون و هو عدم احترام إرادي "لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع"¹ فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة و بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا و عمديا .

و حسب المادة **36** من قانون الإجراءات الجبائية فإن الغش الجبائي يتمثل في:

-ممارسة نشاط غير مصرح به .

-إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع و ذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استبعادها .

-تسليم فواتير و سندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية .

-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري .

-كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه² .

و عليه فإنه لا وجود للغش إلا بإثباته.

الفرع الثاني: أنواع الغش الجبائي.

تختلف أشكال الغش الجبائي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها و بناء على ذلك يمكن ذكر التصنيفات التالية:

(1) الغش البسيط و الغش المركب .

(2) الغش المشروع و الغش غير المشروع .

(3) الغش المحلي و الغش الدولي ..

(1) الغش البسيط و الغش المركب

¹د/ سوزي عدلي ناشر- ظاهرة التهريب الضريبي الدولي - كلية الحقوق -جامعة الأسكندرية 2001- صفحة 25- 26

² - المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية طبقا لقانون المالية 2007 و 2008 صفحة 44

(أ) الغش البسيط : و هو التصرف الغير مشروع الذي يقوم به المكلف بالضريبة و عن قصد كأن يقدم تصريحات ناقصة أو عدم تقديمها كلياً و قد عرفه **J.C Martinez** " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة " ¹

(ب) الغش المركب: هو كل تزيف أو تدليس يقوم به المكلف بالضريبة للتخلص من دفع الضريبة كأن يخفض من رقم الأعمال أو يتاجر بدون فواتير ، أو يضخم النفقات ، و عليه فإن الغش المركب هو مناورة تهدف إلى طمس كل آثار السلوك المتبع من أجل تضليل أعوان الضرائب .

و علاوة على ما سبق ذكره يؤول كل من التهرب و الغش الجبائي إلى نفس الأهداف مع اختلاف الطرق و الوسائل و النتيجة هي إلحاق الضرر بالخرينة العمومية و من أجل ذلك كله اعتبرت المادة **04** من قانون المالية التكميلي لسنة **1992** كل من الغش الجبائي و التهرب جنائية .

(2) الغش المشروع و الغش غير المشروع :

(أ) الغش المشروع : يتمثل هذا النوع من الغش في استغلال المكلف بالضريبة للثغرات الموجودة في القانون و ذلك عن طريق إنقاص حقوقه الجبائية .

(ب) الغش غير المشروع: و يتم عن طريق المخالفة المباشرة لنصوص التشريع الجبائي كلياً أو جزئياً، مما يؤدي بالمكلف بالضريبة للخضوع إلى عقوبات جبائية مختلفة .

(3) الغش المحلي و الغش الدولي:

(أ) الغش المحلي : إن هذا الغش يتم داخل حدود السيادة الجبائية و هو المعبر عنه بالغش المحلي و في هذه الحالة فإن الأعمال التي يقوم بها المكلف تكون داخل حدود جغرافية واحدة و يكون في مواجهة السلطات الجبائية لهذا البلد و يمكن تمييز نوعين داخل هذا الشكل من أشكال الغش هما : الغش الحرفي و الغش الصناعي .

(ب) الغش العالمي : يتمثل في تفادي دفع الضرائب داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجباية جذابة قصد التقليل من المداخيل المقتطعة . ارتفع الغش العالمي بسبب التطور الذي عرفته التبادلات الدولية و السرعة الكبيرة في حركة رؤوس الأموال . و يمكن للغش الدولي من استعمال النصوص التشريعية و القانونية حيث لديها كل الحرية في فتح مقراتها في أي بلد توجد فيه تسهيلات جبائية .

¹J.C L. Martinez op., c.i.t page .89

المطلب الثاني : تعريف التمهرب الجبائي وأنواعه.

الفروع الأول : تعريف التمهرب الجبائي:

تشكل الضريبة عبئاً على المكلف لذلك فإنه يعمل على مقاومتها من خلال التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر. ويقصد بالتمهرب الجبائي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبأها إلى شخص آخر. يتضح لنا مما سبق أن التمهرب الجبائي يتم بواسطة طريقتين هما :

(1) : الاستفادة من الثغرات القانونية و النقائص و الغموض الذي يكتنف التشريعات الجبائية للتملص من دفع الضريبة بطريقة ذكية .

(2): التمهرب المنظم من طرف القانون عند التقدير الجزافي الذي تلجأ إليه الإدارة في الكثير من الأحيان و مقدرة في ذلك أرباحاً أقل بكثير من الواقع أي بمثابة تسامح قانوني.

الفروع الثاني : أنواع التمهرب الجبائي

يتخذ التمهرب الجبائي نوعين هما :

(أ) التمهرب المشروع: هو استغلال المكلف النقائص و الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية من أجل التخلص من دفع دين الضريبة، و تعود هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع وعدم إحكام صياغته إذ أن الاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني وضعه المشرع من خلال سلسلة من التخفيضات و الإعفاءات بفرعيها الدائمة و المؤقتة التي تمس قطاعات اقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية.... الخ.

(ب) التمهرب غير المشروع: في هذه الحالة يقوم الخاضع للضريبة باللجوء إلى استعمال طرق و وسائل الاحتيال و الغش و ذلك تهرباً من دفع الضريبة منتهكاً في ذلك أحكام التشريع الجبائي و يتم ذلك بعدة طرق أهمها :

* عدم الالتزام بدفع الضريبة و إخفاء المكلف لنشاطه التجاري و عدم تقديم أي تصريح عن رقم أعماله أو أرباحه المحققة .

* تضخيم التكاليف و ذلك عن طريق الرفع من قيمة المشتريات و تخفيض المبيعات و زيادة النفقات غير المبررة.

* استيراد سلع و عدم المرور أمام مراكز المراقبة في الحدود .

* تقديم المكلف تصاريح ناقصة أو كاذبة و ذلك عن طريق إعداد سجلات و عقود ميزانية أو تسجيل عقود إيجار صورية بقيمة أقل من قيمة الإيجار الحقيقية.

* إخفاء المكلف لأمواله حتى يتعذر على المصالح الجبائية تحصيل الضريبة .

المبحث الثاني : أركان الغش الجبائي

إن الجرائم الجبائية ذات طبيعة خاصة إذ بينما تطبق فيها العقوبة الجزائية توقع بجانبها عقوبات أخرى جبائية روعي فيها عنصر التعويض المدني و هي الغرامات كما أجاز القانون التصالح فيها. فكما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام تشترط جريمة الغش الجبائي توافر الركنين المادي و المعنوي للجريمة .

تتفق كل النصوص بشأن الجرائم الضريبية على تعريفها بأنها الجريمة التي تتضمن الاعتداء على مصلحة الخزينة العامة بالقيام بعمل و الامتناع عنه مما يؤدي إلى الإخلال بمصلحة ضريبية و يقرر القانون على ارتكابها عقاباً¹

المطلب الأول : الركن المادي للجريمة

-يتكون الركن المادي لجريمة الغش الجبائي من ثلاثة عناصر و هي²

-استعمال طرق إحتيالية .

-التملص من الضريبة و الرسوم .

-العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية و التملص من أداء الضريبة.

الفروع الأول : استعمال طرق احتيالية

بالرجوع إلى القانون الجبائي نجد أن المشرع لم يتطرق إلى تعريف طرق الاحتيال و التدليس على غرار القانون المدني و الفقه حيث يعرف القانون المدني التدليس في المادة **86** فقرة **02** على أنه "السكوت عمدا عن واقعة أو ملابسة إذا ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة

أو هذه الملابسة" أما ما جاء به بعض الفقه فإن المقصود بطرق الاحتيال هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية"³.

لقد أوضح المشرع الجزائري المقصود بالطرق الاحتيالية و هذا بإشارته إلى الأعمال التي يعتبرها طرقا احتيالية حيث أوردت المادة **533** من قانون الضرائب غير المباشرة ستة أعمال أعتبرها طرقا احتيالية و هو نفس العدد الذي أوردته المادة **118** من قانون الرسوم على رقم الأعمال و عدت المادة **193** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة خمس صور للغش الضريبي و المادة **407** من نفس القانون في فقرتها الثانية نصت على عمليين اعتبرتهما من هذا القبيل و هو نفسه العدد الذي أوردته المادة **34** الفقرة الثالثة من قانون الطابع و كذا المادة **1-119** من قانون التسجيل.

و بتفحصنا لهذه المواد القانونية يمكننا فهم قصد المشرع منها و هو تعدادا و ليس حصرا لهذه الطرق حيث ترك المشرع لأعوان الإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها

لقد تنوعت أساليب الغش الجبائي و اختلفت باختلاف النشاط الممارس و بشكل عام يمكن أن يتم بطريقتين طريقة تخفيض الإيرادات و طريقة تعظيم التكاليف و هذا ما يطلق عليه التحايل المحاسبي و قد يلجأ المكلف بالضريبة إلى

¹د، حسن عكوشن -مستشار بمحكمة الاستئناف-القااهرة- جرائم الأموال العامة و الجرائم الاقتصادية بالاقتصاد القومي - دار الفكر الحديث للطباعة و النشر -1973

²د/ أحسن بوسقيعة -الوجيز في القانون الجزائي الخاص و الجرائم ضد الأشخاص و الجرائم ضد الأموال - الطبعة السادسة -طبعة منقحة و متممة في ضوء النصوص الجديدة - دار هومة ص -425.

³د/أحسن بوسقيعة-الوجيز في القانون الجزائي الخاص-الطبعة الثانية-دار هومة ص 385 .

تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى وضعية مخالفة تماما لها و هذا ما يطلق عليه التحايل عن طريق عمليات مادية و قانونية .

أولا : التحايل المحاسبي :يستطيع المكلف أن يتهرب من دفع مستحقاته اتجاه الدولة عن طريق العمليات المحاسبية يحاول فيها مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية و يتم هذا على مستويين هما : تخفيض الإيرادات و تضخيم النفقات .

(1) تخفيض الإيرادات :

1. تعد هذه الطريقة من الأساليب الأكثر شيوعا حيث يلجأ المكلف بالضريبة إلى تخفيض إيراداته . و هذه الطريقة غالبا ما تعتمد من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم مجبرين على مسك محاسبة حقيقية و يظهر هذا التخفيض عن طريق الشراء بدون فواتير و البيع بدون فواتير و نقدا ، أي أن عمليات البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد و الزبون مع إمكانية مرورها بالمؤسسات المصرفية¹، و هذا ما يؤدي إلى تسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلا ، و يمكن الاستدلال بالمثال التالي : بيع منتج "أ" بـ **8000** دج للوحدة و تسجيله في الدفاتر بسعر **5000** دج ، إذا كانت كمية المنتج المباع هو **10.000** وحدة فالفرق مقدر بـ **300.000** دج لا يظهر في المحاسبة و بالتالي لا يخضع للضريبة . و هكذا تبرز قدرة المكلف على تشويه الحقائق انطلاقا من التصريح مستعملا طريقة البيع بدون فواتير لمسح آثار العملية المحققة أو تحرير فواتير وهمية قابلة للاسترجاع أو فواتير الطريق يظهرها الزبون في حالة طلبها من طرف مصالح الرقابة أو الدرك الوطني خلال تنقله في الأسواق و المدن ، و عند إجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد و يحصل على فواتير وهمية جديدة بكميات و تواريخ و أصناف حقيقية، كما قد يقوم المكلف بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من أسعارها الحقيقية و هذا مع موافقة الزبون بذلك لكونه يعيد بيعها بأسعارها الحقيقية مع إصدار فواتير هو لأخر للزبون الثاني بقيم أقل و هذا مع موافقة هذا الأخير أيضا.

أناح المشرع للمكلف حسم الأعباء المباشرة و الحقيقية التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطها ، كما حدد لذلك شروط هي :

2. أن تكون النفقة متعلقة بنشاط المؤسسة

3. أن تكون موظفة في صالح المؤسسة.

4. أن تتحمل خلال السنة المالية (داخل الدورة).

5. أن تكون مبررة بوثائق رسمية .

غير أن المكلف بالضريبة غالبا ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط و يعمل على تضخيم هذه الأعباء عن طريق تسجيل أجور عمال وهميين ، أو تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة أو الاستعمال المضاعف لها أو حساب قيمة الاهتلاك بطرق مخالفة للقانون كإهلاك استثمارات قديمة سبق إهلاكها أو حساب الإهلاك للرسم على القيمة المضافة .

بالنسبة:

¹تمسك المؤسسات المصرفية سجلا خاصا بالتحويلات التلغرافية **Virements télégraphiques** – حيث يمكن للزبون إرسال تحويلات تلغرافية من البنك بالولاية التي يقيم بها إلى بنك المورد بولاية أخرى دونما مرور هذه المبالغ الهامة جدا على حساب الطرفين و التي يتم قبضها بإظهار بطاقة الهوية .

(أ) للمستخدمين الوهميين : يقوم المكلف بتقييد أجور و رواتب مستخدمين لا وجود لهم على أرض الواقع يقول **Merkli** **Margairaz** في هذا السياق " هناك حالة رواتب جوهرية مسجلة من طرف مؤسسة لصالح مستخدمين حقيقيين هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يقدموا أعمالا جد مهمة ، لكن الحقيقة إنهم لا يقومون بأي نشاط في المؤسسة¹

(ب) النفقات و المصاريف غير المبررة : إن الأعباء العامة القابلة للخصم هي جميع النفقات أو المصاريف المباشرة التي تدخل في عملية الإنتاج لذا من السهل إدخال أعباء إضافية إلى النفقات الموجودة الحقيقية مثلا كتحميل:

6. مصاريف صيانة (سيارة أو منزل) خاصة بصاحب المؤسسة.

7. تكاليف الهاتف أو الكهرباء أو تكاليف أخرى شخصية.

8. شراء مواد و لوازم بمبالغ مرتفعة جدا و مبالغ فيها .

(ج) تطبيق الإهلاك: تعتبر الإهلاكات من بين تكاليف الاستغلال القابلة للخصم كبقية التكاليف الأخرى فهو أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة ، و الإهلاك هو تناقص القيمة التجارية الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة في فترة معينة بفعل الزمن أو الاستغلال² لذلك فهو من

الناحية المحاسبية عبئا نظريا تتحمله المؤسسة ، لهذا فإن المشرع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا في ذلك بالشروط التالية :

9. الإهلاك يمس الأصول الثابتة .

10. أن تكون هذه الأصول محل استغلال .

11. لا تتجاوز مجموع الإهلاكات القيمة الاسمية كالأصول .

- أن تقيد الإهلاكات محاسبيا.

تخص كل نوع من الضريبة على حدا ، فمثلا في مجال الضريبة على الدخل يقوم المكلف بإخفاء حساب الإهلاك على أساس السعر بما فيه الرسم (**TTC**) رغم أن القانون يلزم بحسابه على أساس

سعر الشراء خارج الرسوم (**HT**) فقيمة الإهلاك تحسب كما يلي:

قيمة الإهلاك = (ثمن الشراء – الرسم على القيمة المضافة) **x** عدد السنوات.

