

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستير في العلوم القانونية والإدارية
تخصص: القانون الجنائي والعلوم الجنائية

بعنوان

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

الأستاذ المشرف:

أ.د. نقادي حفيظ

إعداد الطالب:

إدريس خوجة لخضر

لجنة المناقشة:

| | | | |
|--------------|-------------|----------------------|----------------------|
| رئيس | جامعة سعيدة | أستاذ محاضر (ب) | د. خنفوسي عبد العزيز |
| مشرفا ومقررا | جامعة سعيدة | أستاذ التعليم العالي | أ.د. نقادي حفيظ |
| عضوا مناقشا | جامعة سعيدة | أستاذ مساعد (أ) | تبون عبد الكريم |

السنة الجامعية

2014 - 2013

رَأَيْتُ أَنَّهُ لَا يَكْتُبُ أَحَدٌ كِتَابًا فِي يَوْمِهِ إِلَّا قَالَ فِي عَدِهِ،
لَوْ عُبِّرَ هَذَا لَكَانَ أَحْسَنَ، وَلَوْ زِيدَ هَذَا لَكَانَ يُسْتَحْسَنُ،
وَلَوْ قُدِّمَ هَذَا لَكَانَ أَفْضَلَ، وَلَوْ تُرِكَ هَذَا لَكَانَ أَجْمَلَ، وَهَذَا مِنْ أَعْظَمِ الْعِبَرِ،
وَهُوَ دَلِيلٌ عَلَى اسْتِيْلَاءِ النُّقْصِ عَلَى جُمْلَةِ الْبَشَرِ "

العماد الاصفهاني*

*. محمد بن صفي الدين الملقب بعماد الدين الاصفهاني، ولد بأصفهان عام 1125 م، مؤرخ وأديب وشاعر،
عاصر الدولة النورية والأيوبية ودون أحداثهما، توفي في دمشق عام 1201 م.

شكر و تقدير

أَتَقَدِّمُ بِجَزِيلِ الشُّكْرِ وَ خَالِصِ الْاِمْتِنَانِ
إِلَى أَسْتَاذِي الْمَشْرِفِ الْأَسْتَاذِ الدُّكْتُورِ قَادِي حَفِيظٍ لِمَا تَفَضَّلَ بِهِ مِنْ إِيْرَافِ عَلَي هَذَا الْعَمَلِ،
وَتَعَهَّدَهُ بِتَوْجِيهَاتِهِ الْقِيْمَةَ وَتَصَوِيْبَاتِهِ السَّدِيْدَةَ
فَجَزَاهُ اللهُ عَنِّي كُلَّ خَيْرٍ.

كَمَا أَتَقَدِّمُ بِجَزِيلِ الشُّكْرِ وَالتَّقْدِيرِ لِلْأَسَاتِذَةِ الْأَفْضَلِ أَعْضَاءِ لَجْنَةِ
الْمُنَاقَشَةِ لِتَكْرَمِهِمْ بِقَبُولِ مُنَاقَشَةِ هَذِهِ الْمَذْكُورَةِ وَتَقْيِيْمِهَا وَ لِدَوْرِهِمْ فِي إِثْرَائِهَا.

إِلَى أَسَاتِذَتِي الْكِرَامِ الَّذِينَ كَانُوا لِي خَيْرِ عَوْنٍ فِي تَذْيِيلِ جَمِيْعِ
الصُّعُوبَاتِ الَّتِي اعْتَرَضَتْني وَأَنَا أَنْجِزُ هَذَا الْبَحْثِ.

إهداء

إلى روح والدي الطاهرة.
إلى والدي العزيزة أطال الله في عمرها.
إلى زوجتي العزيزة التي آزرته طوال سنين دراساتي الجامعية.
إلى كل من أضاء دربي بنور العلم... أساتذتي، من الإبتدائي إلى مدرجات الجامعة و قاعاتها.
إلى كل طالب علم
إلى كل من وسعهم قلبي و لم تسعهم هذه الورقة.

..... إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

قائمة المختصرات

1. قائمة المختصرات باللغة العربية :

- ق.ض.م.ر.م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
ق.ض.غ.م : قانون الضرائب غير المباشرة
ق.ت : قانون التسجيل
ق.ط : قانون الطابع
ق.إ.ج : قانون الإجراءات الجزائية
ج.ر : جريدة رسمية
د.س.ن : دون سنة نشر
ص : صفحة

2. قائمة المختصرات باللغة الفرنسية :

- D.G.I : Direction Générale des Impôts.
N° : Numéro
Art : Article
Op.cit : Opus Citatum
P : Page
ED : Edition
CDI : Centre des Impôts
CPI : Centre de Proximité des Impôts
MF : Ministère des Finances
VC : Vérification de Comptabilité
VASFE : Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble.

مقدمة

إن البحث الحثيث للدولة عن وسيلة تمويلية تتميز بالاستقرار و الدوام و تكون عنصرا هاما من عناصر ماليتها أدى إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة و الدائمة المعتمدة في تغطية نفقات الدولة، و يظهر ذلك جليا من خلال ما تنشؤه التشريعات الضريبية من التزامات على عاتق المكلفين بالضريبة و ما ترتبه بالمقابل من جزاءات على الإخلال بهذه الالتزامات.

و منذ أن نشأ الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف عرف التملص منها و التحايل في آدائها شأنه في ذلك شأن الجريمة بمفهومها القانوني إذ عرفت منذ أن وجد القانون، حيث كان الحاكم في الماضي يلزم و يجبر محكوميه على دفع الضريبة في عدة أشكال تختلف باختلاف طبقات المجتمع، و قد كان يُحصَلها لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما يؤدي إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق المصلحة العامة و أنها ليست إلا مظهرا من مظاهر الظلم الذي يجب عليهم مقاومته عن طريق التمرد أو تجاهل قواعد الضريبة، و ظل هذا الاعتقاد متسلطا على المكلفين على الرغم من تغير النظم السياسية و تطور النظام الدستوري للدولة.

و قد أدى التوسع في فرض الضرائب بسبب التوسع في المشاريع الذي صاحب ظهور النظريات الاقتصادية الحديثة إلى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص فشعروا إذ ذاك بالخطر يحف بأموالهم فتمردوا على قوانين الضرائب و لجؤوا إلى ممارسة الغش اعتقادا منهم بأن ذلك ليس إلا نوعا من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة. وساهم في ذلك تفضيلهم للمنفعة القريبة في صورة المال الموجود بين أيديهم على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليهم نتيجة التوسع في المشاريع الممولة من الضريبة وشعورهم بالمصلحة والملكية الخاصتين الذي يفوق كثيرا الشعور بالخدمات و المرفق العامين¹، واعتقادهم أن الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل و بالتالي هي وسيلة تعسف على أملاك الأفراد.

¹. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص : 21، 22.

ورغم ما تولده هذه الدوافع من قوى كامنة في نفس المكلف بهدف التملص من أداء الضريبة إلا أن ذلك لم يكن ليحصل بالحجم الحالي لولا إتحاد عوامل أخرى تنطوي أساسا على تعقيد التشريعات الجبائية و عدم استقرارها، فضلا عن ابتعادها على مبدأ العدالة الضريبية من جهة و محدودية الإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية و ما ينجر عن ذلك من ضعف في فعالية الرقابة التي تضطلع بها من جهة أخرى.

هذه العوامل و غيرها مما لا يتسع المجال لتناولها بالتفصيل ساهمت إلى حد بعيد في تمكين المكلفين بالضريبة من التخلص من عبء أدائها عن طريق الاحتيال، و الإخلال بالالتزامات المتمثلة أساسا في الالتزامات الجبائية كوجوب التصريح بالوجود خلال 30 يوما من بداية النشاط² و التصريح بنتائجه قبل 01 أفريل من كل سنة مالية مرفقا بالوثائق المبررة، بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية المتعلقة أساسا بمسك الدفاتر و الاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات³، و ينطوي ذلك على سلوك مجرم يتمثل في الغش الضريبي.

إن الضريبة تكتسي أهمية بالغة و هذا ما دفعني إلى معالجة بعض جوانبها و خاصة أهم ظاهرة تعرفها الحياة الاقتصادية و هي الغش الضريبي و التي تعاني منها الجزائر كبقية دول العالم من جراء النزيف في ميزانية الدولة.

تعتبر جريمة الغش الضريبي من الجرائم الاقتصادية⁴ نظرا للدور الهام الذي تلعبه الضرائب في إيجاد موارد داخلية للتنمية الاقتصادية للدول و تنفيذ برامجها و خططها التنموية، و تحديدها و معرفة أركانها و العقوبات الواردة عليها يكتسي أهمية بالغة لأنه الموضوع الذي يمس و بصفة أساسية ميزانية الدولة، غير أن الولوج في موضوع الغش الضريبي يتطلب منا أولا تحديد ماهية الضريبة، باعتبارها محل الإعتداء في هذه الجريمة، وأهم أثر ناتج عنها ألا و هو التخلص من العبئ الضريبي عن طريق التهرب الضريبي (سواء كان مشروعا أو غير مشروع) في و بعد ذلك

². المادة 183 من القانون رقم 90 - 36 المؤرخ في 31.12.1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، المعدل و المتمم، المتعلق بقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³. المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بقانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المعدل و المتمم، النص الكامل للقانون و تعديلاته إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2013، الطبعة السابعة، برتي للنشر، الجزائر، 2014.

⁴. منتصر سعيد حمودة، الجرائم الاقتصادية، طبعة 2010، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ص 121.

نتطرق إلى جريمة الغش الضريبي من خلال تحديد أركانها ثم إجراءات المتابعة و الجزاء و من نمة نتحدث عن الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة ووقاية في آن واحد.

و قبل الخوض في دراسة الغش الضريبي يجب التمييز بينه و بين التهرب الضريبي إذ يتفق أغلب الفقه على أن التهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة القانون، و يتحقق بعدم قيام الفرد بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشأة للضريبة كأن يمتنع عن زيادة دخله إلى حد معين حتى لا يخضع للضريبة التصاعديّة، أو باتخاذ موقف إيجابي و ذلك باستغلال الثغرات والنقائص التي تكتنف النصوص الجبائية دون خرق قواعدهما، كأن تلجأ الشركة إلى توزيع أرباحها في صورة أسهم تصدرها بدلاً من النقود متى كان القانون يقرر استحقاق الضريبة عند توزيع أرباح الشركة على المساهمين نقداً، أو كأن يهب المورث أمواله إلى ورثته خلال حياته حتى ينالوا تركته خالصة من الضريبة.

أما الغش الضريبي فيرى بعض الفقه أنه يتمثل في كل الحركات المادية و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات، ويعرفه البعض الآخر أنه خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة و تخفيض أساس تقديرها.

و تأخذ المخالفات الضريبية عدة صور سنحصر دراستنا في صورتها الأصلية التي تشارك فيها كل الضرائب و هي الغش الضريبي و تتفق كل النصوص الضريبية على تعريف الغش الضريبي كالآتي : استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من تصفية أو من دفع الضرائب و الرسوم المفروضة⁵.

بين تاريخ الضريبة أن ظاهرة الغش الجبائي برزت في كل العصور و في كل الدول و لها مستويات عديدة، على الدولة، عدم تجاوزها، وهو ما نجده عند الدول المتطورة إقتصادياً، عكس الدول النامية و خاصة الجزائر فقد بلغ مستويات مريبة و أخذ أشكالاً متعددة، و هو ما صعب طريقة التحكم فيه، تقييمه و تحليله. و ما الجهود المبذولة من طرف الدولة من خلال وضع

⁵. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، الطبعة الخامسة عشر، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 469.

أجهزة إدارية مهمة للحد من الظاهرة و تكميمها إلا دليل على ذلك، خاصة بعد إحساسها بدرجة أهمية الضريبة و الدور الذي تلعبه في التنمية الإقتصادية.