أو تساوي = (ثمن الشراء – الرسم على القيمة المضافة) **x** معدل الإهلاك

* مواصلة الإهلاك لأصول تم التنازل عنها أو بيعها أو أصبحت عبارة عن خردة، و يمكن الإشارة إلى أن هذه التقنيات هي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه لا توجد طرق أخرى مستعملة

بعضاً من إيراداته أو التضخيم من التكاليف التي تضمن له معدل ربح صافي في حدود المعقول ، أما في حقوق التسجيل فيقوم المكلف بالتخفيض من قيمة العقار المتنازل عنه .

ثانياً : التحايل عن طريق العمليات المادية :

إن صورة الغش عن طريق العمليات المادية تكمن في إخفاء المكلف لمشتريات من بضائع و لوازم و ينتج عن ذلك ظهور السوق الموازية التي يتم فيها تبادل المواد و السلع بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية حيث تواجه

¹ - A. Margairaz et .R. merkli – op- cit-page 119

² بوربيع بلقاسم و محمودي محمد – الغش و الرقابة الجبائية – مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للضرائب سنة 2003 ص 35 .

هذه الأخيرة صعوبات إخضاع هذه المبادلات للضريبة ، و من بين التقنيات الأكثر انتشارا و شيوعا في ميدان الغش عن طريق العمليات المادية تلك التي تستعملها المصانع و الورشات الخاصة . و قد تناول المشرع هذه الصورة من الغش في عدة نصوص ففي المادة **01/193** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **01/118** من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة **01/533** من قانون الضرائب غير المباشرة نص المشرع على أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل طرق الاحتيال و قد يكون الإخفاء جزئيا أو كليا و نوضح هذا فيما يلي :

1) الإخفاء الجزئي :

تتجه نية المكلف في الإخفاء الجزئي إلى التخفيض من عبأ الضريبة دون التخلص منها كليا و يتحقق هذا باعتماده على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة و هذا تهربا من دفعها جزئيا فمثلا : مؤسسات كثيرة تصرح بخسارة معتبرة نتيجة المخلفات و النفايات الصناعية في حين أن جزء كبير من هذه النفايات يعاد استغلالها من جديد أو تساهم في صناعات أخرى .

تعدادها لبعض طرق الاحتيال و حصرها في مجال الضرائب غير المباشرة إلا أن الجدير بالذكر أن قانون الرسوم على رقم الأعمال أفرد لهذه الصورة حكما خاصا حيث أشارت المادة **122** منه على أنه يعاقب بغرامة جبائية من **1000** دج إلى **10.000** دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخلفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص الأخرى متى أمكن تقرير التدليس . فالواضح أن كلا النصين تناول هذه الحالة لكن بأحكام متباينة و غير منسجمة حيث تعتبر صراحة من طرق الاحتيال في مفهوم قانون الضرائب غير المباشرة بينما لا تعد كذلك في قانون الرسوم على رقم الأعمال و لا تسري عليها أحكام الغش إلا إذا أمكن تقدير أهمية للتدليس¹.

ثالثا : التحايل القانوني :

يتمثل هذا في الالتجاء إلى بعض الطرق الإحتيالية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و هذا بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو إخفاء اعتماد بيانات غير صحيحة إذا أفترض القانون واجب الصدق في إقرارات و أوراق المكلف .

و يتحقق الإخفاء بالتزوير المادي أو المعنوي في البيانات التي يثبتها الممول في قراراته أو دفاتره و أن تتعلق بوعاء الضريبة و مثال ذلك اصطناع مستند يفيد أن البضائع التي في حوزة التاجر سلمت إليه على سبيل الأمانة².

و يتحقق الإخفاء كذلك بوقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات.

و يعتبر أسلوب التحايل القانوني هو الأسلوب الأكثر تنظيما و يأخذ مظهران إما:

-التلاعب في تكييف الحالات القانونية .

-أو الاستناد إلى عمليات وهمية يعمد المكلف بالضريبة إلى إنشائها خلافا للحقيقة.

¹اردير منيرة ، يوسف التومي أحمد ، سواعدي عبد الكريم – جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري – مذكرة نهاية التربص –المعهد الوطني للقضاء – الدفعة الخامسة عشر 2006-2007

²-2- المستشار حسن عكوشن – جرائم الأموال العامة و الجرائم الاقتصادية الماسة بالإقتصاد القومي – المرجع السابق- ص449 .

يعمد المكلف في هذا النوع إلى التغيير في وضعية قانونية خاضعة للضريبة و تزيفها مما يجعل منها وضعية تكون معفاة من الضريبة أو بأقل من الضريبة الخاضعة لها الوضعية الأصلية، و مثال على ذلك هو تحقيق المكلف لعدة مدا خيل و يقوم بالتصريح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.²

كما يعتبر القائم بتنظيم إفساره خلافا للواقع للحيلولة دون تحصيل الضرائب و الرسوم المدين بها مرتكبا لجريمة الغش الضريبي و هذا ما جاءت به بعض النصوص الضريبية فالمادة **02/407** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة **05/118** من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة **34** من قانون الطابع و المادة **119** من قانون التسجيل فهاته المواد كلها نصت على هذا.

ب) العمليات الوهمية :

تتمثل هذه الصورة خاصة في استعمال وثائق و فواتير مزيفة أو صورية كأن يمارس الجاني نشاطا تجاريا أو صناعيا مستعملا سجلا تجاريا لشخص متوفى أو عديم الأهلية القانونية أو غير موجود أصلا، أو أن يقدم المكلف بالضريبة وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية و التي تسترجع مبالغ الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة الموجودة في الفواتير الوهمية و هو ما يسمح للمكلف الحصول على تعويضات عن رسوم لم يسبق له دفعها للخرينة العامة. كما تخفف من حجم الربح الخاضع للضريبة نظرا لما تحمله الفواتير من مبالغ باهظة.¹

الفرع الثاني : التملص الضريبي أو الجزئي من أداء الضريبة :

إن إدارة الضرائب بعد تصنيفها للضريبة تسعى بكل الطرق إلى تحصيلها إلا أنه و في الكثير من الأحيان تواجه صعوبات تتمثل في امتناع المكلف عن أداء الدين الواجب عليه اتجاه إدارة الضرائب أو يقوم بدفع جزء من هذه الديون بعد حصوله على تسهيلات في الدفع من دون أن يكمل دفع الجزء الآخر .

و السؤال الذي يدور بأذهاننا بخصوص هذه الجريمة هل لقيام هذه الجريمة يشترط أن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى تخلص المكلف من أداء ما عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب أم يكفي فقط اللجوء إلى إحدى طرق الاحتيال ؟!

برجعنا إلى أغلب النصوص القانونية الخاصة بالضرائب فإننا نجد أنه لا يشترط تحقيق نتائج معينة عند استعمال الطرق الاحتيالية و هذا بغض النظر عن تمكن المكلف من التخلص من أداء الضريبة أم لا فهذا لا يحميه من العقاب حتى و لو قام بتسديد ما عليه من ديون و أبدى استعدادا لذلك ما لم تتنازل إدارة الضرائب عن شكاواها .

الفرع الثالث: العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال و التملص من الضريبة

كما أشرنا أعلاه فإن محاولة الغش الضريبي لا يشترط لقيامها نتيجة معينة و لهذا لا داعي للنظر في وجود علاقة السببية من عدمه إذا كانت هناك متابعة .

لكن في حالة المتابعة على أساس جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فإنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني ، لكن في حال ما إذا قامت إدارة الضرائب بربط الضريبة ربطا خاطئا دون إطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة فإن

¹ جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري -مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء -الدفعة 15 -المرجع السابق ص 14 نقلا عن الدكتور -

الشروبي -جرائم الضرائب و الرسوم -ج 11 - ص 241

علاقة السببية تتوفر هنا ، و تنعدم إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو في تقرير الإعفاء منها..

فإذا أنفتحت الرابطة السببية بين طرق الاحتيال و التملص من الضريبة وقفت مسؤولية المكلف عند حد الشروع في جريمة الغش الضريبي متى باشرها عن قصد .

و يثار التساؤل حال تداخل الأسباب التي ساهمت في التملص من الضريبة و رغم اختلاف الفقه في ذلك إلا أنه يتضح أن القضاء الجزائي درج على الأخذ بالسبب المباشر و الفوري لحدوث النتيجة ، كما يشدد القضاء على ضرورة قيام علاقة السببية و وجوب بيانها في قرار الإدانة حتى يمكن مراقبة صحة تطبيق القانون و ذلك تحت طائلة النقض¹

الفرد الرابع : المحاولة في جريمة الغش الضريبي

المحاولة كما عرفتها المادة **30** من قانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا أوقف أو خاب أثرها لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها و من ثم يكفي لوقوع الجريمة مباشرة إحدى طرق الاحتيال السالف ذكرها سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها .

و لقد نصت مجمل النصوص الضرائبية على العقاب على المحاولة في جريمة الغش الضريبي و هذا بنفس العقوبة المقررة للجريمة التامة حيث نصت المادة **532** من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه : « يعاقب كل من يستخدم طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص ...»

و المادة **117** من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة **34** من قانون الطابع جاء فيها « كل من ينقض أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة ..» و كذلك في نص المادة **119** من قانون التسجيل «كل من خفض أو حاول تخفيض...» و نفس الشيء في المادة **353** من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

و قد استتنتت المادة **532** من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة **119** من قانون التسجيل من تطبيق نفس الأحكام السابقة على محاولة إخفاء المبالغ و المنتجات الخاضعة للضرائب و الرسوم ما لم تتجاوز قيمة الإخفاء عشر المبلغ (**10/1**) الخاضع للضريبة أو مبلغ **10.000** دج في مجال الضرائب غير المباشرة أو مبلغ **1000** دج فيما يخص حقوق التسجيل .

و ما تجب فيه التفرقة هو مباشرة أعمال الاحتيال التي تشكل بدءاً في التنفيذ و ذلك بتقديم الوثائق المزورة المثبتة لنتائج نشاط المكلف مثلاً و بين إعداد هذه الوثائق لمجرد المحاسبة دون استظهارها و التحجج بها لدى إدارة الضرائب فهذا لا يكون إلا أعمالاً تحضيرية و هي غير معاقب عليها .

¹قرار صادر في **1971/10/19** ملف رقم **6641** - جيلالي بغدادي - الإجتهد القضائي في المواد الجزائية - الجزء الثاني - الديوان الوطني للأشغال التربوية **2001** صفحة **92**.

المطلب الثاني: الركن المعنوي

تستلزم جريمة الغش الضريبي بالإضافة إلى الركن المادي الذي ينص و يعاقب عليه القانون أن يصدر هذا الفعل المادي عن الإرادة الأثمة لدى الجاني أي أن تكون هذه الإرادة مخالفة لما جاء به القانون ، فالغش الجبائي جريمة عمدية تتطلب قصدا عاما بعلم الجاني بهذا التحايل الذي يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة . و قد شددت مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمالها عبارة "عمد" فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي .

و بالإضافة إلى القصد الجنائي العام تقتضي هذه الجريمة قصدا خاصا تتجه فيه نية الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

الفرع الأول: القصد الجنائي العام

إن القصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية و يعرف على أنه علم الجاني بأنه يقوم مختارا بارتكاب الفعل الموصوف جريمة في القانون و علمه بأنه بذلك يخالف الأوامر و

النواهي التي جاء ذكرها في القانون . ففي جريمة الغش الجبائي فإن المكلف بالضريبة عالم بأن سلوكه الذي أتاه سواء أكان إيجابيا أو سلبيا فإنه غير شرعي و على الرغم من ذلك اتجهت إرادته من دون أي قيد أو إجبار على إثيان و مباشرة أفعال الاحتيال التي مؤداها هو الوصول إلى التخلص من أداء الضريبة أو تصفيتا كلها أو بعضها .

فإذا أخفى المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوفرا لديه ، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال و

إيقاع إدارة الضرائب في الغلط و هذا ما جاء به قرار مجلس الدولة الفرنسي حيث ذهب إلى وجوب مراقبة القاضي و تأكده مما إذا كان المكلف بالضريبة قد أتجه فعلا إلى إبعاد إدارة الضرائب عن المراقبة من أجل تحصيل مالها لديه¹

و عليه فإنه يتعين أن تكون إرادة الجاني متجهة إلى إيقاع إدارة الضرائب في الغلط و هذا عن طريق استعمال مختلف طرق الاحتيال من إخفاء أو تدليس أو احتيال .

الفرع الثاني : القصد الجنائي الخاص

يتمثل القصد الجنائي الخاص في الغاية التي يقصد منها المكلف بالضريبة إثيانه للجريمة فضلا عن إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائي، فجل النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الجبائي تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني أي المكلف بالضريبة و نيته من مباشرة أعمال الاحتيال إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و بالتالي حرمان إدارة

¹قرار مجلس الدولة الفرنسي مأخوذ من :

الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة و من هنا نستشف نية المكلف بالضريبة و رغبته في الإثراء غير المشروع باستعمال و مباشرة طرق إحتيالية تؤدي إلى التخلص من الضريبة بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

فقد جاء في الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة الفرنسي:

« la notion de Manoeuvres frauduleuses implique comme celle de mauvaise foi une action consciente et personnelle du contribuable pour éluder L'impôt mais elle s' en distingue par L'exigence en outre d'un montage destiné à égarer L'administration »¹

الجدير بالذكر أن الغاية من ارتكاب جريمة الغش الضريبي لا يكون دائما هو الرغبة في الإثراء غير المشروع على النحو السابق بيانه و هو ما يستخلص مما ذهبت إليه الغرفة الجنائية الفرنسية حيث أدانت أستاذ مطبق بكلية الحقوق بسبب امتناعه عن تسديد الضريبة الواجبة عليه لأسباب إيديولوجية²

الأصل أن يقع عبأ إثبات الركن المعنوي على عاتق من ادعى ، أي على النيابة العامة و إدارة الضرائب ، كما يتعين على القاضي الجزائي في حالة الحكم بإدانة المكلف بالضريبة بجريمة الغش الضريبي أن يبرز الركن المعنوي كما جاء ذكره أعلاه و إلا كان حكمه مشوبا بالقصور في التسبيب .

و قد تقام البيئة على توافر النية في الغش الجبائي في غياب الإقرار من خلال الظروف و الوقائع التي تحيط بالجرم و هي فرضية نادرة يميل فيها القضاة إلى افتراض النية في بعض الحالات . فقد تستخلص النية من كون المسير لم يلي النداء لإنذارات إدارة الضرائب المتكررة بالدفع ، و يمكن كذلك استخلاص سوء نية المكلف في حالة معارضة مخالقات مستندة على محاسبة غير صحيحة أو مزورة و هذا لكون الجاني محترفا و ممتهنا للتزوير و الاحتيال في المعلومات المقدمة لإدارة الضرائب

المبحث الثالث : آثار الغش الجبائي

نظرا لأهمية الضريبة في تمويل نفقات الدولة حيث أنها تعتبر من أهم المصادر المالية للدولة و نظرا لاعتبارها أداة فعالة في تحقيق العدالة الاجتماعية و اعتبارها كذلك وسيلة في يد الدولة لإرساء سياستها الاقتصادية و محاربة التضخم ، و إحداث توازنات اقتصادية كبرى فإن الغش الجبائي يشكل عائق أمام تحقيق أهداف الدولة و تنتج عنه مجموعة من الآثار .

¹المرجع السابق -ص 919 Fiscale Les grands arrêts de la jurisprudences

²بويذة يوسف - جريمة الغش الضريبي - مذكرة نهاية التبريص - المعهد الوطني للقضاء -دفعه 10-1999 / 2000 ص 05- نقلا عن

المطلب الأول: الآثار المالية و الاقتصادية.

الفروع 1: الآثار المالية.

إن الغش الجبائي يحرم الدولة من مصادر التمويل و الذي يضمن لها حرية قرارها السياسي خلافا على الاقتراض الخارجي أو إلى طبع نقود بدون مقابل مؤدية بذلك إلى رفع نسبة التضخم مما يشجع على الادخار الوطني و تقلص نشاطات السلطات العمومية و هكذا فالدولة تستثمر أقل و توظف في هياكلها أقل و تنفق أقل من أجل إنجاز الهياكل القاعدية . و أمام هذه الوضعية يزداد الضغط الجبائي حيث تلجأ الدولة إلى الرفع من المعدلات الضريبية أو إصدار ضرائب جديدة تفرض على الذين لا يمكنهم الغش حتى يسمح بضخ أموال جديدة و تحجم عن تقديم الإعانات و الإعفاءات الجبائية الشيء الذي يؤثر سلبا على المكلفين و يدفعهم إلى غش و تهريب مضاعفين .

الفروع 2: الآثار الاقتصادية

إن تأثير العامل الاقتصادي مرتبط بالعامل المالي ، بحيث أن التقدم الاقتصادي لبلد ما يسمح بظهور مراكز مالية متطورة و لهذا فالغش الضريبي إذا أثر على النظام المالي فإنه سوف يؤثر حتما على النظام الاقتصادي حيث يؤدي إلى :

- إفساد المنافسة.
- عرقلة التقدم الاقتصادي
- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي
- التقليل من رؤوس الأموال الموجهة للاستثمار .

المطلب الثاني : الآثار الاجتماعية والآثار على فعالية النظام الضريبي

الفروع الأول الآثار الاجتماعية

من جراء التهرب الجبائي لبعض المكلفين فإن الدولة تلجأ إلى سن القوانين التي تزيد من معدلات الاقتطاع و ذلك لتؤمن لنفسها هامش الأمان و بالتالي يتحمل هذا العبء المكلفين النزهاء الذين أدوا واجبهم نحو إدارة الضرائب و عليه فإن النزهاء يفكرون في عدم التسديد لأنهم وحدهم الذين يتحملون تبعات التهرب الجبائي و يدفعون دائما ما هو مفروض عليهم إضافة إلى ذلك هذا ينجر عن الغش الجبائي الآثار الاجتماعية التالية :

- تنامي ظاهرة الفقر
- قلة ميل الأفراد نحو العمل و الجد و خلق الثروات.
- اهتزاز الكيان الاجتماعي و ضعف التضامن الوطني .
- تهلhel الجهود الاجتماعي للدولة و عدم تحقيق نتائجه خصوصا التقليل من الفوارق الاجتماعية.

يعتبر الغش الجبائي نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة الغش الجبائي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي. في هذا المجال نجد أن الغش الجبائي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية و يبتعد عن التكافل الاجتماعي كما يقلص الإيرادات المالية للدولة لذلك يعمل الغش الجبائي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية الاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

الفصل الثاني: آليات كشف و قمع جريمة الغش الجبائي:

تنطوي آليات كشف و قمع جريمة الغش الجبائي على معاينتها ، إجراءات متابعتها و الجزاءات المقررة و تنفرد جريمة الغش الجبائي عن باقي جرائم القانون العام ببعض الإجراءات الخاصة و المتميزة أثناء المتابعة ، و بما أن الجريمة الضريبية يتعين إخضاعها للأحكام العامة في قانون العقوبات فإن القانون الضريبي باعتباره ينشئ علاقة ضريبية بين الدولة و الأشخاص بمقتضاها يفرض عليهم المساهمة في الإيرادات العامة للدولة و القيام بالواجبات التي تضمن تحقيق هذا الغرض و المصلحة الضريبية للدولة قد تضر بها الجريمة ضررا يؤثر في إيراداتها العامة مما يتعين أن يكون الجزاء المترتب على هذه الجريمة منطويا على جزاءات متعددة و متباينة الطبيعة .

و تتفق مجمل النصوص الضريبية من حيث إجراءات المتابعة و الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي و سيتم عرض ذلك فيما سيأتي تباعا مع استثناء المخالفات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة التي تضبط كما هو الشأن في مادة الجمارك طبقا لنص المادتين **556** و **570** من قانون الضرائب غير المباشرة و المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المرتكبة بمناسبة الإستيراد و التصدير طبقا لمقتضيات المادة **150** من قانون الرسوم على رقم الأعمال لأن الملاحقة بشأنها و أحكامها تكون كما هو الحال في المخالفات الجمركية .

المبحث الأول: المعاينة و الرقابة الجبائية

إن المكلف بالضريبة يسعى لتخفيض تكاليف الجبائية و ذلك بتخفيض الوعاء الضريبي مما يؤثر مباشرة على مصالحي الخزينة. و من أجل الحفاظ على هذه المصالح و القيام بمحاربة الغش الجبائي الذي يقوم به المكلف نتيجة للنظام التصريحي المعمول به فإن الوسيلة الأولى للحد من الغش الجبائي تتمثل في المعاينة. لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوقا و صلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات و صدقها و قانونيتها .

فمعاينة جريمة الغش الجبائي تختلف عن باقي جرائم القانون العام و هذا نظرا لطبيعتها و طرق ارتكابها لهذا فقد خصها القانون بطريقة خاصة و هذا من جهة الأشخاص المؤهلين بالمعاينة و الصلاحيات المخولة لهم و طريقة التحقيق الجبائي و التي تعتمد على تقنيات و آليات محددة و هذا ما يتم التطرق إليه فيما يأتي:

المطلب الأول : معاينة جريمة الغش الجبائي

ينتظر في هذا المطلب إلى الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة و الصلاحيات المخولة لهم قانونا لأداء مهامهم .

الفروع الأول : الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الجبائي¹

ما يلفت الانتباه بالنسبة لهذه المسألة هو عدم انسجام النصوص الضريبية، فقائمة الأشخاص المؤهلين تختلف من نص إلى آخر و في هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص إلى ثلاثة :

- **قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع** : حصر هذان النصان صلاحية إثبات الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين دون سواهم و هذا ما نصت عليه المادتين : **504** من قانون الضرائب غير مباشرة و المادة **21** من قانون الطابع .

- **قانون الرسم على رقم الأعمال** : وسع هذا النص من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذا القانون بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية و أعوان إدارة الضرائب المختلفة و أعوان الضرائب المباشرة و التسجيل و أعوان الجمارك و أعوان قمع الغش و الجرائم الاقتصادية و هذا حسب المادة **112** منه.

- **قوانين الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التسجيل** : لم تعين هذه النصوص الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين.

و يثور التساؤل بالنسبة لهذه القوانين حول ما إذا كان من حق ضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الجبائي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانون الضرائب غير المباشرة و الطابع و من ثم لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات .

يكون الجواب بجواز الإثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم بحيث تكون من صلاحياتها البحث و جمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تستبعد بنص صريح.

و يكون الجواب بعدم الجواز إذا نظرنا إلى خصوصيات هذا النوع من الجرائم التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها ، فيكون ذلك من طبيعة الأمور التي تختص دون سواها بإثبات الجرائم المتعلقة بها طالما أنها الجهة المؤهلة لاكتشافها ، و مع ذلك فالرأي الراجح في نظرنا هو أنه طالما لا يوجد نص صريح

¹ - د / أحسن بوسفيعة - المرجع السابق - الطبعة السادسة ص 431-432.

يستثنى ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم ، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية .

الفصل الثاني: حماية الأشخاص المؤهلين لإثبات الجريمة

لقد خول المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الجبائي السابق ذكرهم بصفة عامة صلاحيات عدة و هذا حتى يتمكنوا من القيام بالبحث و الكشف عن الجريمة و مرتكبيها و جمع الاستدلالات التي يجب التحقيق فيها .

و من أهم الصلاحيات المنوطة بهم تحرير محاضر لإثبات المخالفات حسب ما نصت عليه المواد: **505- 506** - **507** و **508** من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة **112** من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

من أجل ممارسة حقهم في المعاينة خاصة في حال وجود قرائن على ممارسات تدليسية فإن الإدارة الجبائية ترخص لأعاونها الذين لهم رتبة "مفتش" على الأقل و المؤهلين قانونا للقيام بهذه الإجراءات لكشف التصرفات التدليسية .

حددت المادة **37** من قانون الإجراءات الجبائية في فقوتها الأخيرة توقيت هذه العملية حصريا بقولها " لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا و لا بعد الساعة الثامنة مساء".

نظرا لحساسية هذا الإجراء و في ظل المصادفات التي يمكن أن تحدث و التي استدعت وجود ضابط الشرطة القضائية ، فإن الأعوان عليهم تقييد كل الملاحظات الممكنة مع السرعة في الجرد و الصرامة في التطبيق و عليه فإن المادة **37** من قانون الإجراءات الجبائية نصت على هذه الإجراءات كما يلي :

- يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان و حين إجرائها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى شاغل الأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر .

و يعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار .

في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة ، برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام .

- و في حالة غياب أي شخص عن الأماكن ، يطلب ضابط الشرطة القضائية - لهذا الغرض - شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية.

و في حالة استحالة طلب الشاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي .

على إثر انتهاء المعاينة يتم تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات و تدون فيه المعاينات

المسجلة و يتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص¹

- تعريف الأشخاص الذين أجروا المعاينة.

- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية جراء المعاينة و صفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر ، الشهود المختارون ..).

- تاريخ و ساعة التدخل .

- جرد المستندات - الأشياء و الوثائق المحجوزة.

¹الأستاذ: العيد صالحى - الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية - طبعة 2005 - دار هومه ص 61-62

تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله و ترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي خص بالمعاينة .

و حسب المادة **508** من قانون الضرائب الغير مباشرة يقرأ المحضر على المخالف متى كان حاضر أثناء تحريره و تعطى له نسخة و يشار إلى ذلك بالمحضر ، و إذا كان غائبا و له مكان معروف فيبلغ له خلال **48** ساعة من الاختتام ، أما في الحالة العكسية فإن المحضر يعلق خلال نفس المدة على باب دار البلدية التابع لها مكان الحجز أو تحرير المحضر .

و لعل ختم المادة **38** من قانون الإجراءات الجبائية المحددة لنتيجة المعاينة الإجرائية بوجود التزام ضابط الشرطة القضائية و أعوان الإدارة الجبائية كتمان السر المهني يبين بوضوح حساسية هذه العملية و خطورتها من جهة و عمق عمل الإدارة الجبائية في التأسيس للوعاء الضريبي و تدقيقه من جهة أخرى .

فباستثناء قانون الضرائب غير المباشرة الذي نص على إجراءات شكلية يتعين احترامها عند تحرير المحاضر فحسب المادة **505** لم تخضع باقي النصوص في تحرير محاضر إثبات الغش الضريبي لأي شكلية معينة بل نفهم من قانون الرسم على رقم الأعمال أن لكل جهة مؤهلة لإثبات المخالفة تحرير محضرها وفقا للأوضاع و الإجراءات التي تحكم تحرير محاضرها .

و الجدير بالذكر أن القانون لم يخص محاضر أعوان إدارة الضرائب بأية قوة ثبوتية خلافا لما هو جاري العمل به بالنسبة لمحاضر إثبات الجرائم الجمركية و المخالفات المتعلقة بالمنافسة و الممارسات التجارية .

و لقد خول المشرع أعوان الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية سلطة مباشرة بعض إجراءات الاستدلال التي من شأنها إحكام الرقابة و الكشف عن الجرائم ن المادة **538** من قانون الضرائب غير المباشرة و المواد : **309-312-313-315** من قانون الضريبة كسلطة الإطلاع على السجلات و المستندات و الأوراق و التحقق من احترام أحكام قانون الضرائب المباشرة.

كما منحهم المشرع سلطة مباشرة بعض إجراءات التحقيق كتفتيش المنازل الذي لا يتم إلا بناء على أمر من موظف سام و بعد ترخيص من السلطة القضائية و في حضور ضابط شرطة قضائية حسب المواد : **499** إلى **501** من قانون الضرائب غير المباشرة .

و فضلا عن ذلك، منح قانون الضرائب غير المباشرة أعوان الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية فأجاز لهم حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة في الغش (المواد من **511** إلى **517**)، و في هذه الحالة يتعين على الأعوان الذين باشروا الحجز التصريح بالحجز إلى المتهم و الإشارة إلى

ذلك في المحضر كما يجب عليهم أن يذكروا في المحضر نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و حضور المتهم أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الاستدعاء الموجه إليه للحضور و

اسم و صفة و قبول الحارس¹

¹د/ أحسن بوسقيعة- المرجع السابق- الطبعة السادسة – ص : 432- 433

و عندما لا يكون للمحجوز عليه محل إقامة معروف في التراب الوطني فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام و يرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف و يجب أن تحمل الرسالة بيان مكان و تاريخ تحرير المحضر.

في حالة ما إذا كان سبب الحجز مستندا على التزوير أو إتلاف الدفاتر و النسخ و غيرها من الوثائق فإن المحضر يبين فيه التزوير أو الإتلاف أو التحويل الحاصل و تبقى الوثائق المذكورة و المؤشر عليها مرفقة بالمحضر.

باستثناء ما نصت عليه المادة **507** من قانون الضرائب غير المباشرة فإن الأشياء المحجوزة تودع في مكتب الضرائب القريب جدا ، و يمكن وضعها و إن أقتضى الحال في حظيرة المحجوزات لتباع بعد ذلك من قبل قابض الضرائب إذا لم يقدم الطرف الذي وقع عليه الحجز اعتراضا على ذلك خلال المهلة القانونية ما لم يؤذن بالبيع من طرف القضاء قبل حلول الأجل المقررة قانونا و ذلك في حالة ما إذا كانت الأشياء المحجوزة محل تلف.

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية

من الضروري الوقوف على أن التشريع الجبائي الساري المفعول حاليا قد أعطى إطارا قانونيا تطبيق وفقه الرقابة الجبائية من خلال امتيازات و صلاحيات تسمح للإدارة بالقيام بمهمة الرقابة في ظروف عادية و حسنة .