و إذا كان التهرب الضريبي حسب مفهومه السابق لا يشكل جرما و لا يترتب عليه بالنتيجة أي جزاء فإن الغش الضريبي على خلاف ذلك ينطوي على سلوك مجرم يستوجب متابعته و قمعه، و اعتبارا لذلك و نظرا لأهمية الضريبة و مركزها في ميزانية الدولة خاصة مع اتساع مجال الاستثمار في بلادنا و ما يدرّه بالضرورة من مداخيل جبائية هي معرضة أكثر من أي وقت مضى للإفلات و التخلص من أدائها، و نظرا لما تشكله جريمة الغش الضريبي من تهديد للأمن الاقتصادي و ما تتميز به من أحكام قانونية خاصة من حيث متابعتها و قمعها ارتأينا تناول هذا الموضوع بالدراسة القانونية في شقها الجزائي دون إغفال بعض المسائل التقنية الجبائية التي تفرضها ضرورة توضيح المسائل الجزائية العامة وقد اعتمدنا في ذلك أساسا على تحليل النصوص القانونية من خلال التعرض للإشكالية الرئيسية التالية : **هل التشريع الجبائي الجزائري في شكله الحالي كفيلا بمكافحة ظاهرة الغش الضريبي؟**

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

1. ما مفهوم الضريبة و ما أهدافها ؟
2. ما هي أسباب و آثار الغش الضريبي ؟
3. ما مضمون أركان جريمة الغش الضريبي ؟
4. ما هي طرق الكشف عن هذه الجريمة و ما هي إجراءات متابعتها ؟
5. ما مضمون و مقدار الجزاء المقرر لقمع جريمة الغش الضريبي ؟
6. ما مدى الترابط بين الدعوى العمومية الجزائية و الدعوى الجبائية ؟
7. كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر؟ وما هي أهم الأجهزة المختصة المخول لها قانونا ذلك؟

للإجابة على مجموعة الأسئلة الفرعية السابقة التي تضمنتها الإشكالية الرئيسية قمنا ببلورة الفرضيات التالية:

1. إن ظاهرة الغش الضريبي تحقق هدف واحد هو التخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا، وتختلف في الأسباب و الآثار التي تمسها هذه الظاهرة؛

2. إن الرقابة الجبائية في الجزائر و في إطار مكافحتها للغش والتهرب الضريبيين غير كافية وحدها للحد من هذه الظاهرة؛
3. عدم استقرار التشريع الضريبي و تعاقب تعديلاته بمناسبة قوانين المالية السنوية و التكميلية زاد من تعقيد مضمون هذا النظام.

و تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى الرغبة الشخصية في محاولة الإلمام بموضوع الجباية بشكل عام و موضوع تجريم الغش الضريبي بشكل خاص هذا من جهة، و من جهة أخرى باعتبارها من أخطر الجرائم و أكثرها إضراراً بمالية الدولة و سياستها الإقتصادية و ذلك في الوقت الذي لاقت فيه الجرائم الضريبية إجماعاً من طرف الفقه عن إعطاء دراسات مستفيضة عنها بالإضافة إلى ندرة الممارسة القضائية و المتابعات عن هذا النوع من الجرائم على المستوى المحلي، الأمر الذي يدعو إلى وجوب توجيه الإهتمام نحو هذا النوع من الجرائم و إعطائها نصيباً من الدراسة و هو الهدف المنشود من خلال هذا العمل.

و للإجابة على هذه الإشكالية قسمنا الموضوع إلى بابين تناولنا في الباب الأول المفاهيم العامة و الإطار القانوني لكل من الضريبة و الغش و التهرب الضريبيين على حد سواء في فصلين بينما في الباب الثاني فقد تعرضنا بإسهاب لأركان جريمة الغش الضريبي، طرق إثباتها و القيود المقررة على تحريك الدعوى العمومية كما تعرضنا إلى قمع هذه الجريمة بالنسبة للشخص الطبيعي و الشخص المعنوي و كذا مختلف صور هذه الجريمة في الفصل الأول أما الفصل الثاني فتناولنا دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي و الوقاية منه.

و ختمت الدراسة بخاتمة توصلت فيها لعدد من النتائج و الإقتراحات.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

تشكل الضريبة محل الإعتداء في جرائم الغش الضريبي، ذلك أن هذه الجرائم تهدف إلى التخلص من الضريبة و هذه الأخيرة ليست حكرا فقط على النصوص القانونية التي تولت تصنيفها و تحديد قيمتها و كيفية تحصيلها و إنما هي أيضا من المواضيع الهامة في علم المالية الذي تناولها الفقه المالي من خلال دراسة الإيرادات و النفقات بما في ذلك الضريبة التي تشكل أحد أهم الإيرادات و عليه سنشير بإسهاب إلى الأحكام العامة للضريبة من خلال الفصل الأول من هذا الباب، هذا من جهة و من جهة أخرى فقد تناول الفقه المالي بالدراسة أيضا التهرب الضريبي كظاهرة لها آثارها المالية و الإقتصادية و الإجتماعية، الأمر الذي يقتضي منا التعرض إلى المفاهيم العامة للتهرب الضريبي في الفصل الثاني.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للضريبة

بالقدر الذي تؤثر به الضرائب على مختلف الأنشطة، فإنها تتأثر هي الأخرى بتلك الأنشطة من حيث أغراضها و تنظيمها و حصيلتها، الأمر الذي نتج عنه توطد العلاقة بين الكيان الضريبي و الهيكل الإقتصادي و الإجتماعي و السياسي في الدولة، و من هذا المنطلق أصبحت الضرائب تستأثر بالمقارنة مع غيرها من موارد الدولة بإهتمام الباحثين نظرا لما تثيره من مسائل تستحق الدراسة إلى حد الذي جعل منها علما قائما بذاته، و عليه سنحاول في هذا الفصل الإلمام بالجوانب الأساسية في علم الضريبة.

المبحث الأول : تعريف الضريبة و خصائصها

سننترق في هذا المبحث للتعريف المتعددة للضريبة و إستعراض لخصائصها لنأتي فيما بعد إلى تقديم أهم المبادئ التي تقوم عليها الضريبة و من ثم الأهداف التي وجدت من أجلها الضريبة.

المطلب الأول : تعريف الضريبة

إن البحث في أصل الضريبة يعيدنا للمصطلح اللاتيني " Fiscus " و الذي إستعمل للدلالة على نوع من سلال الصفصاف كانت تستعمل لتجميع الأموال، و منه جاء مصطلح جباية

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

« Fiscalité » للدلالة على عملية مالية و قانونية تهدف لتعبئة الموارد لصالح الدولة تعد الضريبة العنصر الرئيسي فيها⁶.

و الضريبة في القوانين الوضعية مبلغ من النقود تفرضه الدولة على الأفراد و المؤسسات، وهي التي تعين المادة التي تفرض عليها الضريبة وتسمى بالوعاء الضريبي وتقوم بتحديد مقدارها أي سعر الضريبة ولا يحق للفرد أن يسترد ما يدفعه من المال للدولة بحجة أنه لم يحصل على قيمة أو مقابل ما دفعه من الضرائب، وتهدف الدولة من فرض الضرائب إلى تحقيق أهداف وكذلك تقديم خدمات لكافة المواطنين تحقيقا للمصلحة و المنفعة لهم⁷.

وتعتبر الضريبة في الوقت الحاضر في جميع الدول من أهم موارد الدولة ولا غنى لها عنها و تحدد أساسها القانوني في أن قيام الدولة ضروري للأفراد ولكل المجتمع ومن ضروريات قيام الدولة وبقائها وجود المال لها للإنفاق على الحاجات العامة للمواطنين والقوة اللازمة لحماية حدود هذه الدولة وتحقيق العدالة بين الأفراد عن طريق إنشاء المؤسسات القضائية، فمصلحة المجتمع تقتضي إيجاد المال للدولة لتسد وتغطي هذه الخدمات وذلك ضروري لبقاء الدولة كما أن مقتضيات التضامن الإجتماعي بين الأفراد يتوجب عليهم المساهمة في إيجاد المال اللازم لتحقيق خدمات أخرى ككفالة الفقراء والمحتاجين من أفراد المجتمع وتوفير الخدمات الصحية والتعليمية لهم، ولكي نفقه هذا الأمر لابد من الحديث عن تعريف الضريبة وخصائصها.

للضريبة تعاريف متعددة منها الكلاسيكي ومنها الحديث، فقد عرفها الأستاذ جيز قاستون (Gaston Jèze) على أنها " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة⁸ ".

وعلى إثر ونتيجة التطور الإقتصادي والإجتماعي والسياسي والمالي للأنظمة في المجتمعات المعاصرة أخذت الضريبة تعريفات أكثر دقة وتوسعا وشمولية، منها تعريف الأستاذ رفعت

⁶ . « Provient du latin « fiscus », petite corbeille d'osier destinée à recueillir de l'argent », cité par L. Trotobas et J. M. Cotteret, Droit fiscal, Dalloz, 7^{ème} Edition, Paris, P. 10.

⁷ . P. Loïc : Finances Publiques, Edition CUIJAS, Paris, 1989, P.312.

⁸ . عادل احمد حشيش ، أساسيات المالية العامة و أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، لبنان ، بيروت : دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1992 ، ص 130.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

المحجوب على أنها " إقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، ودون مقابل لدفعيها وذلك لغرض تحقيق نفع عام"⁹.

ويعرفها الأستاذ (L. DEBT) على أنها " إستقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقتة نهائية، وبلا مقابل لقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة"¹⁰.

وعرفها الأستاذ خلاصي رضا على أنها " إقتطاع مالي نقدي، إجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية تستأديه الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكلفة من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية"¹¹.

من خلال هذه التعريفات الفقهية و في غياب تعريف تشريعي، يمكن أن نعرف الضريبة على أنها " مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"¹².

الفرع الأول : الضريبة في الفكر الإقتصادي

لقد اختلف علماء الفكر الاقتصادي في تعريف الضريبة، حيث نظر إليها بعضهم باعتبارها إيرادات للدولة، تقوم فرضيتها على أساس النظرية التعاقدية ونظر البعض الآخر بأن فرضيتها تقوم على أساس سيادة الدولة¹³، ونشر في كتب علم القانون أن فكرة السيادة ظهرت منذ بروز

⁹. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1979، ص 179.

¹⁰. احمد زهير الشامية ، خالد الخطيب ، المالية العامة ، عمان ، دار زهران للنشر والتوزيع ، 1997، ص

131.

¹¹. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول الجزائر، دار هومة، 2005، ص 12.

¹². محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، طبعة 2010، دار النشر ICTIS، الجزائر، ص

9.

¹³. تقوم هذه النظرية على أساس أن الدولة تؤدي وظيفتها، بقصد إشباع الحاجات العامة وتحقيق المصالح العامة عند الحاجة و لما كانت هذه الوظائف تستلزم الإنفاق كان للدولة أن تلزم المستفيدين بسماعها بما لها من حق السيادة، أن يتضافروا جميعا في النهوض بعبء هذا الإنفاق. عن رضا شارفي، التهرب الضريبي آثاره و

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

الدولة الحديثة وذلك في التاريخ الحديث، و إذا كان البعض يرجع الفضل للعلامة "جان يودان" في تفصيل وتحليل مدلول استعمال هذا المفهوم وإعطائه هذه الشهرة إلا أن فكرة السيادة بمستوياتها المتعددة ظهرت مع ظهور المجتمعات ويدلنا البحث في التطور التاريخي لمبدأ السيادة على أنه وثيق الصلة بنشأة وتطور شكل ونظام الدولة.

وبناء على ذلك فقد عرفها البعض على أنها : " إقتطاع مالي يدفعه الأفراد جبرا للدولة دون مقابل و بصفة نهائية و فقا لمقدرة الأفراد التكليفية و ذلك لتحقيق أهداف مالية و إقتصادية و إجتماعية"¹⁴. و كما هو واضح من التعريف فإن الضريبة، فريضة من المال تجبها الدولة من مواطنيها و القاطنين فيها، على قدر مقدرة كل فرد، لتتمكن عن طريقها من الإنفاق على مصالح الدولة و مرافقها العامة، و ليس للأفراد الحرية في أداء الضريبة أو تحديد مقدارها أو ميعاد دفعها و كفيته، بل هم ملزمون بدفعها، حسب ما ينص عليه القانون الضريبي لكل دولة.