و كذلك في مختلف القوانين الجبائية فقد أملت عدة التزامات على المكلفين و بالمقابل أعطت للمكلف عدة ضمانات و هذا لحمايته من كل تعسف محتمل من لدن المصالح الجبائية و بالتالي نقسم هذا المطلب إلى :- السند القانوني للرقابة الجبائية ثم أشكال الرقابة الجبائية و أخيرا حقوق و واجبات المكلف .

الفصل الأول: السند القانوني للرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية لسند قانوني للقيام بمهامها على أحسن وجه فإن المشرع منحها جملة من الحقوق التي تستطيع من خلالها ممارسة مهامها دون محاباة أو ميول و التي تضيي بواسطتها الشرعية على استعمال حقوقها التالية :

- حق الإطلاع .
- حق الزيارة .
- حق الرقابة .
- حق استدراك الأخطاء .

1 : حق الإطلاع

يعتبر هذا الحق من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية و الذي يسمح لها بالإطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات فيما يخص الوعاء أو التحصيل .

و عن طريق هذه الصلاحيات التي يقوم بها موظفي الإدارة الجبائية الذين لا تقل رتبهم عن مراقب مع إلزامهم بالسهر المهني عند أداء مهامهم حيث يتسنى للإدارة الجبائية إتمام المعلومات التي بحوزتها أو من أجل التأكد من المعلومات المقدمة من المكلفين أثناء تقديم محاسبتهم.

لهذا فإن حق الإطلاع هو " وسيلة مساعدة للرقابة الضريبية" التي من الممكن أن تسبق إجـراء.

الرقابة لإتمام المعلومات التي تحوزها المصلحة مسبقا أو بشكل موازي لها للتحقق من المعلومات المجمعة عند مراقبة الملف و المحاسبة¹.

2: حق الزيارة

لكي يتم المحققون مهمتهم على أكمل وجه في إطار مباشرة البحوث الميدانية المتمثلة في المعاينة المادية فإن أعوان الضرائب يستمدون من القانون الجبائي حق زيارة المكلفين الذين يسمح لهم بموجب هذا الحق التحرك بحرية في المقرات المهنية ، حيث يمكنهم مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء المكلفين البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية صناعية أو حرة بدون تصريحات مما يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب و الرسوم .

هذا الحق يسمح لأعوان الضرائب ، متابعة تحركات البضائع في مختلف مداخل التسويق و مراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين و المسوقين .

هذا الحق يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات إذ يعتبر الوسيلة الأكثر نجاعة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي ، و هذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الأولية و المنتجات المصنعة ...الخ.

و أخيرا يمكن للمحقق استعمال طريقة المراقبة المفاجئة إذا كانت الحالة تقتضي ذلك لأنه أحيانا عند إرسال إشعار بالمراقبة تفقد المراقبة فعاليتها فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن للمكلف أن يحجبها في حالة استلامه لإشعار التحقيق².

3: حق الرقابة

حسب المادة **20** فقرة **03** من قانون الإجراءات الجبائية " تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات " .

إذا تعتبر الإدارة حق الرقابة من أهم الأساليب التي تمنح للإدارة الجبائية إمكانية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، فالرقابة تتمثل في " مجموع العمليات التي من شأنها التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية³

و أخيرا يمكن القول بأن الفرق بين حق الإطلاع و حق الرقابة يكمن في أن الأول يهدف إلى طلب المعلومات فقط في حين أن الثاني يهدف إلى طلب المعلومات ثم القيام بالتصحيحات المطلوبة على الأوعية المصرح بها من قبل المكلفين .

4: حق استدراك الأخطاء:

هذا الحق هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تفويجات لنفس المدة و نفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة .

و يتمثل حق استدراك الخطأ الذي تمارسه الإدارة الجبائية في إطار إجراءات الرقابة من أجل تصحيح الأخطاء أو الغش الممارس من طرف المكلفين و هذا حسب المادة **326** من قانون الضرائب.و يمكن القول بأن المشرع منح للإدارة الجبائية الحق في العودة إلى مراقبة إخضاعات قد تمت حتى يسمح لها بتصحيح الأخطاء المرتكبة عند تحديد وعاء الضريبة ، و قد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة (04) سنوات فيما يخص الضرائب المباشرة و الرقم

¹ — المادة **45** من قانون الإجراءات الجبائية

² Thierry Lambert "Le contrôle fiscal " édition economica paris 1988 page -66

³ -philipe colin « la vérification fiscale economica »- paris 1979 page17

على رأس الأعمال حسب ما جاء في المادة **39** من قانون الإجراءات الجبائية . إلا أن هذه المدة قابلة للتمديد إذا اعترضها على سبيل المثال إشعار بتقدير و تصليح الخطأ من طرف الإدارة.

الفرد 2: أشكال الرقابة إن التصريحات المقدمة من قبل المكلفين و نظرا لطبيعتها جعلت الإدارة الجبائية تلجأ إلى توزيع تدخلها في مجال مراقبة هذه التصريحات ، فالرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال منها :

- الرقابة الفهرسية

- الرقابة بعين المكان

1: الرقابة الفهرسية

تكن أهمية هذه الرقابة في قدرتها على سرعة اكتشاف الأخطاء التي تكون متضمنة في التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

و تتم هذه الرقابة في مكاتب المتفشيات و وفق الملفات الممسوكة من قبلها فهي تهدف أولا إلى تصحيح لأخطاء المادية ثم إلى مراقبة مجمل التصريحات و مقارنتها مع ملفات المكلفين و تأخذ هذه الرقابة شكلين هما:

- الرقابة الشكاكية.

- الرقابة بناء على الوثائق.

أ) الرقابة الشكاكية¹:

تعد الرقابة الشكاكية الخطوة الأولى التي تباشرها الإدارة الجبائية في عملية الرقابة ، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة فهي تشمل العمليات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة (أخطأ الحساب - المعدلات) .

و تقوم كذلك بمقارنة المعطيات المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية فيما يتعلق مثلا بالرسم على النشاط المهني (**TAP**) و الرسم على القيمة المضافة (**TVA**) و التصريحات السنوية المتعلقة بأرباح الشركات (**IBS**) والضريبة على الدخل الإجمالي (**IRG**) مع المعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية .

ب) الرقابة بناء على الوثائق:

تعمل الإدارة عن طريق هذا الشكل من الرقابة بمراقبة مجملة على الوثائق المقدمة من قبل المكلف مراقبة كل النقاط و الأرقام التي تتضمنها التصريحات مع الملفات الملحقة و مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تمتلكها الإدارة.

¹ : Rapport sur le contrôle fiscale " institut d'économie douanière et Fiscale " 2003 page 2 et 3

و عليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل و مقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة تربطها من سنة إلى أخرى، و في إطار ممارسة هذا النوع من الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجييه(3) ثلاثة أنواع من الطلبات إلى المكلفين و التي يجب التفرقة بينهما و يتعلق الأمر بالطلبات التالية :

- طلب المعلومات .
- طلب الأدلة
- طلب التوضيحات و التبريرات

2) الرقابة بعين المكان:

في هذا النوع من الرقابة تعمل الإدارة إلى الخروج عن إطارها الضيق و ذلك بعد قيامها بالرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق، غير أن الفرق بين الرقابة الفهرسية و الرقابة الشكلية و الرقابة بعين المكان يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة و الهدف المسطر فهذه الرقابة تسمح بالتأكد من صحة التصريح الجبائي و ذلك بمقارنة العناصر المتوفرة و كذلك المظاهر الخارجية لثروة الممولين ، كما أنها تشمل جميع الضرائب و الرسوم و تكون بزيارة الورشات و أماكن التخزين للمؤسسات و هي الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة و التي تعكس فعليا النشاط الحقيقي. كما أن هذه الرقابة تمس النشاط " التحقيق المحاسبي " و الأشخاص الطبيعيين ، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

أ) الرقابة المحاسبية:

تعرف الرقابة المحاسبية بأنها مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقق في عين المكان من جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما و مقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال و ذلك من أجل:

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
 - ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية
 - التجانس التام بين الكتابات المحاسبية و الأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية .
 - التناسق التام بين المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية و المعطيات الشبه المحاسبية.
- و تسمح كذلك بتصحيح الأخطاء المكتشفة في التصريحات الجبائية و حتى تكون هذه الرقابة تامة لا بد أن تتم مراقبة المحاسبة على طول مدة غير متقدمة .

ب) الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:

إضافة للتحقيق في المحاسبات الذي تقوم به الإدارة الجبائية هناك نوع آخر من الرقابة شرع العمل به ابتداء من الإصلاحات الأخيرة سنة 1992 و المتمثل في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تكملة للتحقيق في المحاسبات بحيث أن هذا النوع من الرقابة يخص الضريبة على الدخل و الضريبة على الدخل الإجمالي (I R G) للأشخاص الطبيعيين .

إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة و من جهة أخرى الذمة المالية، و مختلف مملاكات المكلف¹

¹ Philippe coline « La vérification Fiscale » édition economica – paris – édition 1979 – page – 08-

و وفقا للمادة **21** من قانون الإجراءات الجبائية يهدف هذا النوع من الرقابة إلى التحقق من مدى الانسجام بين المداخل المصرح بها من جهة و الوضعية المالية للأشخاص الطبيعيين من جهة أخرى
إذن فهي تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من المداخل المصرح بها فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي و التصريح بالتجانس مع :

12. عناصر نمط المعيشة.

13. الوضعية المالية.

14. النفقات الاستهلاكية.

15. نمو ثروة المكلفين.

16.

الفصل 3: واجبات و ضمانات المكلفين

نظرا للعلاقة المتميزة التي تربط المكلفين بالإدارة الجبائية ، و نظرا لخوف المشرع من تسلط الإدارة على المكلفين فقد قام بتحديد مجموعة من الحقوق التي تسمح بحماية المكلفين ، لكن حتى يستطيع المكلف الاستفادة من هذه الحقوق فقد أوجب عليه المشرع جملة من الواجبات التي يجب عليه القيام بها على أحسن وجه و هنا ندرس : واجبات المكلفين ثم ضماناتهم.

1) واجبات المكلفين:

من أجل ضمان السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي و توفير الشروط المثلى لها و لأجل أن يتجنب المكلف بالضريبة كل عقوبة ممكنة الحدوث وضعت الإدارة الجبائية واجبات خاصة بالمكلفين بعض هذه الواجبات تتمثل في :

17. الواجبات المحاسبية.

18. الواجبات الجبائية .

أ) الواجبات المحاسبية:

يجب على المكلفين في النظام الحقيقي احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التقيد التام بها و ذلك حتى تكون هذه المحاسبة دقيقة و لها القوة الائتمانية .و ذلك وفقا للمخطط المحاسبي الوطني و من جهة أخرى فإن المشرع ألزم المكلفين بإمسك مجموعة من الدفاتر " دفتر الجرد ، دفتر اليومية " وفقا لمجموعة من الشروط الضمنية و الشكلية المحفظيين بها لمدة **(10)** عشرة سنوات و أي إخلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض المحاسبة .

• مسك دفتر اليومية :

إن مسك هذا الدفتر حدد بموجب المادة **09** من القانون التجاري، فكل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية و هذا حسب المادتين **09** و **10** من القانون التجاري الجزائري.

مع التوضيح أن المحاسبة يجب أن تكون ممسوكة بصفة جيدة وفقا للقوانين و القواعد السارية المفعول.

إن المحاسبة تكون مبنية وفقا للاستعمال اليومي لدفتر اليومية، و ذلك بالتسجيل يوم بيوم عمليات المؤسسة مع إجمال نتائج العمليات شهريا على الأقل بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكل الوثائق المساعدة على مراقبة العمليات يوميا.

• مسك دفتر الجرد:

إلزامية مسك دفتر الجرد محدد في المادة **10** من القانون التجاري الذي ينص على إجراء الجرد . هذا الأخير يتضمن بصفة مدققة جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية و الجرد يسمح بتوقيف أرصدة الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية و كذلك حساب الربح و الخسارة .

ب) الواجبات الجبائية:

بالإضافة إلى الواجبات المحاسبية أزم المشرع المكلفين بأداء واجبات جبائية أخرى تتمثل عموما في:

- التصريح بالوجود.

19. التصريحات الشهرية المتعلقة برقم الأعمال.

20. التصريح السنوي بالمداهيل .

21. التصريح بالتنازل و التوقف عن النشاط .

***التصريح بالوجود:** حسب المادة **183** من قانون الضرائب المباشرة فإنه " يجب على كل المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، أو الضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا في الثلاثين يوم من بداية النشاط إلى مفتش الضرائب التابعين له تصريحا بالوجود مطابق للنموذج الذي تقدمه الإدارة . فهذا التصريح يمكن الإدارة الجبائية من معرفة هوية الممول الجديد و كذا لأي صنف من أصناف الضريبة سوف يخضع .

*** التصريحات الشهرية أو الثلاثية المتعلقة برقم الأعمال:** إن المكلفين الممارسين لنشاط ما و الخاضعين لأنواع من الضرائب و الرسوم ملزمين على التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا على مطبوعات نموذجية تصدرها الإدارة الجبائية مثل

G50

*** التصريح السنوي بالمداهيل:** نظرا للطبيعة التصريحية للنظام الجبائي، فقد أُلزم المشرع الأشخاص الطبيعيين بالتصريح بمداهيلهم السنوية و الأشخاص المعنوية بالتصريح بنتائجهم المحققة خلال السنة المالية و ذلك من خلال نماذج موضوعية تحت تصرفهم من المصالح الجبائية ، هذا التصريح يمكن أعوان الإدارة من معرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة و ذلك من خلال كل سنة نشاط منقضية، و حتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له فإن الإدارة الجبائية لا تعفيه من هذا الالتزام .

***التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:** أوجب المشرع على المكلفين التصريح عن توقف النشاط أو التنازل عنه خلال فترة زمنية محددة بـ (10) عشرة أيام ابتداء من تاريخ التوقف.

2 (أ) ضمانات المكلف بالضريبة:

لتفادي الأضرار التي يمكن أن يقع ضحيتها المكلف خلال التحقيق، فإن المشرع قد منح له ضمانات أثناء القيام بحق المراقبة و تتمثل هذه الضمانات في:

أ) الإشعار بالرقابة :

تحت بطلان الإجراءات فإن التحقيق في المحاسبة لا يمكن أن يتم بدون أن يكون المكلف المعني بالتحقيق على دراية عن طريق تقديم إشعار التحقيق مع إشعار بالاستلام أو بالإمضاء هذا الإشعار بالتحقيق يحتوي على المعلومات التالية :

- * التاريخ و الوقت الذي يتم فيه أول تدخل .
- * الفترة المعنية بالتحقيق فيها .
- * الوثائق و المستندات الواجب تحضيرها.
- * الضرائب و الرسوم و كافة الحقوق المعنية بالتحقيق .

إضافة إلى أن المكلف الخاضع للرقابة الجبائية تمنح له مدة لتحضير و تجميع محاسبته هذه المدة يجب ألا تتعدى "10" أيام من تاريخ استلام الإشعار. و الأسباب واضحة و مبررة فإن المكلف يستطيع تقديم طلب تمديد من أجل تحضير وثائقه، غير أن القرار يرجع للإدارة آخذة بعين الاعتبار سمعة المكلف بالضريبة.

ب) الاستعانة بمستشار :

حسب نص الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية " فإن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة" و أن كل اقتراح في الزيادات المقدمة بمناسبة إجراء التحقيق الضريبي باطلة ، إذا لم تحدد أن المكلف له حق الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة الزيادات المقررة و الرد عليها .

ج) تحديد مدة الرقابة:

حتى لا يتم إلغاء عملية الرقابة فإن المشرع قد قام بتحديد مدة زمنية محدودة بدلالة نوعية النشاط الممارس و رقم الأعمال المصرح به.

فالمدة المحددة حسب المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه حسب طبيعة النشاط لممارس و رقم الأعمال المصرح به كما يلي :

22. أربعة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز **1000.000** دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

23. أما بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز, **2000.000** دج .

24. أما مدة ستة أشهر إذا كان رقم الأعمال السنوي محصور بين **5000.000** دج و **10.000.000**

دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

-أما بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تفوق مدة التحقيق سنة واحدة .

و قد لا تحترم المدة المحددة للتحقيق من طرف الإدارة في حالة استعمال المكلف أثناء التحقيق مناورات تدليسية أو تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة على طلبات التوضيح.

د) عدم إمكانية تجديد الرقابة:

لا يمكن للإدارة أن تقوم بإجراء رقابة جديدة على نفس نوعية الضرائب التي جرت على المراقبة السابقة و خلال نفس الفترة و ذلك عند انتهاء عملية الرقابة إلا في حالة قيام المكلف بغش واضح أو تقديمه معلومات خاطئة أثناء الرقابة الأولى و أنه يجب التوضيح في هذا النطاق أن منع إعادة الرقابة لنفس الفترة على الضرائب المحددة بإشعار المراقبة فقط ، و في حالة ما إذا وجد المراقب أثناء عمله غش على أنواع أخرى من الضرائب غير المعنية بالإشعار فإنه يجب عليه توجيه إشعار آخر يتضمن الضرائب الجديدة .

و) الإبلاغ بنتائج الرقابة :

الإدارة يجب عليها إشعار المكلف بنتائج الرقابة المتوصل إليها و إن لم تكن هناك نتائج و ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الاستلام.

ن) حق الرد:

للمكلف الحق في الرد و في فترة زمنية تقدر ب (40) يوما من أجل توجيه ملاحظاته للمراقبين سواء بالقبول أو بالرفض و يمكن له طلب توضيحات و شروحا فيما يخص التصحيحات المقدمة و كذلك يمكن له تقديم إثباتات جديدة كانت غائبة أثناء فترة التحقيق.

المبحث الثاني: متابعة الغش الجبائي

لقد اختلفت جريمة الغش الضريبي من حيث متابعتها عن تلك المتعلقة بجرائم القانون العام و هذا ما يحثنا إلى التطرق إليها و التحدث عن آلية تحريك الدعوى العمومية و الجهة المختصة بالنظر محلها فيها.

المطلب 1: آلية تحريك الدعوى العمومية

من المتعارف عليه قانونا أن النيابة العامة هي السلطة المخولة لها تحريك الدعوى العمومية ما لم يقيد القانون في بعض الحالات بوجود الحصول على إذن أو تقديم طلب أو شكوى كما هو الحال في جريمة الغش الجبائي و سنحاول شرح ذلك فيما يلي :

الفرد 1: تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب

على غرار الجرائم الجمركية تتولد عن الجريمة الضريبية دعويان:

25. دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية أي الحبس و الغرامة الجزائية.

26. دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق الجزاءات الجبائية أي الغرامة الجبائية و/أو المصادرة .

غير أن وجه الشبه بين الجريمة الجمركية و الجريمة الضريبية ينتهي عند هذا الحد فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية في الجرائم الجمركية تحركها و تباشرها طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجزائية في الوقت الذي تستقل فيه ، إدارة الجمارك بالدعوى الجبائية التي تمارسها بالدرجة الأولى طبقا لقانون الجمارك فالأمر يختلف بالنسبة للجريمة الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية و الجبائية من حيث التحريك إذ أوكلت النصوص الضريبية كلها صلاحية تحريكهما لإدارة الضرائب ليس إلا .

تتفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من إدارة الضرائب و هكذا نصت المادة **305** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **534** من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة **119** من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة **34** من قانون الطابع و المادة **119** من قانون التسجيل على أن تباشر الملاحقات بناء على شكوى إدارة الضرائب¹ و قد أشارت المادة **305** من قانون الضرائب المباشرة إلى أن القيام بذلك لا يستوجب مسبقا إنذار المعني حتى يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي .

إن الهدف من تقديم شكوى في الجرائم الضريبية هو الحفاظ على التفاهم بين كل من الممول و الإدارة الضريبية حتى يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف و تحديد ما يجب إتخاذه بمناسبة كل جريمة مع مراعاة ملابسات كل جريمة على حدا.

إن ما يجب لفت الانتباه إليه هو أن شكوى إدارة الضرائب لا تحرك الدعوى العمومية إنما تخطر النيابة بالوقائع التي تمت معاينتها و هي الوحيدة المختصة بتقديرها.

إن الهدف من تقديم شكوى في الجرائم الضريبية هو الحفاظ على التفاهم بين كل من الممول و الإدارة الضريبية حتى يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف و تحديد ما يجب إتخاذه بمناسبة كل جريمة مع مراعاة ملابسات كل جريمة على حدا.

¹ - د / أحسن بوسقيعة المرجع السابق – الطبعة السادسة ص 434

إن ما يجب لفت الانتباه هو أن شكوى إدارة الضرائب لا تحرك الدعوى العمومية إنما تخطر النيابة بالوقائع التي تمت معابنتها و هي الوحيدة المختصة بتقديرها.

حتى تكون الشكوى صحيحة يشترط توفر شرطان أساسيان هما:

27. أن تقدم الشكوى ممن أناط به القانون مهمة تقديمها ، غير أنه يجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها و يكفي لذلك مجرد الإنابة العامة و لا تشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة و إذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص بإصدارها يكون الإجراء باطلا .

28. أن تكون الشكوى مكتوبة و الحكمة من ذلك تقتضي أن تكون الشكوى موقعة من صاحب السلطة في إصدارها.¹

الفرد 2: مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى أو سحبها

بالنسبة لحالة تخلف الشكوى فهنا لا بد من التمييز بين المرحلة التي تكون عليها الدعوى فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل صدور الشكوى من إدارة الضرائب المخول لها قانونا ذلك يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا لأنه متعلق بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية و لصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق فإنه يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا برفض التحقيق لبطلان إجراءات المتابعة ، أما إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين على هذه الأخيرة القضاء بعدم قبول الدعوى العمومية شكلا لبطلان إجراءات المتابعة و عليه فإنه يمكن إبداء هذا الدفع المتعلق بتخلف الشكوى في أي مرحلة تكون عليها الدعوى و على مستوى كل درجات التقاضي ذلك لكون إجراءات مباشرة الدعوى العمومية في حالة تخلف الشكوى هي إجراءات باطلة بطلان مطلق لكونه من النظام العام.²

ما مصير الدعوى في حالة سحب الشكوى و هل يحق لإدارة الضرائب سحب الشكوى ؟

الأصل أنه لصاحب الحق أن يتنازل عنه و قد نصت المادة **06** من قانون الإجراءات الجزائية في فقرتها الثالثة على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة كما هو الحال في الجرائم الضريبية غير أن القوانين الضريبية ظلت و إلى غاية **1998** ملتزمة الصمت حيال هذه المسألة فلم تنص على جواز التنازل عن الشكوى و لا على النتائج المترتبة عنه .

و منذ صدور القانون رقم **97-02** المؤرخ في **1997/12/31** المتضمن قانون المالية لسنة **1998** أجازت المادة **119** فقرة **02** من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة للمدير الولائي للضريبة سحب الشكوى في حالة تسديد كامل الحقوق البسيطة و الجزاءات محل المتابعة و ذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب .

و أضافت الفقرة الأخيرة من المادة **119** السالفة الذكر أن سحب الشكوى يؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية طبقا لنص المادة **06** من قانون الإجراءات الجزائية .

و هو نفس الحكم الوارد ذكره بنص المادة **305** من فقرتها ما قبل الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة و هذا إثر تعديلها بموجب القانون رقم **02/97** المؤرخ في **1997/12/31** المتضمن قانون المالية لسنة **1998** .

¹ - د / أحسن بوسقيعة - نفس المرجع السابق - طبعة 6 - صفحة 434

² - د / أحسن بوسقيعة - نفس المرجع السابق - طبعة 6 - صفحة 435

و بوجه عام إذا كان جائزا من الناحية النظرية لإدارة الضرائب سحب الشكوى التي يترتب عليها طبقا لنص المادة **6** من قانون الإجراءات الجزائية المذكورة انقضاء الدعوى العمومية فضلا عن انقضاء الدعوى الجبائية فإنه من الصعب تجسيد ذلك في الميدان . و هذا راجع لكون المشرع لم ينص في القوانين الضريبية على المصالحة فلو كانت جائزة لأصبح سحب الشكوى أمرا سائغا. و الحال كما هو فليس ثمة ما يبرر سحب الشكوى اللهم إلا إذا انتهت إدارة الضرائب إلى أنها تابعت المتهم خطأ و في مثل هذه الحالة فيإمكان الجهة القضائية المختصة التي تكون الدعوى أمامها أن تعالج الأمر بإصدار القرار المناسب .

المطلب 2: الجمة المختصة بالنظر في المخالفة الضريبية و موقع إدارة الضرائب في الدعوى.

الفرع الأول: الجمة المختصة بالنظر في الدعوى

بالرجوع إلى قواعد الاختصاص المحلي و التي هي من النظام العام طبقا للقواعد العامة المحددة بالنسبة للجنح فبالرجوع إلى المادة **01/ 329** من قانون الإجراءات الجزائية فإن الاختصاص المحلي يتحدد بمحل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركاتهم أو محل القبض عليهم فعلى غرار هذا أخضع المشرع الاختصاص المحلي في جريمة الغش الجبائي لاختيار إدارة الضرائب حيث بالرجوع إلى نصوص المواد **305** فقرة **2** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **534** من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة **119** فقرة **02** من قانون التسجيل و المادة **34** فقرة **02** من قانون الطابع نجدها نصت على أنه " تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناء على شكوى إدارة الضرائب فيما يخص الضرائب التابعة لاختصاصها .و الجهة القضائية المختصة حسب الحالة و حسب اختيار الإدارة هي الجهة القضائية التي يوجد في نطاقها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة " .

لكن المادة **305** فقرة **02** من قانون الضرائب لم تشر إلى مكان الحجز فهل يفهم من سياق المادة أن الضرائب المباشرة لا تخضع فيها للجهة القضائية لمكان الحجز أم أنه مجرد سهو من المشرع لا غير أم أن له دواعي أخرى.

الفرع الثاني: موقع إدارة الضرائب في الدعوى

الهدف من معرفة و تحديد موقع إدارة الضرائب في الدعوى هو معرفة ما إذا كانت طرفا مدنيا أم طرفا منظما للنيابة العامة أم هي لا هذا و لا ذلك.

على خلاف إدارة الجمارك التي تعد طرفا مدنيا في الدعوى أمام المحاكم التي تبث في المسائل الجزائية و التي كانت تنص عليه المادة **259** من قانون الجمارك قبل تعديلها بموجب قانون **1998/08/22** فإن التشريع الضريبي لم يضيف صفة الطرف المدني على إدارة الضرائب و إن كانت المادة **307** من قانون الضرائب المباشرة قد أشارت إلى إمكانية تأسيسها طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى إدارة الضرائب .

و يثور التساؤل حول الهدف من تأسيس إدارة الضرائب نفسها طرفا مدنيا مادام أن النصوص الضريبية تجمع على إلزام المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر و هذا ما جاءت به كل من المواد **528** من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة **136** من قانون الرسم على

رقم الأعمال و المادة **121** من قانون التسجيل و المادة **36** من قانون الطابع و التي ذكرت بأنه يجب على كل حكم أو قرار قضى على مخالف أن يتضمن كذلك الحكم بدفع الرسوم المغشوشة أو غير المسددة عند الاقتضاء.¹

و ما يجب الإشارة إليه أن قانون الضرائب المباشرة لم تشر إلى هذا الإلزام و منح بالمقابل الحق لإدارة الضرائب في التأسيس طرفا مدنيا و هو ما يبرز عدم الانسجام بين النصوص الجبائية في هذه المسألة .

بخصوص ما سبق يرى البعض أن تأسيس إدارة الضرائب طرفا مدنيا ذو طبيعة خاصة لأنها لا تطالب بالتعويضات إنما تطالب بالزيادات و الغرامات الجبائية هذا من جهة و من جهة أخرى بإعتبار إدارة الضرائب طرف منظما و مساعد حقيقي للنيابة العامة لا يمكن الحكم عليها بالمصاريف في حالة ما إذا خسرت دعواها.²

الفصل الثالث: تقادم الدعوى العمومية

طبقا لما جاءت به المواد **118**، **127** ، **138** من قانون الإجراءات الجبائية فإن تقادم الدعوى الجبائية الرامية إلى تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها يكون بمضي أربع سنوات يسري حسابها ابتداء من تاريخ استحقاقها ، لكن هذا الأجل يمدد إلى ست سنوات في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال إذا ما أثبتت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ إلى طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق الواجب دفعها و هذا ما جاء بالمادتين **106** و **110** من قانون الإجراءات الجبائية.

و فيما يخص جريمة الغش الجبائي التي تقوم إلا باستعمال طرق التدليس فأجل التقادم المشار إليها في المادة **135** من قانون التسجيل و المادة **305** من قانون الضرائب المباشرة و المتمثلة في أربع سنوات مرتبطة حتما بالدعوى العمومية و ما يدعو لقول هذا هو أنها جاءت لبيان كيفية مباشرة الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادتين **303** من قانن الضرائب المباشرة و المادة **119** من قانون التسجيل و عليه فإن تقادم الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي تكون بمضي أربع سنوات إعتبارا من يوم الإرتكاب

إن الإشكال المثار هو عدم انسجام ربط بداية سريان آجال التقادم للدعوى العمومية بيوم ارتكاب المخالفة طبقا لنصي المادتين **303** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **119** من قانون التسجيل مع طبيعة جريمة الغش الضريبي عندما تكون هذه الأخيرة مستمرة كما في حالة عدم الإقرار عن الأرباح التجارية الصناعية واستمراره في هذا فهنا تظل الجريمة قائمة ما دامت حالة الاستمرار قائمة و هذا بإرادة المكلف ويبدأ حساب آجال التقادم من تاريخ نهاية حالة الاستمرار.