كما عرفها البعض على أساس التضامن الإجتماعي، فعرفت الضريبة بأنها ما تفرضه الدولة لمقابلة الكوارث العامة كالفيضانات والزلازل والمجاعات، تستوفيها من الأغنياء حسب مقدرتهم التكليفية، وعرفها أحمد شلبي: الضريبة نظير ضمانات والتزامات تقوم بها الدولة لصالح الشعب كالدفاع والشرطة والتعليم والمستشفيات وغيرها.

وهناك تعاريف أخرى لا تخرج عن هذه المفاهيم والمعاني ونشير أن الضريبة عرفت منذ قديم الزمان، فقد استخدمها قدماء اليونان حيث فرضت الحكومة في " أثينا " ما نسبته 2% تسمى ضريبة البضائع والمحاصيل الأجنبية، وشيد الفراعنة في مصر نظام ضرائب خاص بهم كما فعل ذلك الفرس والرومان.

سبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع : تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2011/2012، ص 24.

¹⁴. حسين محمد سمحان، محمود حسين الوادي و آخرين، المالية العامة (من منظور إسلامي)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 90.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

الفرع الثاني: الضريبة في الشريعة الإسلامية.

من المعلوم أن كل ما لم يرد به نص يحدد معناه أن للعلماء فيه أقوالاً، لذا فقد اختلفوا في تعريفاتهم للضريبة، وإن كانت تبدو جميعها بمعنى واحد إلى حد ما. فقد عرفها الإمام الغزالي : بأنها ما يفرضه الإمام على الأغنياء بما يراه كافياً عند خلو بيت المال من المال.

و عرفها الدكتور يوسف إبراهيم فقال : هي ما تفرضه الدولة فوق الزكاة وسائر التكاليف المحددة بالكتاب والسنة وذلك وفقاً لظروف المجتمع الإسلامي، وتتميز هذه الضرائب بأنها مؤقتة بالظروف التي تفرض لأجلها ويمكن أن يطلق عليها "الضرائب الاستثنائية".

وجاء في تعريفها كذلك أنها اقتطاعات مالية، تقتطعها الدولة الإسلامية من أموال الأفراد قسراً وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع خاص معين مشروط، وتخصص لتغطية النفقات العامة، وفي نفس الوقت تستند فرضيتها إلى الأحكام والقواعد الكلية للشريعة الإسلامية.

بناء على ما سبق يمكن وضع مفهوم للضريبة في الفقه الإسلامي وهي : مقدار محدد من المال تقتطعه الدولة من أموال الممولين لضرورة طارئة مستندة في ذلك إلى قواعد الشريعة العامة، دون أن يقابل ذلك نفع معين للممول، تستخدمه الدولة في تغطية النفقات العامة للمواطنين، وتمتاز هذه الضرائب بأنها مؤقتة بالظروف التي فرضت لأجلها وليست تشريعاً دائماً أصيلاً بل هي استثنائية تنتهي بانتهاء الظروف التي استوجبتها¹⁵.

من خلال هذين التعريفين يمكن أن نستخلص أوجه الاختلاف والاتفاق بين معنى الضريبة في الفقه الإسلامي ومعناها الاصطلاحي في الفكر الوضعي.

أوجه الاتفاق :

- كلاهما تفرضها الدولة على سبيل الجبر والإلزام،
- كلاهما فريضة نقدية،
- لا يقابلها نفع معين يعود على الممول.

¹⁵. صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982، ص 98.

أوجه الاختلاف :

- الضريبة في الفقه الإسلامي تستند في فرضها إلى أصل شرعي من الكتاب والسنة أو ما جاء به الصحابة. في حين أن الضريبة في المفهوم الإصطلاحي لا تعتمد في فرضيتها على شيء من الشريعة بل تفرض على أساس نظرية سيادة الدولة أو على أساس أن الأفراد ملزمون بحكم كونهم أعضاء في المجتمع بالمشاركة في تحمل النفقات العامة التي تقوم بها الدولة.
- تعتبر الضريبة في العرف الدولي مورد من موارد الدولة الثابتة في حين أن الضريبة من وجهة نظر الشريعة تفرض لظروف طارئة تعجز الدولة عن مواجهتها وليست تشريعاً أصيلاً بل استثنائياً.
- الضريبة في النظام الوضعي تتصف بالديمومة بينما في الفكر الإسلامي مرتبط بالظروف التي من أجلها فرضت ولكن في العصر الحديث فإن هذه التعاريف وغيرها المبنية على نظرية العقد الاجتماعي لا تتناسب مع النظريات الإدارية الحديثة والتي تتبنى فكرة الدولة على أساس سلطة مبعثها الأمن الاجتماعي والرغبة في الحياة المشتركة. فالضريبة في طبيعتها الحقوقية ليست علاقة تعاقدية بين الدولة والمكلف، وإنما هي إحدى خصائص السلطة السياسية والسيادة القومية¹⁶.

المطلب الثاني : خصائص الضريبة

يمكن تعريف الضريبة بأنها عبارة عن فريضة نقدية يدفعها المكلف جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات المحلية بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل هذه الضريبة، ويقترّب هذا التعريف من أكثر التعريفات شهرة وهو التعريف الذي قدمه "جاستون جيز (Gaston Jèze) والذي إعتبر الضريبة بأنها أداة، نقدية تفرضها السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة¹⁷، ومن هذا التعريف نستطيع أن نستخلص خصائص الضريبة¹⁸ :

¹⁶. ياسين فؤاد توفيق ودرويش حمد عبد الله، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996، ص 75.

¹⁷. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، بدون طبعة، دار الهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، لبنان، 1992، ص 151.

¹⁸. محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر ، الجزائر، سنة 2003 ، ص 57.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

الفرع الأول : الضريبة ذات شكل نقدي

تعتبر الضريبة اقتطاع مالي من دخل الأشخاص المعنويين والطبيعيين أو من ثروتهم، ويجب أن يكون هذا الإقتطاع ماليًا تماشيًا مع مقتضيات النظام الإقتصادي الحديث بالنظر إلى أن المعاملات كلها أصبحت تقوم على إستخدام النقود.

بعد التطور الإقتصادي بات لزاما الإستغناء عن تحصيل الضريبة في الصورة العينية¹⁹، وما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود، وهذا ما حرص عليه الكلاسيك عندما نادوا بحياد المالية العامة والهدف من ذلك هو الربط بين فرض الضريبة وحاجة الخزينة للموارد النقدية، بحيث لا يمكن فرض الضريبة لغرض آخر غير تغطية نفقات الدولة، إلا أن التطور الذي عرفته المالية العامة جعلها لا تتماشى مع هذا التطور وبالتالي انقضت فكرة حياد المالية العامة بحيث أصبحت الضريبة تهدف إلى تحقيق أهداف متباينة غير الأهداف المالية، أي أصبحت تفرض لأغراض اجتماعية كفرضها على الكحول للحد من استهلاكه، وكذا فرض الضريبة الجمركية على السلع المستوردة لتشجيع الصناعات المحلية.

كما أننا لا نتصور أن الضريبة في يومنا هذا لازالت تفرض في الصورة العينية فضلا عما تتحمله الإدارة المالية من نفقات باهظة في نقل وحفظ المحاصيل الزراعية فإن دفع الضريبة يشكل عبئا لا يراعي العدالة، لأن الأفراد يلتزمون بدفع جزء من المحصول رغم ما قد يكون هناك تفاوت في مراكزهم المالية فيما يتعلق بالتكاليف الحقيقية التي أنفقاها كل منهم لإنتاج محصوله. و يتفوق الشكل النقدي للضريبة عن الشكل العيني من عدة أوجه :

أ. أن الدولة تتحمل تكاليف و نفقات باهضة قد تفوق قيمة الضريبة العينية و هي في طريقها لجمع و نقل و تخزين المحاصيل، بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف. و كلها أشياء في صالح الشكل النقدي للضريبة؛

¹⁹. يرى الدكتور حامد عبد المجيد دراز أن أنواعا كثيرة من الضرائب في العصر الحديث و في الدول المتقدمة تجبي عينا تحقيقا لأهداف معينة، ففي الصين و كوريا تجبي الضرائب الزراعية عينا لضمان الحصول على كميات المحاصيل اللازمة للتصدير بطريق مباشر. " مبادئ المالية العامة، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2010، ص 23.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

ب. أن الضريبة العينية لا تلتزم بعنصر العدالة، إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة، دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملها كل شخص في إنتاج محصوله، و ما قد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها؛

ت. عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الإقتصادية و المالية الحديثة، كما سبق ذكره²⁰.

الفرع الثاني : الطابع الإجباري و النهائي للضريبة

إن عنصر الإجبار هو الذي يميز الضريبة عن القرض، هذا الأخير يكون بالتراضي في الغالب، وهذا يعني أن الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها للدولة، والجبر والإكراه هنا قانوني وليس معنوي بالنظر إلى قانون الضريبة وهو تعبير عن القوة الإلزامية للقاعدة القانونية التي تفرض على المكلف، ولا يعني عنصر الإجبار جواز فرضها وتحصيلها دون ضوابط قانونية محددة بل على العكس، يلزم أن تقدر الضريبة بقانون وليس بناء على العشوائية وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام هذا القانون عند الربط والتحصيل، و إن كان عملها غير مشروع بحق الأفراد يحق لهم التظلم منه أمام الجهات القضائية أو الإدارة المختصة. كذلك فإن عنصر الجبر لا ينفي المبدأ الدستوري القاضي بضرورة موافقة الشعب ممثلا في نوابه على فرض الضرائب وهذا حق دستوري وتحت عليه كل دساتير العالم.

الفرع الثالث : مفهوم تغطية الأعباء

تضمنت النظرية الكلاسيكية أن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الرئيسي للضريبة، و أن هذه الأخيرة لا يمكن أن يكون لها أي تأثير على الشؤون الاقتصادية.

إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تمويل صناديق الخزينة العمومية و يمنحها وظيفة مالية بحتة، يرتبط بعنصر الدولة الحارسة فكيف يمكن للضريبة أن تكون لها وظيفة اقتصادية، اجتماعية، بينما هي أداة دولة تتحفظ على التدخل في الميدان الاقتصادي و الاجتماعي؟

²⁰. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، طبعة 2010، دار النشر ICTIS، الجزائر، ص

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

في الحقيقة تعتبر هذه الخاصية مبدأ دستوري أفرزته الثورات السياسية الكبرى التي عرفها التاريخ، كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان و المواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام 1789 و لم يعد هناك حاجة في العصر الحديث على النص عليه بوضوح، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة البديهية التي يجب إتباعها رغم عدم وجود نص دستوري صريح يقرّ بها. فقد تضمن دستور الولايات المتحدة الأمريكية لسنة 1787 نفس المفهوم في المادة الأولى من الجزء الثامن" يمكن أن يتم تأسيس الضرائب من طرف الكونغرس بفرض تسديد الديون، القدرة على الدفاع المشترك و رفاهية الولايات المتحدة الأمريكية."

و في حقيقة الأمر تلعب الضرائب زيادة على دورها في تمويل الخزينة العمومية، دورا مهما في تحفيز الاستثمارات (وظيفة اقتصادية) و في إعادة توزيع الدخل الوطني (وظيفة اجتماعية)²¹.