و بوجود نص عام يحدد آجال التقادم في جريمة الغش الجبائي بصفة عامة فإن السؤال المثار يتعلق بمدى ارتباط مدة تقادم الدعوى العمومية المذكورة على جناية الغش الضريبي فهل تتقادم متابعتها بمضي **04** سنوات و هو رأي مستبعد بالرجوع إلى اتجاه المشرع وفقا للتعديلات الجديدة و التي مفادها استبعاد تقادم هذا النوع من الجرائم الماسة بالاقتصاد

¹ - د/ أحسن بوسقيعة - المرجع السابق - الطبعة (06) ، صفحة 438

² "جريمة الغش الضريبي " مذكرة التخرج - السابقة الذكر نقلا عن

الوطني أم أن مدة التقادم هنا هي نفسها مدة التقادم طبقا للقاعدة العامة و هي مرور **10** سنوات حيث أن المشرع لم يعدل الأحكام الواجب

إعادة النظر فيها تبعا لتعديل وصف الجريمة حسب القانون رقم **11/02** المؤرخ في **2002.12.24**. المتضمن قانون المالية لسنة **2003** حيث أصبحت جريمة الغش تصنف إلى جنایات وجنح تبعا لتدرج الحقوق المتملص منها حسب ما هو وارد بالمادة **303** من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب القانون **11/02**

المبحث الثالث : الجزاء المقرر لجريمة الغش الجبائي

بالرجوع إلى التشريعات القديمة نجدها متأثرة بمبدأ النفعية و لا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على الغش الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة إذ أن الوظيفة الأساسية للجزاء تتمثل في تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة و تبعا لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول إلا أن الدولة اضطرت فيما بعد إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي نظرا إلى خطورة النتائج المترتبة عليه¹ .
و لفهم مضمون الجزاء و مقداره يقتضي الأمر تحديد الأشخاص الخاضعين له أم لا .

المطلب الأول : الأشخاص الخاضعين للجزاء

من البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للجزاء و يكون عموما شخصا طبيعيا و قد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكا فيكون هو الآخر محل مساءلة جزائية .

الفروع الأول: الفاعل الأصلي .

بالرجوع إلى نص المادة **41** من قانون العقوبات فإنها تعرف الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي ، و لهذا فالفاعل الأصلي إما أن يكون فاعلا ماديا أو فاعلا معنويا .

لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية فمثلا جريمة عدم تقديم الإقرار فاعلها الأصلي من كان ملزما بتقديم الإقرار ، و يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة فهنا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي² .

كما قد يكون الفاعل معنويا في جريمة الغش الجبائي و يتمثل هذا في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية و هذا من شأنه أن يساهم في تملصه من الضريبة .

¹ - جرائم الأموال العامة والجرائم الاقتصادية -حسن عكوشن المرجع السابق - أخذنا عن الدكتور أحمد فتحي سرور- صفحة **444** و **440**

² - جرائم الأموال العامة والجرائم الاقتصادية -حسن عكوشن المرجع السابق - أخذنا عن الدكتور أحمد فتحي سرور- صفحة **444** و **440**

الفصل الثاني: الشخص المعنوي

إن الجرائم الضريبية والمالية تتمتع بذاتية خاصة و خصائص متميزة من بين مظاهر هذه الذاتية إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية كالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات جزائيا عن تلك الجرائم و من بين أهم وأخطر ألوان المساءلة هو توقيع غرامات مالية على مثل هذه الأشخاص.

أقر المشرع في القوانين الضريبية بمبدأ مساءلة الشخص المعنوي وهكذا نصت المادة **303** فقرة **09** من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس.....ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة" وأضافت المادة في شطرها الثاني "ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية...ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه" وهو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة **554** من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة **138** فقرة **04** من

قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة **36** فقرة **04** من قانون الطابع و في المادة **121** فقرة **04** من قانون التسجيل .

ونلاحظ مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة و المجموعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري ، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فإنها تكون محل مسائلة جزائية في حالة ارتكاب جنحة الغش الضريبي و تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية فضلا عن الغرامات الجبائية التي قد تفرض عليه وهذا بغض النظر عن عقوبات الحبس و الغرامات الجزائية التي تطبق على المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي¹

وهو نفس المنهج الذي سلكه المشرع في المادة **51** مكرر من قانون العقوبات إثر تعديله بموجب القانون رقم **15/04** المؤرخ في **10** نوفمبر **2004** الذي أقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام بخصوص مسألة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

الفصل الثالث: الشرك

أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الإخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين والأعوان العموميين و قد ورد هذا في نص كل من المواد **303** فقرة **02** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **542** من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة **126** من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة **120** من قانون التسجيل و المادة **35** فقرة **01** من قانون الطابع ، وأحالت تعريف الشريك في جريمة الغش الجبائي إلى تعريف شركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب المادة **42** و ما يليها من قانون العقوبات حيث نصت على أنه: "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق وعاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"²

¹ -صمودي سليم – قاضي تحقيق بمجلس إيزي- المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و الفرنسي –دار الهدى –

² الدكتور أحسن بوسقيعة-المرجع السابق-الطبعة السادسة –صفحة **439**

ويستخلص من هذا التعريف أن الاشتراك يقتضي عمل ومساهمة في ارتكاب الجريمة وقد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها.

وتطبيقا لهذا تتعدد صور الاشتراك في جريمة الغش الضريبي بتعدد أساليب المساعدة أو المعاونة إذ يعتبر شريكا مثلا من يمنح مستودعه أو مخزنه للمكلف بالضريبة من أجل إخفاء منتجات مؤسسته قصد التملص من الضريبة مع علمه بذلك ، كما يعد شريكا المحاسب الذي يقدم للمكلف استثمارات قصد مساعدته في إنشاء محاسبة غير صحيحة و مخالفة للوضع الحقيقية لمحاسبة مؤسسته .

وفضلا عن ذلك جاءت بعض النصوص كقانون الضرائب المباشرة في مادته **302**فقرة **02** وقانون الطابع في مادته **35**فقرة **01** وقانون التسجيل المادة **120** بفعيتين يعتبر مرتكبهما في حكم الشريك و هما:

-التدخل بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج

-قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين

على الرغم من توسع القانون الضريبي في تجريم الأفعال المعتبرة غشا بل حتى الأفعال ذات الصلة بالغش إلا أنه أستثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم وخصمهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي وهذا ما أشارت إليه المواد **306** من قانون الضرائب المباشرة **544** من قانون الضرائب الغير المباشرة **128** من قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث أجمعت على أنه

يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير و كل شخص أو شركة تمتهن مسك السجلات الحسابية على مشاركتهم في إعداد واستعمال وثائق يبيث عدم صحتها ، و ما يفهم من هذه النصوص أن الشريك ممن ذكروا في المواد السابقة لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية إلى حين توفر لديهم إلى جانب القصد العام قصدا خاصا ينطوي على أن إعداد الحسابات والوثائق غير الصحيحة يكون من أجل إقرار أسس للضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين و تمكينهم من التملص من الضريبة و هذا ما أخذ به المشرع الجزائري كما فعل المشرع الفرنسي الذي أقر نفس الأحكام بنص المادتين **1738** و **1836** من القانون العام للضرائب

الفروع الواجب: المسئول جزائيا عن فعل الغش

إن الأصل في المسؤولية الجزائية هي الشخصية ويقتضي الأمر أن تطبق هذه القاعدة في مجال الجرائم الضريبية ، ويفهم من هذا أن المسئول جزائيا في جريمة الغش الضريبي هو المساهم في ارتكابها سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا ، إلا أنه قد يحدث و أن يعهد المكلف بالضريبة الوفاء بالتزاماته الضريبية إلى غيره فيقع الاشكال حول إسناد المسؤولية الجزائية.

إن بعض النصوص الضريبية بينت أنه هناك مجال لإقرار المسؤولية الجزائية على غير من صدر منه السلوك المجرم فعلا بشرط أن يكون هذا الأخير على علم به وقد نصت المادة **134** من قانون التسجيل -فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة - أن التصريح أو التأكيد المغشوش الصادر من أحد الورثة المتضامنين أو الوكيل عنهم لا يعفي هذا الوكيل أو باقي الورثة المتضامنين من العقوبات الجنحية المنصوص عليها في المادة **119** من نفس القانون متى ثبت علمهم بالغش ولم يتمموا التصريح في أجل ستة أشهر فهنا المادة تبين وانه على الرغم من إنفراد الوكيل أو أحد الورثة

المتضامنين بتقديم التصريح المشوب بالغش من أجل التملص من الضريبة التي تسري على نقل الملكية إلا أن الجرم ينسب إليهم كافة و هو بذلك خير مثال للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير

وقد تخطى المشرع عن قاعدة شخصية المسؤولية والعقوبة في المادة **529** من قانون الضرائب الغير المباشرة حيث نصت على أن "يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسئولين عن المخالفات المشار إليها في المواد **523** و**527** من نفس القانون و مكلفين بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف:

-مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.

-الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكنين عندهم.

-المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم و في بساتينهم المسورة وجنائنهم و الأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا .

-الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية.

عن من بين المخالفات المشار إليها بنص المادة السابقة ما جاء بنص المادة **02/524** في حالة إستعمال طرق احتيالية و ذلك مهما كن مبلغ الحقوق موضوع الغش.

على خلاف نص المادة **134** من قانون التسجيل فإن المادة **529** المشار إليها أعلاه نصت على تحميل الأشخاص المذكورين غرامات مالية دون توقيع العقوبات السالبة للحرية في حين نصت المادة **134** السالفة الذكر على توقيع العقوبات الواردة في المادة **119** من قانون التسجيل على المسئول عن فعل الغير و هي تتضمن عقوبات جزائية سالبة للحرية و أخرى مالية و مهما كان الأمر فهي تعبر عن المسؤولية الجزائية عن فعل الغير¹

المطلب الثاني: الجزاءات المقررة في مجال الغش الجبائي و سلطة القاضي في تقديرها:

تطبق على جريمة الغش الجبائي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عقوبات جزائية و أخرى جبائية

الفرع الأول العقوبات الجزائية و سلطة القاضي في تقديرها:

إن العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتكبتها فهي تختلف في الشخص الطبيعي عنها في الشخص المعنوي ولهذا تنطبق إلى العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي ثم الجزاءات المقررة للشخص المعنوي

¹مذكرة نيل إجازة المعهد للدفعة الخامسة عشر- المرجع السابق- صفحة **42**

أ- العقوبات الجزائية :

أولاً- العقوبات المقررة للشخص الطبيعي

تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية و عقوبات تبعية و هذا بالنظر إلى وصف الجريمة

أ-العقوبات الأصلية

الأصل أن توصف جريمة الغش الضريبي بالجنحة و تتمثل عقوبتها في الحبس والغرامة و تتفق مجمل النصوص الضريبية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى خمس سنوات غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة ، كما أنها تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية

*ففي قانون الضرائب المباشرة نصت المادة **303** المعدلة بموجب القانون رقم **11/02** المؤرخ في **2002/12/24** المتضمن قانون المالية لسنة **2003** على عقوبة الحبس التي تدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو التالي:

-تكون العقوبة غرامة جزائية فحسب عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ **100.000** دج.

-كون العقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات و غرامة جزائية من **50.000** دج إلى **100.000** دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ **100.000** دج ولا تتجاوز مبلغ **300.000** دج.

-تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى **10** سنولت و غرامة جزائية من **100.000** إلى **300.000** دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ **300.000** دج و لا تتجاوز مبلغ **1000.000** دج.

وتتحول الجريمة من جنحة إلى جناية عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ **1000.000** دج وفي هذه الحالة تختلف العقوبة حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو الآتي:

-عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ **1000.000** دج ولا تتجاوز مبلغ **3000.000** دج تكون العقوبة السجن من خمس(5) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة جزائية من **300.000** دج إلى **1000.000** دج.

-عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ **3000.000** دج تكون العقوبة السجن من عشر(10) إلى عشرين(20) سنة و غرامة جزائية من **1000.000** دج على **3000.000** دج.

* وفي باقى النصوص

-قانون الضرائب غير المباشرة فالمادة **532** المعدلة بموجب القانون رقم **11/02** المؤرخ في **2002/12/24** المتضمن قانون المالية لسنة **2003** تنص على الحبس من سنة (1) خمس(5) سنوات و غرامة من **50.000** إلى **200.000** دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ **10.000** دج.

*قانون التسجيل المادة **01/119** منه تنص على الحبس من سنة **(1)** إلى خمس **(5)** سنوات وغرامة من **5000** إلى **20.000** دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ **1000** دج.

وأجمعت النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود وحددت مدة العود بخمس **(5)** سنوات كما هو جار في قانون العقوبات بالنسبة للجنح. وأجازت بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة وفقا لأحكام المادة **53** من قانون العقوبات متى توافرت شروط تطبيقها على ألا ينصرف أثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيضها.

ب- العقوبات التكميلية

تتفرع العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها في جريمة الغش الضريبي و طبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية إجبارية وأخرى اختيارية كما سيأتي بيانه:

1- العقوبات التكميلية الإجبارية

تنص المادة **117** من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة **303** من قانون الضرائب المباشرة على أنه جريمة الغش الضريبي توصف بأنها جناية متى كانت قيمة المبالغ المتملص منها تفوق **1000.000** دج وتقرير لها عقوبات جنائية وبالتبعية لهذا تطبيق عقوبات تكميلية إجبارية و هو ما يستخلص صراحة من نص المادتين **09** مكرر و **09** مكرر **01** من قانون العقوبات حيث تلزمان المحكمة أن تأمر بحرمان المدان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية المشار إليها بالمادة **09** مكرر **01** وذلك لمدة أقصاها عشر **(10)** سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج، كما يجب على المحكمة أن تأمر بالحجر القانوني ويتضمن حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية.

ويشترط لتطبيق هاته العقوبات أن تكون العقوبة المقضي بها من أجل جناية الغش الضريبي جنائية و من ثمة إذا استفاد المحكوم عليه من الظروف المخففة وتم الحكم عليه تبعا لذلك بعقوبة جنحية فإنه يتعذر تطبيق العقوبات التكميلية الإجبارية عليه بصرف النظر عما إذا كانت جريمة الغش التي أدين من أجلها جناية.

2- العقوبات التكميلية الاختيارية

يجوز للقاضي-مع مراعاة الأحكام الخاصة بالعقوبات التكميلية الإجبارية- الحكم على الجاني في جريمة الغش الجبائي بإحدى العقوبات المبينة بالمادة **09** من قانون العقوبات كتحديد الإقامة أو سحب جواز السفر لمدة لا تتجاوز خمس **(05)** سنوات أو المنع من الإقامة في حدود نفس المدة متى تعلق الأمر بجنحة الغش الجبائي أو لمدة لا تتجاوز عشر **(10)** سنوات متى كانت جناية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع لنفس المدة المبينة فيما يتعلق بالمنع من الإقامة مع جواز الأمر بالنفاد المعجل.

وبالرجوع للمادة **53** مكرر **03** من قانون العقوبات يمكن للمحكمة أن تحظر على المدان من أجل جناية الغش الجبائي متى أفادته بالظروف المخففة وحكم عليه بعقوبة الحبس ممارسة حق أو أكثر من الحقوق المذكورة بالمادة **09** مكرر **01**

من قانون العقوبات لمدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة السالبة للحرية أو الإفراج عنه، ولا ينصرف الحكم السالف إلى جنحة الغش الجبائي لعدم النص عليه في النصوص الجبائية .

وعلى الرغم من أن النصوص الجبائية لم تنص على المصادرة إلا كعقوبة جبائية فإن ذلك لا يمنع من الحكم بها كعقوبة تكميلية اختيارية في جناية الغش الجبائي دون الجنحة لعدم النص عليها طبقاً للمادة 15 مكرر 01 من قانون العقوبات. ورغم تراجع المشرع عن إدراج المصادرة ضمن تدابير الأمن صراحة إلا أنها تصبح بنص المادة 16 من قانون العقوبات تدبير أمن وجوبي متى تعلق الأمر بالأشياء التي تشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها جريمة أو تلك المعتبرة خطيرة أو مضرّة في نظر القانون و مثالها استعمال المحررات التجارية المزورة المعاقب عليها بالمادتين 219 و 221 من قانون العقوبات ويطبق ذلك بغض النظر عن الحكم الصادر في الدعوى العمومية .

وفضلاً عن جواز منع المدان من أجل جريمة الغش الجبائي من مزاولة نشاط أو مهنة تطبيقاً للقواعد العامة وفقاً للمادة 16 مكرر من قانون العقوبات فإن قانون الضرائب غير المباشرة نص في المادة 544 بخصوص وكلاء الأعمال والخبراء والمحاسبين بصفتهم شركاء في جريمة الغش الجبائي على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو عدة أحكام فإن ذلك يؤدي إلى المنع من مزاولة مهنة وكيل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، ونفس الحكم جاء في نص المادتين 02/306 من قانون الضرائب المباشرة و 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. كما نصت المادة 29 من قانون رقم 22/03 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم لارتكابهم جريمة الغش الضريبي من ممارسة نشاط تجاري وحددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات وأجازت الأمر بالتنفيذ المعجل .

وقد أشارت مختلف النصوص الجبائية إلى غلق المؤسسة بمناسبة نصها على المنع من مزاولة النشاط ويعد ذلك من قبيل العقوبات التكميلية الاختيارية في نظر المادتين 09 و 16 مكرر 01 من قانون العقوبات ويترتب على توقيعها منع المدان من ممارسة النشاط الذي ارتكبت جريمة الغش بمناسبته لمدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات متى وصفت جنحة و لا تزيد عن عشر سنوات متى وصفت جناية مع جواز الأمر بالتنفيذ المعجل لذلك.

ولا بد من التفرقة بين غلق المؤسسة كعقوبة تكميلية في هذه الحالة وغلق المؤسسة لمدة لا تزيد عن ستة (06) أشهر كعقوبة إدارية يوقعها المدير الولائي للضرائب تطبيقاً لما جاء بالمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 .

وإذا كانت المادة 18 من قانون العقوبات قد أجازت للمحكمة نشر الحكم لمدة لا تزيد عن شهر شرط أن يكون ضمن الحالات المحددة قانوناً فإن نصوص المواد 06/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 550 من قانون الضرائب الغير المباشرة والمادة 06/120 من قانون التسجيل والمادة 134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 06/35 من قانون الطابع أجمعت على أنه يجوز للمحكمة فيما يتعلق بالمخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية أن تأمر بنشر الحكم كاملاً أو ملخصاً عنه في الجرائد التي تعينها أو بتعليقه في الأماكن التي تحددها و ذلك على نفقة المحكوم عليه إلا أن هذا النشر أو التعليق يصبح عقوبة تكميلية إجبارية و يطبق و جوباً في حالة العود و هو ما أشارت إليه كل النصوص الجبائية.

ثانيا العقوبات المقررة للشخص المعنوي

إن النصوص الضريبية كانت سباقة في توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي فقد أشارت إلى أنه عندما ترتكب جريمة الغش الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة وكذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين للشركة غير أن الغرامات المالية الجزائية المحكوم بها فتقرر في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين و على الشخص المعنوي .

ويفهم من هذا أن الشخص المعنوي يخضع لعقوبات جزائية تنحصر في الغرامة المالية و هو ما يتوافق مع طبيعته غير أن الإشكال الذي يثار يتعلق بمقدار هذه الغرامة فالنصوص الضريبية لم تأت بأحكام خاصة بشأن مقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مما يفهم منه أن يخضع الشخص المعنوي لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى، لكن بالرجوع

إلى نص المادة **18** مكرر من قانون العقوبات فإن عقوبة الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجرح تساوي من مرة (01) إلى خمس (05) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة فأى النصين نطبق هل القوانين الجبائية الخاصة أم المادة **18** مكرر من قانون العقوبات والذي يعتبر نصا عاما و لاحقا و يحمل الوصف الأشد.

لكن لو قمنا بالتمعن جيدا فإنه و حسب المنطق فإن الرأي الراجح هو تطبيق المادة **18** مكرر من قانون العقوبات و هذا لسببين أولهما كون المادة **18** مكرر هو النص اللاحق و هو الأحدث الذي يحمل الوصف الأشد فيطبق لما تقتضيه المادة **32** من قانون العقوبات بالإضافة إلى كونه قانون عام و هو الأصل، أما السبب الثاني فيتمثل في اتجاه الفكر القانوني الحالي إلى اعتماد سياسة التجريم عن طريق التشديد و هذا من أجل قمع جريمة الغش الضريبي ففي الوقت الذي لم يذكر فيه قانون العقوبات إخضاع الشخص المعنوي للعقاب كان القانون الضريبي هو السباق إلى فرض جزاءات على الشخص المعنوي و لهذا فإنه بالمفهوم الصحيح فمادام قانون العقوبات جاء بالنص على عقاب الشخص المعنوي بالاعتماد على سياسة التجريم فإنه بالموازاة مع القانون الضريبي يكون من الأجدر اعتماد سياسة التشديد في العقاب و من هنا يفهم انه يمكن للقاضي أن يحكم على الشخص المعنوي المدان بجريمة الغش الضريبي بغرامة جزائية في حدود خمس (05) مرات الحد الأقصى المقرر للشخص الطبيعي .

بالإضافة إلى هذا فإنه يمكن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الواردة في المادة **18** مكرر من قانون العقوبات كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها أو وضعها تحت الحراسة القضائية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بصفة مباشرة أو غير مباشرة نهائيا أو لمدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات بالإضافة إلى جواز مصادرة الأشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة أو الناتجة عنها.

II سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية

لقد خول القانون صراحة للقاضي سلطة تقديرية في تحديد الجزاء والعقوبات المفروضة على مرتكبي الجرائم وتحدد هذه السلطة أولا فيما إذا كان الجاني شخصا طبيعيا أو معنويا و عليه فإنه :

1- فيما يخص سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي

فالأصل أن للقاضي سلطة مطلقة في اختيار نوع العقوبة ومقدارها بين الحد الأدنى و الحد الأقصى المقرر لها فضلا عن هذا سلطته في منح وإفادة الجاني بظروف التخفيف من عدها إلا أن بعض الظروف المحيطة بالجاني تحول أحيانا دون

ذلك بمقتضى القانون كما لو كان الجاني مسبقا قضائيا أو عائدا ولهذا يجد القاضي نفسه في جريمة الغش الضريبي أمام حالات ثلاث، فقد يكون الجاني غير مسبق قضائيا وغير عائد وقد يكون مسبقا قضائيا وإما أن يكون عائدا.

ففي حالة ما إذا كان الجاني غير مسبق قضائيا وغير عائد فللقاضي أن يفيد بظروف التخفيف طبقا لنص المادة **53** من قانون العقوبات المعدلة والمتممة بموجب المادة **14** من القانون رقم **23/06** وعليه النزول بعقوبة الغش الضريبي إلى ثلاث (**03**) سنوات حبس متى كان مبلغ الحقوق المتملص

منها يفوق **3000.000** دج و إلى سنة واحدة متى كان المبلغ يقل أو يساوي ذلك. بالإضافة إلى إمكانية النزول بعقوبة الحبس متى وصفت جريمة الغش بجنحة إلى شهرين حبس و **20.000** دج غرامة أو الحكم بإحداهما فقط على ألا تقل عن الحد الأدنى المقرر قانونا أي عن سنة حبس أو **50.000** دج متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تنحصر بين **100.000** دج و **300.000** دج أو لا تقل عن سنتين حبس أو **100.000** دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها **300.000** دج ولا تفوق **1000.000** دج.

وفي حالة ما إذا كان الجاني مسبقا قضائيا فيجوز للقاضي أن يفيد بظروف التخفيف على ألا ينزل عن الحد الأدنى المقرر قانونا أي **50.000** دج متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها لا تزيد عن **100.000** دج و لا ينزل عن سنة حبس و **50.000** دج متلازمتين متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تزيد عن **100.000** دج ولا تزيد عن **300.000** دج، و بالرجوع إلى نص المادة **53** مكرر **05** من قانون العقوبات فإنه يعد مسبقا قضائيا كل شخص طبيعي محكوم عليه بحكم نهائي بعقوبة سالبة للحرية مشمولة أو غير مشمولة بوقف التنفيذ من أجل جنائية أو جنحة من القانون العام.

و في الحالة التي يكون فيها الجاني عائدا فإنه و حسب المادة **53** من قانون العقوبات يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة يكون قد عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجنائية و ارتكب في أجل خمس (**05**) سنوات بعد حكم الإدانة مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة، وقد أجمعت كل النصوص الجنائية على استبعاد تطبيق الظروف المخففة المنصوص عليها في المادة **53** من قانون العقوبات في حالة العود و هو ما أشارت إليه المواد **04/303** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **04/35** من قانون الطابع ولم يكتف المشرع باستبعاد تطبيق نص المادة **53** السالفة الذكر بل نص بمقتضى النصوص الجنائية على مضاعفة العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الأولى بقوة القانون في حالة العود وتكون بذلك قد خالفت مفهوم العود في قانون العقوبات من حيث طبيعة الجريمة الأولى العائد منها حين حصرها في الجرائم الضريبية و من حيث الفارق الزمني بين الجريمتين لا يجاوز خمس (**05**) سنوات بصفة عامة و دون تفرقة فيما إذا كانت إحدى الجريمتين أو كلاهما تستوجب تطبيق عقوبة جنائية كما هو الحال في قانون العقوبات، كما تنفرد أحكام العود في جريمة الغش الضريبي من حيث مقدار العقوبة إذ أجمعت كل النصوص الجنائية على مضاعفة العقوبات المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الأولى غير أن القول بهذا فيه بعض الغموض وعدم الانسجام في حالة ما إذا كانت المخالفة الأولى تشكل جنحة بسيطة بينما المخالفة الثانية تشكل جنائية و يتضح من ذلك أن المشرع لم يساير في تعديله لنص المادة **303** من قانون الضرائب المباشرة تعديل الأحكام ذات الصلة بها.

وإضافة لما قلناه فإنه يجوز للقاضي متى كانت العقوبة السالبة للحرية التي نطق بها تساوي أو تزيد عن خمس (**05**) سنوات أن يحدد فترة أمنية لا تزيد عن ثلثي (**2/3**) العقوبة المحكوم بها و لا يمكن للمحكوم عليه أن يستفيد خلالها من تدابير التوقيف المؤقت لتطبيق العقوبة والوضع في الو رشات الخارجية أو البيئة المفتوحة وإجازات الخروج والحرية النصفية والإفراج المشروط وذلك وفقا لما تقتضيه أحكام المادة **60** مكرر من قانون العقوبات

2- فيما يخص سلطة القاضي في تقدير العقوبات المقررة للشخص المعنوي

بالرجوع إلى نص المادة **53** مكرر **07** من قانون العقوبات فإنه نجد أنها تنص على جواز إفادة الشخص المعنوي بالظروف المخففة ولو كان مسئولاً جزائياً وحده وبموجبها يجوز للقاضي النزول بعقوبة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي حال إدانته بجريمة الغش الضريبي إلى الحد الأدنى للغرامة الجزائية المقررة قانوناً للشخص الطبيعي أي على **50.000** دج أو **100.000** دج أو **300.000** دج أو **1000.000** دج وذلك حسب قيمة الحقوق المتملص منها ، غير أنه لا يجوز للقاضي النزول بهذه العقوبة عن الحد الأقصى المقرر قانوناً للشخص الطبيعي متى كان الشخص المدان مسبقاً قضائياً و يعد كذلك في مفهوم المادة **53** مكرر **08** من قانون العقوبات كل شخص معنوي محكوم عليه نهائياً بغرامة نافذة أو موقوفة النفاذ من أجل جريمة من القانون العام دون المساس بالقواعد المقررة لحالة العود و عليه لا يجوز للقاضي تخفيض الغرامة الجزائية متى كان الشخص المعنوي مسبقاً عن **100.000** دج أو **300.000** دج أو **1000.000** دج أو **3000.000** دج تبعاً لقيمة الحقوق المتملص منها .

أما في حالة العود فلو تفرد النصوص الجبائية أحكاماً خاصة بالشخص المعنوي أو متميزة عن تلك المقررة للشخص الطبيعي و عليه تطبق نفس الأحكام السابق بيانها إذ يتعذر تطبيق نص المادة **53** من قانون العقوبات وتضاعف الغرامات الجزائية المقررة قانوناً.

الفصل الثاني: العقوبات الجبائية وسلطة القاضي في تقديرها

أولاً: العقوبات الجبائية

بالإضافة للعقوبات الجزائية تعاقب كل النصوص الضريبية على الغش الضريبي بجزاءات جبائية و تختلف العقوبات من نص إلى آخر مضموناً ومقداراً.

-قانون الضرائب المباشرة في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاث أضعاف تلك الحقوق دون أن تقل عن **5000** دج.

--قانون الضرائب الغير المباشرة يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

غرامة ثابتة تتراوح قيمتها بين **5000** دج و **25000** دج حسب ما جاء بالمادة **523** وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن **50.000** دج المادة **524-2**-أ-تطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي.

-قانون الرسم على رقم العمال غرامة من **1000** دج على **5000** دج -المادة **114-02**- وفضلاً عن ذلك انفرد أيضاً قانون الضرائب الغير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة التي تنصب على الأشياء و وسائل الغش حسب المادة **525**.

وإذا كان بمقدور القضاة التخفيض من الغرامات الجزائية فإن القانون يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المادة **04/303** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **548** من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة **04/120** من قانون التسجيل.