المبحث الثاني : الإطار القانوني للضريبة

يوضح التطور القانوني للنظام الضريبي في العديد من الدول كبريطانيا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، كيف أن الثورات التي قامت بها الشعوب كانت هي السبب الرئيسي لتقرير عدم تأسيس أي ضريبة أو تحصيلها إلا بموجب قانون مصوت عليه من البرلمان، وأصبح بذلك هذا الأمر مبدأ وقاعدة هامة منصوص عليها في كافة دساتير دول العالم²²، فيتم وضع النصوص الضريبية من طرف السلطة التشريعية بنص القانون، والإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إرادة السلطة العامة لا يحق لها إلا فرض و تحصيل الضرائب المسموح بها من قبل السلطات المختصة، وكما تعد تشريعات وأحكام قوانين الضرائب ملزمة للدولة كما هي ملزمة للأشخاص²³ حيث لا يمكن أن توضع أي ضريبة قيد التنفيذ إلا إذا تم إصدارها بنص قانوني وعادة ما يكون ذلك من خلال قوانين المالية، إضافة إلى وجوب الترخيص بذلك قانونا، ولهذا الغرض نجد في كل سنة أن المادة الأولى من قانون المالية في الجزائر تعطي الرخصة القانونية بذلك²⁴، وقد

²¹. تلمساني مامة، الغش الضريبي، مذكرة نهاية التربص لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الثانية عشر، السنة الدراسية 2003 - 2004، ص 06.

²². محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 17.

²³. Louis Trotabas, Finances Publiques, France, Paris, Editions Dalloz, 1969, P. 18.

²⁴. محمد عباس محرز، المرجع السابق الذكر، ص 43.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

جاء هذا تطبيقاً لأحكام القانون الأساسي المتعلق بقوانين المالية لسنة 1984²⁵ ، ومن ثم فإنه من غير هذه الرخصة لا يمكن وضع ولا تحصيل الضرائب.

ومن هذا المنطلق فإن الضريبة بطابعها السلطوي، تشكل إلتزاماً قانونياً، ومن المعروف أن لكل إلتزام مصدره المستمد منه والمستند إليه، ونظراً لأهمية البالغة للإلتزام بدفع الضرائب، ومساس هذه الأخيرة بالمراكز المالية للمكلفين بها، فقد برزت عبر التاريخ المالي وخاصة خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، مجموعة من النظريات التي تؤسس حق الدولة في فرض الضرائب²⁶.

حيث وجدت مجموعة من النظريات الفقهية التي تحدثت عن الأساس القانوني للإلتزام بدفع الضرائب ويمكن حصرها في نظريتين أساسيتين :

المطلب الأول : نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي.

ومفادها أن الفرد يدفع الضريبة إلى الدولة في مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة المختلفة، وأنه لولا إنتقاعه بهذه الخدمات، لما أصبح هناك سبب لدفع الضريبة، وحنة هؤلاء المفكرين في ذلك أن الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني مؤداه إلتزامه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع خاص له²⁷.

والواقع أن النظرية التعاقدية للضريبة، ما هي إلا نتاج النظرية الفردية في تفسير الدولة²⁸، وكما برز الاختلاف بين أنصار هذه النظرية في التكييف القانوني لهذا العقد إلى ثلاثة إتجاهات
عموما :

²⁵. القانون 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 و المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية عدد 28، بتاريخ 10 جويلية 1984.

²⁶. سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، عمان، دار رند للنشر و التوزيع، 2000، ص 63.

²⁷. السيد عبد المولى، التشريع الضريبي المصري، مصر، دار الفكر العربي، 1977، ص 155.

²⁸. احمد زهير الشامية، المرجع السابق الذكر، ص 138.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

الاتجاه الأول : يرى أنصاره وعلى رأسهم المفكر آدم سميث (Adam Smith) أن هذا العقد بمثابة عقد بيع أو إيجار خدمات، أي أن الأفراد يدفعون الضريبة كثمن للخدمات والمنافع التي تقدمها الدولة لهم، إلا أن هذا التكييف لم يسلم من النقد على أساس ما يلي²⁹:

- صعوبة تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة ومقدار المنفعة التي يحصل عليها الشخص؛
- مجافاة هذا التكييف للعدالة، كونه يؤدي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضرائب كبيرة مقابل ما يحصلون عليه من خدمات؛
- قد تستخدم إيرادات الضرائب في تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة.

الاتجاه الثاني : يرأسه الفقيه تيير (Thiers) ويرى العقد الضمني على أنه عقد شركة، الدولة فيه شركة إنتاج كبرى تتكون من شركاء، لكل منهم عمل معين يقوم به، ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة، إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة لهذه الشركة، يتعين على الشركاء المساهمة في تمويلها و تتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم، و قد وجهت لهذا الاتجاه الانتقادات التالية :

- أنه يقوم على نوع من التشبيه بين الدولة والشركة، وهذا التشبيه يتنافى مع دقة التحليل العلمي؛
- قصور هذا الإتجاه في معالجة وظائف الدولة المختلفة التي لا تقتصر على المصالح المادية وإنما تشمل مجموعة من العلاقات والمصالح المعنوية.
- يترتب على هذا الإتجاه ضرورة أن تكون المنفعة التي تعود على الفرد متفقة مع درجة ثرائه و هذا ما يخالف الواقع ويجافي العدالة³⁰.

الاتجاه الثالث : تصور آخرون مثل : إميل دي جيراد (Emil De Girad) وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار مقابل أدائهم للضريبة بإعتبارها قسط تأمين وقد وجهت لهذا الإتجاه العديد من الإنتقادات أهمها أن طبيعة عقد التأمين تقتضي أن

²⁹. علي لطفي، إقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، مصر، القاهرة، 1990، ص 46.

³⁰. عادل أحمد حشيش، المرجع السابق الذكر، ص 156.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

يعوض المؤمن لمصلحته عند وقوع الخطر، وهذا الأمر غير موجود في مجال علاقة الفرد الضريبية بالدولة.

المطلب الثاني : نظرية التضامن الاجتماعي.

إتجه الفقه الحديث إلى تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على فكرة التضامن الاجتماعي الموجود بين كافة مواطني الدولة، والمقترنة بالسيادة التي تمارسها الدولة عليهم، وهذا يعني أن على الأفراد أداء الضرائب إستناداً لمبدأ التضامن الاجتماعي، و للدولة الحق في فرض الضرائب مع مراعاة القواعد القانونية التي تحكمها، وذلك بما لها من سيادة على الأشخاص والأموال³¹.

ومضمون هذه النظرية أن الأفراد بحكم أنهم أعضاء في الجماعة فإنهم ملزمون بالتكافل والتضامن كل بقدر إستطاعته لتحمل نفقات الخدمات العامة، ويكون أساس وفرض الضرائب تبعاً لذلك هو سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي.

ومن ثم تؤدي هذه الضرائب جبراً، وذلك مقابل خدمات عامة تقدمها الدولة لمواطنيها، وهذه الخدمات غير قابلة للتجزئة ولا يمكن معرفة مدى إستفادة كل مواطن منها، حتى يمكن مطالبته بمقابل هذه الخدمة³²، ونتيجة لذلك فإن العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية، وإنما هي علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي يخضع لها نشاط الدولة لتحقيق أهداف المجتمع، وعليه فإن الضريبة لا تتعدى أن تكون وسيلة لتوزيع تكاليف الخدمات العامة على الأفراد بقدر إستطاعتهم على الدفع ليكون التوزيع عادلاً.

وكما يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تؤدي بأن يكون الإلتزام بدفع الضريبة المستحقة على المكلفين بها، من باب التكافل الاجتماعي والدافع الوطني والسلوك الأخلاقي بما يحقق العدالة، ومما يجعل الضريبة في بعض الأنظمة الناجحة تسمى بالمساهمة أو الاشتراك، وهذه التسميات في الحقيقة تنسب إلى الرضا الجماعي بها³³.

³¹. محمد خالد الهايني، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة و التشريع الضريبي، سوريا، منشورات جامعة دمشق، 2006، ص 189.

³². Delbez Louis, Elements de Finances Publiques, Paris, P.U.F, 1995, P. 37.

³³. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق الذكر، ص 17.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

و أما فيما يخص المصدر الذي تستمد الدولة منه سلطتها في فرض وجباية الضرائب، فإن هذه النظرية ترجع ذلك إلى مجموعة من العوامل على رأسها رابطة التبعية السياسية من خلال عنصر الجنسية، أو الروابط الإجتماعية كالإقامة والموطن، أو من خلال رابطة إقتصادية معينة كممارسة نشاط إقتصادي أو التمتع بملكية أو ثروة تحقق دخلا معيناً داخل إقليم الدولة، وقد أصبحت هذه النظرية الأخيرة سائدة في وقتنا الراهن دون غيرها، وهكذا فإن التضامن الذي يجب أن يقوم بين أعضاء الجماعة السياسية الواحدة التي تمثلها الدولة هو وحده الأساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب، والذي يرجع إليه التزام الأفراد بدفعها³⁴.

المبحث الثالث : هيكلية نظام ضريبي ناجع.

يقصد بالنجاعة التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد و الأسس التي يتعين على المشرع إتباعها و مراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي في الدولة. و هي قواعد ذات فوائد مزدوجة : فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة، من جهة، و مصلحة الخزينة العمومية، من جهة أخرى. أي مراعاة مصالح المواطن و الدولة و في حقيقة الأمر، أن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة. و لا بد على الدولة أن تحترم هذه المبادئ عند فرض الضريبة و لا يحق لها الخروج عن إطارها و إلا أعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب و يمثل ظلما صريحا للأفراد المكلفين بها³⁵.

إن (آدم سميث) في سبيل بحثه عن الشروط العامة لنظام ضريبي فعال، قد قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه (بحث عن طبيعة و أسباب ثروة الأمم)، الصادر سنة 1776. هذه القواعد باستثناء الأولى، تهتم خاصة، بالشروط الخارجية للضريبة و العلاقات بين الدولة و المكلف بالضريبة بمناسبة و ضع وعاء، إصدار الضريبة و تحصيلها. و تتلخص هذه القواعد فيما يلي :

³⁴. محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر - ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2009 - 2010، ص 17 و 18.

³⁵. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، المرجع السابق الذكر، ص 19 و 20.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

1. **قاعدة العدالة :** " على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة قدر ما يمكن مع قدراتهم التكاليفية بمعنى تناسبا مع الدخل الذين يتمتعون به تحت حماية الدولة ".
تمثل نفقة الحكومة، إتجاه أفراد نفس الأمة، مصاريف الإدارة إتجاه الملاك في ملكية كبيرة، الذين يجدون أنفسهم مجبرين جميعا على المساهمة في هذه المصاريف تناسبا مع الفائدة التي يتمتعون بها في هذه الملكية.
2. **قاعدة اليقين :** " يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها الذي يلزم كل فرد بدفعها أن تكون يقينية و ليست عشوائية، النمط، حجم الدفع، كل هذا يجب أن يكون واضحا و دقيقا. سواء للمكلف بالضريبة أو بالنسبة لكل دافع آخر.
3. **قاعدة الملائمة :** " يجب أن تُحصَل كل ضريبة في الفترة و حسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة ".
4. **قاعدة الإقتصاد في النفقة :** " يجب أن تحصل كل ضريبة بطريقة تجعل، أقل حجم ممكن من النقود، يخرج من أيادي الشعب، مقارنة بما يجب أن يرد إلى الخزينة العمومية". و معناه أن تكون الضريبة قليلة النفقات في الجباية³⁶.

هذه هي القواعد الأربعة. الأولى تتعلق بتوزيع الضريبة. فهي قاعدة نظرية تم إنتقادها في الكثير من الأحيان، أما القواعد الثلاثة الأخرى، فهي قواعد تطبيقية مملدة من طرف الحس الجيد و تطبيقها لا يتضمن الكثير من الصعوبات.

باختصار فإن هذه القواعد تسمح ب :

- المساواة أمام الضريبة (قاعدة العدالة)؛
- أن الضريبة تكون يقينية و ليست غامضة أو غير معقولة (قاعدة اليقين)؛
- أن يتم تحصيل الضريبة في فترة و حسب النمط الذي يلائم جميع المواطنين (قاعدة الملائمة)؛
- أن تكون الموارد المالية التي تجنيها الدولة من الضريبة أكبر من تلك التي أستعملت لتحويلها من جهة و تجنب إخراج نقود أكثر من اللازم من جيوب المكلفين بالضريبة (قاعدة الإقتصاد في النفقة).

³⁶. حسين محمد سمحان، محمود حسين الوادي و آخريين، مرجع سابق، ص 106.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

و سنقوم في ما يلي بتفصيل هذه القواعد لنفهم مسارها و تطبيقاتها.

المطلب الأول : قاعدة العدالة و قاعدة اليقين

سننظر من خلال هذا المطلب لقاعدة العدالة في الفرع الأول على أن نتناول في الفرع الثاني بالتفصيل قاعدة اليقين.

الفرع الأول : قاعدة العدالة³⁷.

حسب آدم سميث، يجب أن يشترك رعايا الدولة في نفقات الحكومة، كل بحسب الإمكان تبعا لقدرة، أي بنسبة دخله الذي يتمتع به في حماية الدولة. و سعيا من الحكومات إلى إقرار العدالة عملت على جعل فرض الضرائب من إختصاص السلطة التشريعية، ففي الجزائر مثلا، تعتبر دستوريا من إختصاص البرلمان، فينص الدستور الجزائري³⁸ في المادة 122 منه على : " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور و كذا في المجالات التالية : 12 - إحداث الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة و تحديد أساسها و نسبها."

و يشدد على العدالة أمام الضريبة في المادة 64 منه : " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية".

كما تنص هذه القاعدة على ضرورة توزيع الأعباء الضريبية بين مختلف المكلفين بصورة عادلة دون تفضيل فئة معينة على أخرى، إلا لوجود أسباب موضوعية، مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة. و لا خلاف في ذلك و إنما المشكلة الأساسية هي في تحديد مفهوم العدالة الضريبية؟ وكيفية تحقيقها؟.

³⁷. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جريز للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،

2011، ص 38.

³⁸. دستور 1996 ، الصادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 69 - 483، المؤرخ في 07 فيفري 1996 ، يتعلق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه باستفتاء 28 نوفمبر، جريدة رسمية عدد 09 ، مؤرخ في 08 ديسمبر 1996، معدل و متمم.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

لقد ربط علماء المالية العامة تحديد مفهوم العدالة الضريبية بتقاليد و إيديولوجيات المجتمع، واعتبروا أن النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها³⁹.

و لكن هل يمكن الوصول إلى مستوى من العدالة الضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بها؟

أولاً : النظرة التقليدية إلى العدالة الضريبية.

يرى التقليديون انه يمكن تحقيق العدالة الضريبية، حينما يتحمل الأفراد عبء الضريبة تبعاً لمقدرتهم التكاليفية، بحيث تكون مساهمة أعضاء المجتمع في الأعباء العامة متناسبة مع دخولهم، وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلاً : "يجب أن يسهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة"⁴⁰.

وهذا يعني أن آ. سميث كان يعتبر مبدأ الضريبة النسبية هي وحدها التي تحقق العدالة الضريبية.

ثانياً : العدالة الضريبية في العصر الحديث.

إن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة كونها تقوم على مبدأ المساواة الحسابية، ولا تراعي الظروف الشخصية للمكلف، فاتجه الفكر المالي إلى مبدأ آخر أساسه التساوي في التضحيات للأفراد عند دفعهم للضريبة. إلا أن هذا المعيار لم يسلم من الانتقادات حيث انه يصعب احتساب وحدات التضحية التي يتحملها الفرد، ثم أنها تركز على الجانب السلبي للضريبة، فدافع الضريبة لا يتحمل أية تضحية بل يساهم في تحقيق أقصى رفاهية للمجتمع.

الفرع الثاني : قاعدة اليقين

يقصد بقاعدة اليقين و الوضوح بان تكون الضريبة المفروضة على كل فرد مؤكدة لا تحكيمية. فوقت الوفاء بالدفع و طريقته و المقدار الذي يدفع كل ذلك ينبغي أن يكون واضحاً للمكلف ولأي شخص آخر. و بذلك تضمن قاعدة اليقين للمكلف معرفة واجباته الضريبية و من ثم القدرة على

³⁹ . حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة ، القسم الثاني، جامعة الاسكندرية، دون تاريخ نشر، ص151.

⁴⁰ . محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1978، ص162 .

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب و كذا معرفة جزاءات التخلف أو الامتناع عن أداء واجبه الضريبي .

و لليقين من الأهمية ما يجعل انعدام العدالة في الضريبة مهما كان جسيما أهون شرا من انعدام اليقين مهما كان ضئيلا⁴¹.

و حتى تتحقق قاعدة اليقين يجب أن تتوافر فيها الشروط التالية⁴² :

- الوضوح في التشريع الضريبي، بمعنى أن تكون النصوص واضحة جلية سهلة الأسلوب دون تعقيد، وألا يحتتم اللفظ الواحد أكثر من معنى وألا تحتتم الجملة أكثر من تفسير؛
- أن تكون السلطة الموكلة إليها فرض الضريبة و تحصيلها، بإعداد النماذج السهلة و البسيطة التي يفهمها عامة الممولين و أن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها و مقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة؛
- أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية و الأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تدع مجالاً للاجتهاد.

المطلب الثاني : قاعدة الملائمة و قاعدة الاقتصاد في النفقة.

سنتطرق كذلك من خلال هذا المطلب لقاعدة الملائمة في الفرع الأول على أن نتناول في الفرع الثاني قاعدة الاقتصاد في النفقة.

الفرع الأول : قاعدة الملائمة

تنص هذه القاعدة على أن " تجبى الضريبة في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف، و بالكيفية الأكثر تيسيرا له⁴³ .

⁴¹. حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة ، القسم الثاني، جامعة الاسكندرية، دون تاريخ نشر.، ص155 .

⁴² . حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992 ، ص45.

⁴³. خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص159 .

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

فالوقت الأكثر ملاءمة لدفع الضريبة هو الوقت الذي تتحقق فيه الواقعة المنشئة للضريبة، أما الكيفية فيجب أن ينص التشريع الضريبي على كافة التيسيرات التي من شأنها أن تخفف من وقع الضريبة على الممول مثل الدفع على أقساط أو الدفع مسبقا على دفعات.

و لقد كان للإسلام السبق في إقرار هذا المبدأ في الزكاة بفرضها في الزرع و الأمر بإخراجها عند الحصاد و جني الثمار⁴⁴، قال الله تعالى : ﴿ وَهُوَ الَّذِي أَنْشَأَ جَنَّاتٍ مَّعْرُوشَاتٍ وَغَيْرَ مَّعْرُوشَاتٍ وَالنَّخْلَ وَالزَّرْعَ مُخْتَلِفًا أَكْلُهُ وَالزَّيْتُونَ وَالرُّمَّانَ مُتَشَابِهًا وَغَيْرَ مُتَشَابِهٍ ۚ كُلُوا مِنْ ثَمَرِهِ إِذَا أَثْمَرَ وَآتُوا حَقَّهُ يَوْمَ حَصَادِهِ ۚ وَلَا تُسْرِفُوا ۚ إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ ﴾⁴⁵

و يجب الأخذ بالاعتبارات التالية عند عملية تحصيل الضريبة⁴⁶ :

- بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فالممول لا يشعر بوقوعها حيث تكون جزءا من ثمن الشراء، فمثل هذه الضرائب يكون انصب الأوقات ملائمة للممول هو وقت الشراء؛
- إتباع مبدأ التقسيط على فترات تتماشى مع فترات السيولة النقدية المتوفرة لدى الممول.
- كما يجب مراعاة ظروف مديني الضرائب وخاصة المعسرین منهم، و البحث عن أسباب تراكم ديونهم الضريبية، و محاولة تسويتها في الآجال الممكنة دون إعاقه نشاطاتهم.

الفرع الثاني : قاعدة الاقتصاد في النفقة.

تقضي هذه القاعدة على " أن تطبق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول بأقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزينة الدولة"⁴⁷.

حيث أن أي تخفيض في نفقات الجباية سوف يؤدي إلى زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام و بالتالي إمكانية زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، وأي سوء استخدام للحصيلة الضريبية سوف يفقد ثقة المكلف في سياسة الحكومة، الأمر الذي يدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة.

⁴⁴. عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 40.

⁴⁵. سورة الأنعام، الآية 141.

⁴⁶. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992، ص 46.

⁴⁷. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية - دراسة حالة النظام الضريبي

الجزائري بين 1988 الى 1995، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة الجزائر، 1995، ص 09.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

قواعد أخرى لنجاح الضريبة.

و لقد زاد المفكرون المحدثون عن قواعد ادم سميث قواعد أخرى أهمها ⁴⁸ :

أ. قاعدة البساطة.

ينبغي على النظام الضريبي أن يضم ضرائب ضرورية وبسيطة و سهلة ذات معدلات مقبولة، مما ينعكس إيجابا على إدارة الضرائب و المكلفين معا، بحيث أن بساطة النظام الضريبي ووضوحه تحد من تعسف إدارة الضرائب و تخفف من حجم التهرب الضريبي و تكسب رضا المكلفين، و تعقد النظام الضريبي يثير سخط المكلفين و يصعب تطبيقه من طرف الإدارة الضريبية.

ب. قاعدة التنوع.

يقصد بالتنوع وجود مزيج من الضرائب المباشرة و غير المباشرة، و هذا ما يساهم في تحقيق الكفاءة المالية بالإضافة إلى العدالة الضريبية، و تقادي فرض ضريبتين مختلفتين على نفس الوعاء الضريبي، و يتطلب ذلك وجود درجة عالية من التنسيق و الترابط و التكامل بين مختلف أنواع الضرائب.

ت. قاعدة المرونة.

يجب أن يكون نظام الإخضاع الضريبي مرنا و ديناميكيا بطريقة تسمح له بمسايرة وثيرة نمو التقنيات و المعاملات التجارية⁴⁹ بحيث تتوفر فيه قابلية التغيير في الحصيلة الضريبية بما يتناسب و التغيير في الدخل الوطني وكذا الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، أي أن يتسم النظام الضريبي بالليونة و يستجيب للتغيرات الجديدة بالكيفية المناسبة و في الوقت المناسب، و هذا ما يرفع من حصيلة الضريبة و يقلل من حجم التهرب الضريبي.

ث. قاعدة الاستقرار.

يقصد بذلك وجود درجة عالية من الثبات في طبيعة الضرائب و إجراءات و مواعيد التحصيل، لأن التعديلات المتكررة تؤدي إلى صعوبة مهمة إدارة الضرائب و كذلك بالنسبة إلى الممولين، ولا

⁴⁸. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة للطبع، 2003، ص ص 94 -

.95

⁴⁹. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، مرجع سابق الذكر، ص 42.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

تتعارض هذه القاعدة مع قاعدتي التنوع و المرونة حيث على المشرع أن يتأكد من ضرورة أي تعديل أو إضافة ضرائب جديدة و دراسة مختلف الضرائب الناتجة عنها.

ج. قاعدة التنسيق.

يقصد بها الترابط و الانسجام بين مختلف الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي، و تبرز أهمية التنسيق عند زيادة أو تخفيض معدلات ضريبة قائمة، أو عند فرض ضريبة جديدة و اختيار عناصر وعائها، أو عند تقدير بعض الإعفاءات الضريبية. كما تكمن هذه الأهمية أيضا في الحفاظ على وحدة الهدف الذي يسعى النظام الضريبي لتحقيقه.

المبحث الرابع : أهداف الضريبة.

الضريبة هي ظاهرة إجتماعية مرتبطة أساسا بتطور المجتمعات و الدول و خاصة هيئاتها، المالية، الإقتصادية، الإجتماعية و السياسية، ولها عدة أهداف تتغير حسب تغير هذه الهيئات، أهمها⁵⁰:

المطلب الأول : الأهداف المالية.

تسمح الضريبة بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة من أفراد المجتمع، و تمويل الإنفاق الخاص بالخدمات العامة و الإنفاق الخاص بإدارات الدولة، أي توجد تكاليف اوجب تغطيتها، هذه التغطية لا تحقق إلا بتمويل من الضريبة.