ويثور التساؤل حول الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية هل هي تعويضات مدنية أم عقوبات أم مزيج بينهما وهذا يجرنا إلى التساؤل أيضا حول ما إذا كان الحكم بالغرامات الجبائية يتم بناء على طلب إدارة الضرائب كما هو الحال بالنسبة للمخالفات الجمركية أم أن القاضي يحكم بها من تلقاء نفسه

الرأي الراجح فقها وقضاء أن الغرامات والمصادرة الجبائية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض ولا يقضى بها إلا بناء على طلب الإدارة المختصة .

بهذا الرأي استقر قضاء المحكمة العليا بشأن المخالفات الجمركية وهو نفس المسلك الذي سلكته المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية في قرار صادر بتاريخ **1996/10/07** عن غرفة الجناح والمخالفات القسم الثالث في قضية ب.1.ع/ ضرائب(ملف رقم **136291**) نقضت فيه قرارا صادرا عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى إدارة الضرائب دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم إلا بناء على طلب إدارة الضرائب؛

إن إدارة الضرائب مؤهلة أيضا لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية و من ثمة يكون لها الخيار في حالة الغش الضريبي بين أن تسلط الجزاءات الجبائية على المخالف بنفسها و بين أن تترك ذلك للقضاء.

بالرجوع إلى النصوص الضريبية كل من المواد **05/303** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **594** من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة **05/120** من قانون التسجيل و المادة **133** من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة **05-35** من قانون الطابع تجمع على أن العقوبات المالية تضم بصرف النظر عن نوعها أي أن الغرامات الجزائية المقضى بها جزاءا لجنة الغش الضريبي تجمع مع الغرامات الجبائية .

ومن جهة ثانية فقد نصت كل النصوص الضريبية على مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم و بين هؤلاء و الشركات في دفع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة حسب المادة **07-303** من قانون الضرائب المباشرة و المادة **551** من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة **01/121** من قانون التسجيلالخ

يترتب على الطبيعة المختلطة للجزاءات الجبائية آثار قانونية عدة نذكر منها أنه لا يجوز الحكم بها إلا من محكمة جزائية و بناء على نص يقرها و يحددها ، كما لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها لما يخل بما فيها من عنصر التعويض بالإضافة إلى وجوب توقيعها في حالة تعدد الجرائم سوريا كان أم حقيقيا و لو مع جريمة أخرى عقوبتها أشد.

بالإضافة إلى كل هذا فإنه يطبق على الشخص المعنوي نفس الغرامات الجبائية المقررة جزاءا للشخص الطبيعي الذي يرتكب الجريمة و لا يسري عليه نص المادة **18** مكرر من قانون العقوبات نظرا للطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية و خروجها من دائرة العقوبات البحتة ، وقد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على استبعاد تطبيق القانون الأصلح للمتهم بشأن الغرامات الجبائية لما ينطوي عليه من إهدار لحق الدولة في التعويض.

ثانيا: سلطة القاضي في تقدير الجزاء

على غرار قانون الجمارك فقد استبعدت جميع النصوص الضريبية تطبيق المادة **53** من قانون العقوبات بأي حال من الأحوال على الجزاءات المقررة قانونا في المادة الجبائية ومن أجل هذا فلا يمكن للقاضي استبعادها أو تخفيض قيمتها و لا مجال لإعمال سلطته التقديرية في مجال الغرامات الجبائية أمام صراحة ووضوح النص ,

كما أضافت مختلف النصوص الضريبية أن الغرامات الجبائية تجمع مع الغرامات الجزائية وتضاعف بقوة القانون في حالة العود ولم تترك مجالاً لسلطة القاضي في تقديرها و أوضحت أن العقوبات المالية المنصوص عليها ينتج عنها تطبيق الأحكام المتعلقة بالإكراه البدني على مجموع المبالغ المستحقة لرسم الغرامات والديون الجبائية.

الخاتمة

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة التعريف بالغش الجبائي هذه الظاهرة التي استفحلت بشكل كبير وأدت إلى نزيف مستمر للمستحقات المالية للدولة الأمر الذي جعل أموالاً طائلة تتداول بحرية بدون أي رقابة.

غير أن الوصول إلى نتائج مشجعة في مجال مكافحة الغش تقتضي بالدرجة الأولى توافر عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى كل المستويات، والتي من شأنها الإسهام في قسط وافر في محاربة هذه الظاهرة.

ولقد حاولنا من خلال هذا العمل، إبراز بعض طرق التحقيق الجبائي، رغم أن الغش الجبائي أصبح ثقافة لدى المكلفين بالضريبة الذين أصبحوا يطورون أساليبه كلما تطورت الأحداث والقوانين، وفي المقابل نجد الإدارة الجبائية تسعى بأعوانها، وإمكانياتها التي تعاني نقائص كبيرة إلى تدارك الأمر وإيجاد حلول لهذه الظاهرة.

فتجريم أفعال الغش الجبائي على النحو السابق طرحه بما يمس مباشرة الذمة المالية للمكلف بالدرجة الأولى ويجعلها في حالة سيئة، إلا أن ذلك كان ولا يزال غير كاف لوضع حد لجريمة الغش الجبائي الذي باتت تهدد الاقتصاد الوطني مما أدى إلى اعتماد طرق وقائية وهذا على ثلاث مستويات: النظام الجبائي، الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة فعلى مستوى النظام الضريبي فلا بد أن يكون نظام متكامل يحتوي على صياغة قانونية صحيحة و بسيطة بعيدة عن كل أنواع التعقيد هذا بحثاً عن نظام ضريبي مستقر و عادل مع مراعاة مبدأ شخصية الضريبة و اعتدال معدلها و تجنب الازدواج الضريبي و تحقيق المساواة بين المكلفين أمام القانون الجبائي.

أما بالنسبة لإدارة الضرائب وأمام تزايد عدد المتعاملين الاقتصاديين فلا بد من تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها تقوية أعمال التحقيق الجبائي وقطع بعض السبل المساعدة على الغش والتهرب الجبائي وهي:

• يجب أن تكون هناك فرق رقابة تختص كل واحدة في إنتاج معين أو منتج معين .

• في إطار اقتصاد السوق الكل يطالب بإشهار أسعار البيع، بينما أسعار الشراء بقيت مجهولة، وعليه يجب أن ترفق في الإشهار مع سعر البيع ليظهر جليا الهامش المطبق.

- متابعة الصفقات في الجرائد والمجلات والدوريات، من طرف مصالح البحث عن المادة الخاضعة للضرائب
- التحضير البسيكولوجي للمحقق، لأنه يواجه مواقف جد صعبة، خاصة أثناء تبليغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها، وحمايته من خطر التهديد والإغراء.
- عند كل عملية استيراد، يجب تصفية وبصورة مستمرة لدين المورد، وكونه يصفى عادة عن طريق عمليات جديدة تتم عن طريق التحويل الحر.
- في إطار تبادل المعلومات، يجب إرسال سنوي من مصلحة الجمارك إلى مصلحة الضرائب لمجموع عمليات الاستيراد (مع حالة مفصلة لأسماء المستوردين) ومبالغ الاستيراد.
- نشر قائمة المتهربين في الهيئات الاقتصادية، والبنوك، ومصالح الضمان الاجتماعي حتى لا يتعاونوا معهم.
- معاقبة و بشدة الأعوان المتواطئون مع المتهربين.
- وفيما يخص المكلف بالضريبة فلا بد من نشر الوعي الضريبي من خلال تحسيس المكلفين بأهمية الضريبة و ما لها من آثار على تحسين الأوضاع.

قائمة المراجع

أولا - الكتب:

- 1-د/ سوزي عدلي ناشر- ظاهرة التهريب الضريبي الدولي - كلية الحقوق -جامعة الإسكندرية
2001
- 2-د/ حسن عكوشن -مستشار بمحكمة الاستئناف-القاهرة- جرائم الأموال العامة و الجرائم الاقتصادية
بالاقتصاد القومي - دار الفكر الحديث للطباعة و النشر -1973
- 3-د/ أحسن بوسقيعة -الوجيز في القانون الجزائي الخاص و الجرائم ضد الأشخاص و الجرائم ضد
الأموال - الطبعة السادسة -طبعة منقحة و متممة في ضوء النصوص الجديدة - دار هومة.
- 4-الأستاذ: العيد صالحى - الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية - طبعة 2005 - دار هومه
- 5-البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، و محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار
شباب الجامعة ، الاسكندرية، 1978
- 6-الشوربجي البشرى، جرائم الضرائب و الرسوم، الطبعة الأولى، درا الجامعات المصرية،
الاسكندرية، 1972
- 7-جامع أحمد، علم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية ،
القاهرة، 1975
- 8-سوزي عدلي، ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية، جامعة
الاسكندرية، 1999
- 9-عواضة حسن، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1973
- 10-فرج رضا، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر
و التوزيع ، الجزائر، 1976
- 11-فوزي عبد المنعم، المالية العامة و السياسات المالية، طبعة 1، منشأة المعارف، الاسكندرية،

ثانيا : الرسائل و الأطروحات:

12-اردير منيرة ، يوسف التومي أحمد ، سواعدي عبد الكريم – جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري – مذكرة نهاية التربص –المعهد الوطني للقضاء – الدفعة الخامسة عشر 2006-2007

13-بوربيع بلقاسم و محمودي محمد – الغش و الرقابة الجبائية – مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للضرائب سنة 2003

14- بويده يوسف – جريمة الغش الضريبي – مذكرة نهاية التربص – المعهد الوطني للقضاء –دفعة 2000 / 1999-10

ثالثا :قوانين و أوامر و مراسيم:

15-قانون الاجراءات الجبائية

16-قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

17-قانون الرسوم على رقم الأعمال (محدث الى غاية قانون المالية تكميلي 2010)

18-قانون الضرائب غير مباشرة(محدث الى غاية قانون المالية تكميلي 2010)

19 -قانون التسجيل (محدث الى غاية قانون المالية تكميلي 2010)

20-قانون الطابع (محدث الى غاية قانون المالية تكميلي 2010)

21-قانون العقوبات الجزائري

22-القانون التجاري

23-الأمر رقم 60-91 المؤرخ في 23-02-1991 جريدة رسمية عدد09 سنة 1991

24-المرسوم التنفيذي رقم 396-93 المؤرخ في 28-10-1997 جريدة رسمية عدد 72 لسنة 1997

25-الامر رقم 95-06 المؤرخ في 25-01-1995 و المتعلق بالمنافسة جريدة رسمية عدد 09 سنة 1995

26-المرسوم التنفيذي المؤرخ في 25-10-1995 جريدة رسمية عدد 64 سنة 1995

27-المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997 جريدة رسمية عدد 50 سنة 1997

28-المرسوم التنفيذي 97-396 المتعلق برقم التعيين الاحصائي جريدة رسمية عدد 72 سنة 1997

29.القرار المؤرخ في 12-07-1998 جريدة رسمية عدد 79 لسنة 1998

30.القرار 1998-090 المؤرخ في 13-01-1998

31.قرار صادر في 19/10/1971 ملف رقم 6641 – جيلالي بغدادي – الإجتهد القضائي في المواد الجزائية –الجزء الثاني – الديوان الوطني للأشغال التربوية 2001.

32. المرسوم التنفيذي رقم 98-229 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995 جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998

33.قانون المالية التكميلي 2009، جريدة رسمية عدد 44 سنة 2009

34.قانون المالية 2010، جريدة رسمية عدد 78 سنة 2009

35.قانون المالية التكميلي 2010، جريدة رسمية عدد 49 سنة 2010

الفهرس

- 1 مقدمة
- 4 **الفصل الأول: الغش الجبائي أركانه وآثاره**
- 5 **المبحث الأول: ماهية الغش والتهرب الجبائي**
- 5 **المطلب الأول: مفهوم الغش والتهرب الجبائي**
- 5 الفرع 1: مفهوم الغش الجبائي
- 5 الفرع 2: أنواع الغش الجبائي
- 7 **المطلب الثاني: تعريف التهرب الجبائي وأنواعه**
- 7 الفرع 1: تعريف التهرب الجبائي
- 7 الفرع 2: أنواع التهرب الجبائي
- 8 **المبحث الثاني: أركان الغش الجبائي**
- 8 **المطلب الأول: الركن المادي**
- 8 الفرع 1: استعمال طرق احتيالية
- 13 الفرع 2: التملص من الضريبة
- 13 الفرع 3: العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال و التملص من الضريبة
- 13 الفرع 4: المحاولة في جريمة الغش الضريبي
- 14 **المطلب الثاني: الركن المعنوي**
- 14 الفرع 1: القصد الجنائي العام
- 15 الفرع 2: القصد الجنائي الخاص
- 16 **المبحث الثالث: آثار الغش الجبائي**
- 16 **المطلب الأول: الآثار المالية والاقتصادية**
- 16 الفرع 1: الآثار المالية
- 16 الفرع 2: الآثار الاقتصادية
- 17 **المطلب الثاني: الآثار الاجتماعية والآثار على فعالية النظام الضريبي**

- الفرع 1 :الآثار الاجتماعية.....17
- الفرع2: الآثار على فعالية النظام الضريبي.....17
- **الفصل الثاني: آليات كشف وقمع جريمة الغش الجبائي.19**
- **المبحث الأول: المعاينة والرقابة الجبائية.....20**
- المطلب الأول: معاينة جريمة الغش الجبائي.....20**
- الفرع 1: الأشخاص المؤهلون لإثبات الغش الجبائي.....20
- الفرع 2 :صلاحيات الأشخاص المؤهلون لإثبات الغش الجبائي.....21
- المطلب الثاني: الرقابة الجبائية.....24**
- الفرع1: السند القانوني للرقابة الجبائية.....24
- الفرع2: أشكال الرقابة.....26
- الفرع3: واجبات و ضمانات المكلف بالضريبة.....28
- **المبحث الثاني: متابعة الغش الجبائي.....33**
- المطلب الأول: آليات تحريك الدعوى العمومية.....33**
- الفرع 1 :تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب.....33
- الفرع 2:مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى أو سحبها.....34
- المطلب الثاني: الجهة المختصة بالنظر في المخالفة الضريبية و موقع إدارة الضرائب في الدعوى.....35**
- الفرع1: الجهة المختصة بالنظر في الدعوى.....35
- الفرع2: موقع إدارة الضرائب في الدعوى.....36
- الفرع 3: تقادم الدعوى العمومية.....37
- **المبحث الثالث: الجزاء المقرر لجريمة الغش الجبائي.....38**
- المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء.....38**
- الفرع1: الفاعل الأصلي.....38
- الفرع2:الشخص المعنوي.....39
- الفرع3:الشريك.....40
- الفرع 4: المسؤول جزائيا عن فعل الغير.....41
- المطلب الثاني: الجزاءات المقررة في مجال الغش الجبائي وسلطة القاضي**

42.....	في تقديرها
42.....	الفرع 1: العقوبات الجزائية وسلطة القاضي في تقديرها
49.....	الفرع 2: العقوبات الجبائية وسلطة القاضي في تقديرها
52.....	الخاتمة
54.....	قائمة المراجع