تشكل المردودية المالية الهدف التقليدي لأي نظام ضريبي باعتبار أن الهدف من الضريبة هو الوصول إلى التوازن في الميزانية العامة للدولة، كما يعتبر هذا الأثر المالي المباشر للضريبة محور أي سياسة جبائية، خاصة لدى دول العالم الثالث أين تنحصر مصادرها و الموارد المالية في الضرائب⁵¹.

⁵⁰. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الضريبي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991 - 2002، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2007 - 2008. ص 13.

⁵¹. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1987، ص 43.

المطلب الثاني : الأهداف الاقتصادية.

تعد النظرية الجبائية على أساس العلاقة الموجودة بين النقود، النشاط الإقتصادي و الجباية مرورا بالكتلة النقدية، رصيد الميزانية، معدل الفائدة و الإستثمار، و هذه جميعا تعتبر عناصر الأدوات الإقتصادية، فالجباية تتواجد في كل مفاهيم النشاط الإقتصادي فهي تأخذ بعدا جد مهم في الوظيفة الإقتصادية من خلال تحديد السياسة الجبائية.

إن مفهوم الضريبة مرتبط مع، الحصول على مستويات مقبولة من الإيرادات، اعتبارات الفعالية الاقتصادية و مع العدالة الضريبية و تطبيقاتها فهي تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير المشوهة لا بالتضخم، و لا بالانكماش، كما أنها أصبحت في الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية، و تحقيق الاستقرار الاقتصادي⁵².

من أهم الأهداف الاقتصادية الضريبية :

- التخفيض من حدة الضغوط التضخمية بالتأثير على تغيرات الكتلة النقدية و حجم المعاملات التجارية.
- توجيه عناصر الإنتاج للفروع الانتاجية التي تهدف الدولة لتطويرها بإعفاءها من الضرائب و الرسوم.
- تشجيع بعض أنواع المشاريع لاعتبارات إجتماعية أو إقتصادية و التي تهدف من خلالها الدولة لتطبيق و توجيه سياستها.
- الحد من إستهلاك الكماليات المستوردة من الخارج لتوجيه نمط إستهلاك المجتمع و لتشجيع الصناعات المحلية.

المطلب الثالث : الأهداف الاجتماعية.

الضريبة هي محور العلاقة بين المجتمع و السلطة الحاكمة و تتمثل أهدافها الإجتماعية في تحقيق العدالة الإجتماعية عن طريق التوزيع العادل للثروات و الخيرات بين أفراد المجتمع و التقسيم العادل لأعباء الدولة بين أفراد المجتمع حسب قدرتهم التساهمية و تتمثل أساسا في :

⁵². عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية - دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري بين 1988 الى 1995، مرجع سابق، ص 46.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

- التخفيف من أزمة السكن و ذلك بالإعفاء مداخل الإيجار و العمليات المتعلقة بالسكن، أو التأثير على عمليات الإيجار و على عمليات التنازل أو شراء السكن بالإنكماش أو بالتوسع.
- توجيه السلوك الاستهلاكي لأفراد المجتمع المضر بالصحة العمومية من خلال رفع أسعار الضرائب و الرسوم على السجائر و الكحول مثلاً.
- تخفيف حدة التفاوت بين المداخيل و الثروات و ذلك بتعمد الدولة زيادة الضرائب على المداخيل و الثروات المرتفعة لتقوم بإعادة توزيعها على أصحاب المداخيل المنخفضة.
- التقسيم العادل للأعباء العامة للدولة وفق القدرة التساهمية للمكلفين بها و حسب حجم الإستفادة من خدمات الدولة من جهة أخرى.

المطلب الرابع : الأهداف السياسية

ترتبط الضريبة بشكل مباشر مع مخططات التنمية الإقتصادية و الإجتماعية للدولة و تستعمل من أجل تحقيق سياسة التوازن الجهوي للدولة، كما تستعمل لحماية منتجاتها بفرض الرسوم الجمركية على الواردات، هذه الرسوم يتم تخفيضها على دول معينة مقارنة بدول أخرى و هذا حسب أهدافها السياسية إذ تعمل الدولة على تمرير سياستها و توجيهها من خلال فرض نظام جبائي محفز و مدعم للسياسة المطبقة من طرفها، فنجدها تستعمل الجباية كأداة للتأثير على سياستها.

خلاصة الفصل الأول

على ضوء ما سبق تبين لنا أن الضريبة تعد وسيلة فعالة - إذا ما أحسن استخدامها - للتأثير في المتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية و ذلك من أجل تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية للدولة.

فالضريبة تمثل إذن إحدى أدوات السياسة المالية التي هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، بمعنى أن تتفق مع الاتجاهات الاقتصادية للدولة سواء بالنسبة لحالات الانكماش أو التضخم، أو تشجيع صناعة معينة أو الحد منها، أو التأثير على قرارات الاستثمار و الادخار، أو سلوك المنتجين و المستهلكين، أو على إعادة توزيع الدخل و الثروات. فالدولة تستخدم الضريبة و توظفها لتحقيق أهدافها الاقتصادية.

تعتبر الأهداف التي من أجلها فرضت الضريبة أهداف متعارضة فيما بينها، فلا يمكن استهداف احد أهداف الضريبة بدون التأثير في هدف آخر، فلا يمكن تحقيق هدف و فرة الحصيلة الضريبية مثلا بدون الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية. لذلك يستحسن عند اختيار الأهداف المرغوب تحقيقها مراعاة الأولوية وفق الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية السائدة في المجتمع⁵³.

و تعتبر الضريبة وسيلة متميزة من بين وسائل السياسة المالية للدولة لما تتمتع به من مرونة و حساسية و قدرة على التأثير على الواقع الإقتصادي و الإجتماعي إلا أن التهرب الضريبي يحول دون تحقيق الضريبة لأهدافها الاقتصادية و الإجتماعية، لذا سوف نقوم في الفصل الموالي بالتطرق إلى دراسة مفهوم التهرب الضريبي نتناول من خلاله التهرب الضريبي المشروع و هو التخلص من دفع الضريبة دون الإخلال بالقانون و التهرب الضريبي غير المشروع و هو ما يطلق عليه الغش الضريبي و هو موضوع دراستنا.

⁵³. كشاوي إلياس، ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني - حالة الجزائر-، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص : تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2008-2009، ص 31.

الفصل الثاني : مدخل لدراسة مفهوم الغش الضريبي

تشكل الضريبة عبئاً على المكلف لذلك فإنه يعمل على مقاومتها من خلال التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر، و يقصد بالتهرب الضريبي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، و لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، و على هذا الأساس يمكن التمييز بين شكلين للتهرب الضريبي هما :

- تهرب ضريبي بدون إنتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي.
- تهرب ضريبي بإنتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالغش الضريبي.

المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي.

ظهرت فكرة التهرب الضريبي المشروع بظهور ضرورة تدخل الدولة ممثلة في السلطات المالية في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية لمواطنيها فأنشأت ما يسمى بالفراغ الضريبي " و هو أسلوب من أساليب التدخل غير المباشرة للدولة المتمثل في تخليها عن بعض إيراداتها المالية من الضرائب سواء جزئياً أو كلياً لفترة زمنية في إطار سياستها الاقتصادية لتوجيه الأنشطة الاقتصادية الوطنية التي تتفق و أهداف سياستها العامة"⁵⁴. إذن فالدولة تنشئ هذا الفراغ رغبة منها في تحقيق أهداف معينة و المكلف عن طريق استعماله لأسلوب التخطيط الضريبي يتهرب بطريقة شرعية من دفع الضريبة باستعمال أشكال الفراغ الضريبي و من هنا إذن يطرح مفهوم التهرب الضريبي المشروع و الأشكال التي يتخذها، و هذا ما يدفعنا إلى دراسة مختلف جوانب هذا المبحث ضمن المطالب الثلاثة التالية :

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي (L'évasion fiscale).

تقدم للتهرب الضريبي عدة تعاريف منها :

⁵⁴. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، لبنان، 1992، بدون طبعة، ص 206.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

أولاً : " هو ظاهرة يحاول الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة بواسطتها عدم دفع الضريبة كلها أو بعضها "55.

ثانياً : " كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه و بهذا يضيع على الدولة جزء من حصيله الضريبة التي تواجه بها أعبائها العامة "56.

ثالثاً : هو " وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة، و هو لا ينطوي حتماً على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة"57.

رابعاً : هو " إجراء يتخذه الممول في تنظيم شؤونه بغرض تخفيض أعبائه الضريبية شريطة أن يقع ذلك ضمن نطاق القانون و دون مخالفة نصوصه "58.

خامساً : هو "سعي المكلف إلى تخفيض أو التخلص من مستحقته الجبائية باللجوء إلى وسائل تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية "59.

سادساً : هو " إمكانية النجاح في التخلص من أداء الضريبة و لكن بدون مخالفة قوانين التشريع الضريبي "60.

سابعاً : هو " تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي "61.

توضح التعاريف السابقة أن التهرب الضريبي المشروع يتحقق عندما يمتنع المكلف عن إتقان الواقعة المنشئة للضريبة، فيتفادى بذلك دفع الضريبة دون أن يرتكب مخالفة لنصوص القانون الضريبي.

55. محمود عطية رياض، موجز في المالية العامة، دون دار النشر، 1960، ص 223.

56. حسين صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دون دار النشر، 1963، ص

52.

57. دولار علي، عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1962، ص 120.

58. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1990، ص 287.

59. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار

المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 25.

60. Paul Marie GAUDEMET, Précis de Finances Publiques, TOM II, Edition Montchrestien, Paris, France, 1970, P : 314.

61. André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, 2^{ème} Edition, Vaudoise Lausanne, Suisse, 1972, P : 28.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

و قد يتحقق أيضا عندما يقصد المشرع تمكين فئة من المكلفين التخلص من الضريبة لغرض تحقيق أهداف معينة و قد يتحقق من خلال استفادة المكلفين من وجود ثغرات في نصوص فرصة تحويل نصوص القانون و التي تنجم عن عدم وضوح صياغتها، مما يتيح للمكلف فرصة تحويل النصوص و استخدامها و تغييرها لصالحه دون الخروج عنها و انتهاكها.

و يدخل في هذا النطاق أيضا و وفقا للرأي السابق حالة الاستفادة من اختلاف التشريعات الضريبية فيما بين الدول لأجل تقادي أو تخفيف الأعباء الضريبية من خلال نقل المشاريع أو تحويل المواد من دول ذات عبء ضريبي مرتفع إلى دول أخرى ذات عبء ضريبي منخفض أو غير موجود كليا، ففي كل الحالات السابقة لا يوجد خروج أو مخالفة لأحكام القانون.

إذن نقول بأن التهرب الضريبي المشروع هو التخلص من دفع الضريبة دون الإخلال بالقانون.

المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي.

سنعرض من خلال هذا المطلب إلى أشكال التهرب الضريبي في فروع ثلاثة سنفرد لكل شكل منها فرعا منفصلا.

الفرع الأول : التهرب عن طريق وجود ثغرات في التشريعات الجبائية.

إن هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي المشروع، يتم نتيجة استغلال المكلف للفرص والثغرات والهفوات التي تعترى النظام الضريبي، شريطة أن يستعمل المكلف خبرته ومهارته الجبائية أو يستعين بأهل الخبرة والاختصاص لاكتشاف هذه الثغرات.

ومثال على هذا، يكون التهرب الضريبي عن طريق لجوء المكلف إلى اختيار المعدلات التخفيفية كاستغلال ميزة الاستفادة من تخفيض الضريبة على أرباح الشركات في حالة ما إذا أعيد استثمار جزء من أرباحه، حيث الأول مقداره % 25 هو المعدل العام، والثاني % 12.5 وهو معدل تخفيري خاص بالأرباح المعاد استثمارها. فحتى يتجنب المكلف خضوع أرباحه كليا إلى معدل % 25 يلجأ إلى تكييف وضعيته الضريبية وذلك بتحقيق شروط الاستفادة من المعدل 12.5 %، وبهذا يكون قد استفاد من تهرب ضريبي ناتج عن تغيير معدل الضريبة.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

الفرع الثاني : تهرب منظم من قبل القانون.

قد تساهم الدولة بطريقة غير مباشرة في التهرب الضريبي في إطار تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، وذلك بتخفيض معدلات الضريبة على الأنشطة المرغوب فيها، مع زيادة هذه المعدلات على أوجه النشاط غير المرغوب فيه، مما ينتج عنه تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف من خلال لجوئه إلى ممارسة النشاط ذو المعدل الضريبي المنخفض (الاستفادة من الامتيازات الضريبية الممنوحة).

كما يساهم المشرع الضريبي بضياح جزء من موارد الدولة عند لجوئه لتقدير الوعاء الضريبي جزافيا لبعض النشاطات في حدود رقم أعمال معين، ومثال ذلك نظام الضريبة الجزافية في النظام الضريبي الجزائري، مما يؤدي إلى التقييم غير الحقيقي لدخل المكلف من طرف الإدارة الضريبية هذا من جهة، ومن جهة ثانية لجوء المكلف إلى تحديد دخله في حدود سقف رقم أعمال الضريبية الجزافية والمقدر بثلاثة ملايين دينار جزائري (3.000.000)⁶² من أجل التهرب الضريبي.

الفرع الثالث : الامتناع عن إنشاء الواقعة القانونية التي يتناولها القانون الضريبي.

إن هذا الشكل من التهرب الضريبي المشروع، يعرف بالتجنب الضريبي، فهو يتحقق بامتناع المكلف بإنشاء الواقعة التي يتناولها القانون بالضريبة، كالامتناع من الاستهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة، وبالتالي تجنب الضريبة غير المباشرة⁶³، ولاشك أن التجنب الضريبي لا يشكل مخالفة للقانون، ولا يعتبر تهربا حقيقيا من الضريبة، وذلك لعدم وجود التجسيد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية⁶⁴، لكن هذا لا يعني أن التجنب الضريبي خارج عن إطار التهرب الضريبي، إذا تم النظر إليه من الزاوية الاقتصادية، مادام أن التجنب الضريبي سلوك سلبي و يؤدي ولو بطريقة غير مباشرة إلى ضياح مورد من موارد الدولة.

⁶². المادة 282 مكرر من القانون رقم 06 - 24 المؤرخ في 26.12.2006 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85، الصادرة بتاريخ 27.12.2006.

⁶³. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، دون تاريخ نشر، ص : 288.

⁶⁴. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الينارق، عمان، 1998 ، ص 181.

المطلب الثالث : أنواع التهرب الضريبي المشروع.

ينقسم التهرب الضريبي المشروع حسب معيارين نوضحهما كما يلي :

الفرع الأول : التهرب الضريبي وفقا للمقدار :

ينقسم التهرب الضريبي وفقا للمقدار إلى⁶⁵ :

أولا : التهرب الضريبي الكلي :

يتم هذا عندما يستطيع المكلف التخلص من الأعباء الضريبية بشكل كامل، و بالتالي عدم تسديدها إل الخزينة العمومية للدولة، و نقصد بالتخلص الكلي عدم القيام بفعل يدخل في مجال جاذبية القانون بصفة نهائية و بالتالي اللجوء إلى التحكم في أفعاله، كممارسة أنشطة في مناطق نائية معفية بصفة كلية.

ثانيا : التهرب الضريبي الجزئي.

يحصل التهرب الضريبي الجزئي عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من المستحقات الضريبية الملزم بها و كمثال على ذلك اللجوء إلى نشاطات معفية بصفة جزئية من الضرائب و خلال فترة معينة و بالتالي سيؤدي هذا التهرب إلى تحصيل أقل مما كان يجب عليه أن يحصل على أن يتم هذا دائما في إطار القانون.

الفرع الثاني : التهرب الضريبي وفقا للإقليم.

نميز في هذا المجال بين نوعين أيضا :

أولا : التهرب الضريبي المحلي :

و سمي أيضا بالتهرب الوطني و هذا النوع يقع داخل حدود الوطن و يعتبر ظاهرة قديمة بقدم الضريبة ذاتها كما أنه أكثر شيوعا في العالم من التهرب الدولي، لكن قيمة التهرب هذه تتم بمعدلات مختلفة حيث يمثل حجم التهرب الضريبي المحلي في الولايات المتحدة الأمريكية 190 مليار دولار سنويا، و يمتاز هذا النوع بأنه سهل المتابعة و الاكتشاف و المكافحة لأنه يقع داخل

⁶⁵. دولار علي، محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، مدخل إلى دراسة قوانين الضرائب، دار المعارف،

الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 318.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

حدود الدولة و بالتالي يجعله خاضعا لسيادتها. فيكون من كامل سلطتها أن تلجأ إلى جميع الوسائل التشريعية و الإدارية و الفنية التي بحوزتها في سبيل مجابهته و بالتالي معاقبة المتهربين.

ثانيا : التهرب الضريبي الدولي.

و يعرف أيضا بالتهرب الضريبي الخارجي و هو الذي يقع خارج المجال الإقليمي نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة و ذلك لغرض التخلص من المستحقات الضريبية باستعمال شتى السبل بغية الإفلات من الضريبة، كأن يقوم المكلف بإقامة مقر له خارج الدولة الأم للاستفادة من الإعفاءات و الامتيازات الجبائية هناك أو إقامة فرع شركة في بلد يعتبر واجهة ضريبية، و نذكر هنا أن التهرب الضريبي الدولي هو ذلك التهرب الذي يمارس بواسطة الشركات متعددة الجنسيات و التجارة الإلكترونية⁶⁶.

المبحث الثاني : ماهية الغش الضريبي

ليس من السهل تقديم تعريف دقيق و شامل لظاهرة الغش الضريبي، و هذا نظرا لتعدد الظاهرة و تشعبها و بالتالي اختلاف وجهات النظر التي ينطلق منها الباحث أو الدارس لهذه الظاهرة، و منه سوف نحاول في هذا المبحث إدراج أحسن التعاريف، و ذلك على اختلاف وجهات النظر سواء كانت قانونية أو اقتصادية أو جبائية (المطلب الأول)، و كذا التطرق إلى مختلف أشكال الغش الضريبي(المطلب الثاني) و نحاول بعد ذلك التمييز بين الغش الضريبي و المصطلحات الضريبية القريبة منه (المطلب الثالث).

المطلب الأول : مفهوم الغش الضريبي

يصف Lucien MEHL الغش الضريبي على أنه " كل مخالفة لأحكام القانون الضريبي الهدف منها الإفلات من دفع الضريبة أو تخفيض قواعد التأسيس"⁶⁷.

⁶⁶. عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الضريبي - حالة الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص : مالية عامة، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس بالمدينة، السنة الجامعية 2008 - 2009، ص 09.

⁶⁷ . Lucien MEHL, Sciences et techniques fiscales, Tome II, Presses Universitaire de France, Paris, 1959, P :733.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

نلاحظ من تعريف Lucien MEHL انه ذو طبيعة قانونية بحتة (مخالفة القانون الضريبي) و هذا ما يطلق عليه المفهوم الضيق للغش الضريبي⁶⁸، و ما يعاب على هذا التعريف انه لا يميز بين المكلف حسن النية و المكلف سيء النية، لأنه قد يقع مكلف ما في سهو أو خطأ بسيط و يعامل حسب هذا التعريف بنفس المعاملة التي يعامل بها المكلف السيئ النية و هذه الأخيرة تتوقف على درجة العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية.

كما يمكن تعريف الغش الضريبي على انه " تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام القانون، و هو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع"⁶⁹.

فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة للقانون و بإرادة المكلف للقواعد القانونية الصادرة عن الإدارة الضريبية، و ذلك عن طريق استخدام طرق غير مشروعة، فالانتهاك هنا لا بد أن يكون إراديا و عمديا.

أما M. Bouvier فيقول أن الغش الضريبي الهدف منه هو الإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو تخفيض قيمتها قدر المستطاع⁷⁰.

لكن C. Rosier توسع شيئا ما في تعريف الغش الضريبي حيث يقول في كتابه « l'impôt » أن الغش الضريبي " يمس كل الحركات المادية، و كل العمليات المحاسبية و كل الأفعال أو الأعمال القانونية، و كل الحركات و التوليفات التي بواسطتها يحاول المكلف التملص من تطبيق قواعد الضريبة و بالتالي عدم دفع الضريبة"⁷¹.

⁶⁸ . Jean-Claude MARTINEZ, La fraude fiscale, collection « que sais-je ? », 1^{ère} Edition, PUF, Paris, 1984, P : 6.

⁶⁹ . سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 25.

⁷⁰ . Michel BOUVIER et autres, Finances publiques, 6^{ème} Edition, L.G.D.J, Paris, 2002, P. 627.

⁷¹ . Camille ROSIER, « L'impôt », Cité par André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, 2^{ème} Edition, Vaudoise Lausanne, Suisse, 1972, P. 28.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

يظهر من هذا التعريف انه تعريف شامل و يختلف عن سابقه حيث و بالإضافة إلى اعتبار الغش الضريبي انتهاك واعتداء على القانون الضريبي، فهو يبين كذلك الطرق التي بواسطتها يمارس المكلف عملية الغش الضريبي.

أما A. Margairaz فيقول انه " نستطيع أن نقول انه هناك غش ضريبي إذا تم استخدام طرق تمكن من الإفلات من دفع الضريبة، في حين لم ينص المشرع الضريبي عن منفذ للهروب، فالغش الضريبي في معناه الواسع هو مجرد عمل أو فعل ينجر عن سوء نية بهدف المخادعة و المغالطة " .

يشير A. Margairaz في هذا التعريف إلى نقطة أساسية وهي انه لا يمكن إطلاق لفظ " غش " على أي فعل أو عمل ما لم يتم اكتشاف عملية الغش الضريبي، و يجب أن يكون هذا الأخير متضمنا لأركان الغش و التي سوف نبينها في الفصل الأول من الباب الثاني من هذه الدراسة.

أما المجلس الوطني الاقتصادي و الاجتماعي (CNES) فيتبنى التعريف التالي " الغش الضريبي هو انتهاك بوعي أو بلا وعي للقانون الضريبي، و يحل هذا الفعل إلى مجموعة التوليفات القانونية و المحاسبية و كل الإجراءات المادية بهدف التملص من الضريبة"⁷².

لا يختلف هذا التعريف عن التعريف السابق إلا انه أضاف شيئاً مهما هو انه لا يفرق بين المكلف الذي يدرك بقواعد القانون الضريبي و الذي لا يدرك بها إلا فيما يتعلق بهدف كلا منهما، وهذا ما يسمح لنا بتمييز الغش الضريبي عن المفاهيم الأخرى القريبة منه.

للإشارة فانه لم يرد في مختلف التشريعات و القوانين الضريبية في القانون الضريبي الجزائري أي تعريف دقيق و شامل للغش الضريبي و إنما اكتفى المشرع بذكر أشكال الغش الضريبي في

⁷² . A. Ghanes et autres, Commission Relations de Travail, « Le secteur informel - illusions et réalités- », CNES, 2003, P.102.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة⁷³ و التي استحدثت في المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية⁷⁴ و التي سنأتي على ذكرها لاحقا.

المطلب الثاني : أنواع و صور الغش الضريبي

للغش الجبائي عدة أشكال تظهر من خلال أنواعه و صورته.

الفرع الأول : أنواع الغش الجبائي

تختلف أنواع الغش باختلاف الضريبة التي يراد تجنبها، ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة، جزئيا أو كليا وحسب الزاوية التي ينظر لها لتعريف الغش، بالتالي وجب التمييز بين عدة أنواع من الغش أهمها، الغش حسب درجة التعقد، الغش حسب المفهوم القانوني و الغش حسب الإقليم⁷⁵.

1. **الغش حسب درجة التعقد** : و يتكون من نوعين، الغش العادي و الغش المركب.

أ. **الغش العادي أو البسيط** : و يعتبر كل تصرف أو حذف بحسن نية لأجل التخلص من الضريبة⁷⁶، و بالتالي هو كل محاولة معتمدة من أجل تضليل الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع أقل للضريبة، من خلال تقديم تصريحات تتضمن بيانات خاطئة بسوء نية، التأخير في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا وتكون محاولة التضليل هذه دون استعمال عنصر التدليس المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و لقد ورد ذكر الغش البسيط في التشريع الجزائري في المواد 192 الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁷³. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الصادر بالقانون رقم 90 - 36 المؤرخ في 1990.12.31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و القانون رقم 91 - 25 المؤرخ في 1991.12.18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، المعدلان و المتممان.

⁷⁴. قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بقانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المعدل و المتمم.

⁷⁵. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الضريبي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991 - 2002، مرجع سابق، ص 92.

⁷⁶. J.C.Martinez, La fraude fiscale, Edition PUF, France, 1999, P 53.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

إن الغش البسيط هو غش مخالفة أو نسيان وعليه يتوجب فقط على إدارة الضرائب إثبات أن العملية هي مخالفة وليست غشا، يلجأ عادة المكلفون إلى هذه الممارسات بإعتبارها سهلة التحكم فيها و هي تخص :

- عدم التصريح بالوجود.
- عدم التصريح بمداخل، أو فوائد رأسمال.
- عدم تسجيل عملية بيع في المحاسبة أو نسيان التصريح بعناصر الوعاء أو التحصيل.

يعتبر قمع الظاهرة سهلا من منطلق تطبيق عقوبات وغرامات مفروضة بموجب القوانين الجنائية بدون اللجوء إلى العقوبات الجنائية.

ب. الغش المركب : يعتبر المكلف متهم باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يهرب من دفع الضريبة بل أيضا عند محاولته لمسح كل أثر لأية رقابة محتملة مثل تقديم فواتير مزورة، دفاتر مزورة وهي ناتجة عن نية تجنب الضريبة، وذلك من خلال تضخيم قيمة الأعباء و التخفيض من الإيرادات، فالغش المركب هو كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تظليل الإدارة الجنائية مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة.

و بصفة عامة، حسب نصوص القوانين الجنائية الجزائرية خاصة المادة 56 من قانون الإجراءات الجنائية، المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 192 فقرة 2 و 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و ارسوم المماثلة، تتمثل حالات الغش المركب في ما يلي :

- إخفاء أو محاولة إخفاء من طرف الأشخاص للمبالغ والإيرادات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وبمعنى آخر البيع بدون فواتير.
- تقديم وثيقة خاطئة أو غير دقيقة لتدعيم ملف جبائي بهدف الاستفادة من امتيازات جنائية.
- عدم تسجيل عمليات محاسبية أو تسجيل عمليات وهمية وغير دقيقة في سجل اليومية وسجل الجرد المنصوص عليها في المواد 9 و 10 من القانون التجاري.
- تنظيم حالة عسر مالي و محاولة منع عملية تحصيل الضرائب.
- إصدار فاتورة، وصل الحمل أو كل وثيقة ليس لها علاقة بعمليات حقيقية.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

- التملص في إقرار أساس الضرائب و الرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيته كلياً أو جزئياً.
- التدخل بصفة غير قانونية للإيجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
- الحصول على مبالغ القسائم التي يملكها الغير.
- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- بيع و شراء بدون فواتير.
- عدم إحترام الالتزامات التصريحية.
- تغيير وجهة الإمتيازات الجبائية.

2. الغش حسب المفهوم القانوني :

و يتكون من نوعين، الغش القانوني و الغش غير القانوني.

أ. **الغش الجبائي القانوني** : ويمثل الغش الشرعي لما يلجأ المكلف إلى الاستجابة للمواثيق و المعاهدات والتي لا تتحدث عن التشريع الجبائي، وهو ما يولد تطبيق قانوني لمحتويات المعاهدة بدون اختراقها وتسمى هذه العملية بالتهرب الجبائي.

ب. **الغش الجبائي غير القانوني** : يعتبر هذا النوع خرقاً مباشراً للقانون والتشريعات الجبائية، وعلى عكس الحالة الأولى يصعب السماح فيها باعتبارها جسيمة لأن المكلف يعارض ويجهض القانون صراحة، وهي قمعية وذات عقوبات صارمة.

3. الغش حسب الإقليم:

و يتكون من نوعين، الغش الوطني و الغش الدولي.

أ. **الغش الوطني** : لما تكون الأعمال التدليسية داخل حدود الدولة أين المكلف يلجأ لطرق وأعمال غير شرعية لتجنب واجباته أمام إدارة الضرائب المتعلق بالبلد المنتمي إليه.

ب. **الغش الدولي** : يكون الغش في هذه الحالة جد واسع بحيث يتم الغش وتجنب الإجراءات الجبائية لعدة دول، ويتطور هذا النوع من الغش مع تطور حجم المبادلات الدولية من خلال تطور نشاط المؤسسات متعددة الجنسيات من جهة، وتطور الضغط الجبائي من جهة أخرى.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

الفرع الثاني : صور الغش الضريبي.

تأخذ صور الغش الضريبي عدة طرق و تقنيات و التي يصعب حصرها في هذا المجال، و لهذا سوف نكتفي بذكر أهمها و أكثرها خطورة :

أولا : الغش عن طريق التحايل المحاسبي⁷⁷.

تعتبر المحاسبة إحدى منابع الأساسية للمعلومات الخاصة بالحالة المالية للمؤسسة، لذلك يجبر القانون التجاري الجزائري المكلفين في المادتين 09 و 10 بمسك محاسبة قانونية و كاملة، و تتجسد هذه الإلجبارية في وفاء المكلف بالتصريحات التي توضح فيها نتاج نشاطه خلال السنة المالية، مدعما ذلك بالوثائق الثبوتية كالفواتير، و السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور)، و صولات التسليم و الاستلام، و صولات الطلبات...الخ.

و تعتبر المحاسبة القاعدة الأساسية لإجراء التحقيق من طرف أعوان المصالح الضريبية، فالتحقيق في المحاسبة يتمثل في مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف، بمعنى التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع المستندات الثبوتية.

ثانيا : الغش الضريبي عن طريق العمليات المادية.

يقصد بالعمليات المادية تلك العمليات التي تتعلق بإخفاء الممول للسلع المادية مثل المواد، البضائع و المنتجات،..الخ، و هذا لإعادة بيعها في السوق الموازية بعيدا عن أية مراقبة من طرف الإدارة بشكل عام و أعوان إدارة الضرائب بشكل خاص، و هذا ما يساهم في إرساء قواعد الاقتصاد السري، و قد يفلح الممول في إخفاء السلع بطريقة كلية و قد يخفي جزءا معتبرا منها. و من أمثلة ذلك :

- قيام الورثة بإخفاء جزء من التركة للتخلص من دفع الحقوق المفروضة عليها؛
- إخفاء الممول لجزء من البضاعة المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية؛

⁷⁷. كشاوي إلياس، مرجع سابق، ص : 46.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

- التصريح بممارسة نشاط التجارة بالتجزئة لبضائع معينة، و إخفاء الجزء الأكبر منها (من نفس البضائع) في مستودعات أخرى لإعادة بيعها بالجملة دون التصريح بها.

ثالثا : الغش عن طريق العمليات القانونية.

يصنف المختصون في الجباية طريقة الغش باستبدال وضعية قانونية أكثر إخضاعا للضريبة محل أخرى أقل إخضاعا بهدف التملص من الضريبة، أو خلق وضعية قانونية غير موجودة أصلا للاستفادة من الإعفاءات الجبائية، من أرقى أشكال الغش و أصعبها اكتشافا من طرف المحققين⁷⁸.

تتمثل هذه الطريقة أساسا في إظهار وضعية قانونية معفية أو أقل إخضاعا للضريبة مكان أخرى أكثر إخضاعا للضريبة، و تظهر هذه الطريقة خاصة في جباية حقوق التسجيل أين تمرر مثلا حالة البيع على أساس هبة، أو عملية توزيع الأرباح على المساهمين في شكل رواتب لتفادي الضريبة على الأرباح، أو أن يقوم شخص ما بشراء آلات بغرض مزاوله نشاط معين، و يحاول إعطاء العملية طابع الأعباء العامة القابلة للخصم، و هذا لخصم المبلغ بصفة كلية من النتيجة الصافية للسنة الأولى من مزاوله النشاط، في حين أن الخصم الإجمالي للمبلغ يكون بحسب عدد سنوات الاهتلاك.

المبحث الثالث : أسباب الغش الضريبي

يرى رئيس لجنة التوظيف التابعة للإتحاد الأوروبي أن السبب الحقيقي لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في دول الإتحاد الأوروبي هو كم يبقى للعامل الأوروبي من النقود التي يتقاضاها من عمل قام به بعد أن يسدد كل الضرائب، فالعامل الأمريكي يبقى له من دخله 80% فليس من المدهش أن تكون نسبة التهرب الضريبي أقل من 10% من إجمالي الناتج القومي و هي نسبة أقل من النسبة الأوروبية و التي بلغت في دول الإتحاد الأوروبي بالمتوسط في حدود 16% و بالتالي فإنه يرى أن إرتفاع العبء الضريبي هو أهم عامل للتهرب⁷⁹.

1. ⁷⁸ . Paul Marie GAUDEMET, Précis de Finances Publiques, TOM II, Edition Montchrestien, Paris, France, 1970, P. 236.

⁷⁹ . مداخلة للسيد بوناظور بوزيان، مستشار بغرفة الجنح و المخالفات لدى المحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص لسنة 2009، الغش الضريبي و التهرب الجمركي، 13 و 14 نوفمبر 2007،

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

ان ظاهرة الغش الجبائي من الظواهر التي تعرفها معظم المجتمعات باعتبارها قد وجدت بتواجد الضريبة نفسها فهي ظاهرة تزداد تعقدا واستفحالا يوما بعد يوم بتزايد حجم النشاط الاقتصادي، وعدد السكان إذ هي تؤدي إلى تعقيد الإجراءات القانونية للضريبة وذلك لأسباب عديدة يصعب حصرها، مما يؤدي إلى تنوعها و اختلافها باختلاف التشريعات الجبائية، الأوضاع الاقتصادية، الاجتماعية، والسياسية وكذا غياب الوعي الثقافي و الجبائي لدى المكلف بالضريبة.

إن الانتشار الواسع و الحقيقي لظاهرة الغش الجبائي كان نتيجة لتواجد مجموعة من العوامل النفسية و الإقتصادية، و التشريعية و الإدارية.

المطلب الأول : الأسباب النفسية

يمكن إعتبار نفسية و سيكولوجية المكلف علما قائما بذاته لأنه ينصب على دراسة تصرفات المكلف إتجاه واجباته الجبائية، أو الشيء الداخلي أو الذاتي الذي يدفع بالفرد إلى الغش، لأن الوعي الجبائي أقل صرامة من الوعي المعنوي⁸⁰، فالمكلف يقوم أولا بحساب معامل الخطر ثم يطبقه على مبلغ الضريبة و الغرامة المستحقة الدفع و النتيجة التي يحصل عليها بهذه الطريقة تقارن مع قيمة الضريبة المغشوشة، فإذا كان حاصل ضرب معامل الخطر في الغرامة أقل من مبلغ الضريبة التي يمكن أن يغش فيها، فالمكلف يستطيع إعتقاد التملص من هذه الضريبة، كما أنه يمتنع عن هذا الفعل في الحالة العكسية، في الميدان الجبائي تتعارض مصالح المكلف والدولة، فالتصور الذي يضعه الفرد لنفسه عن النظام الجبائي ككل و الذي يعتبره مبررا كافيا له ليقوم بفعل الغش يمكن حصره فيما يلي :

- الضريبة أداة اغتصاب و افتقار للشعوب.
- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل و هذا ما يؤدي إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حرياتهم و البعض يرى عدم عدالة الاقتطاعات.
- سوء تخصيص و صرف النفقات العامة والإحساس بإخضاع إضافي و الذي يؤدي بالأفراد إلى تغيير سلوكهم اتجاه الضريبة.
- الجهل المتفشي في البلاد و الانحطاط الثقافي والذي يعد عنصرا هاما في انتشار مثل هذه التجاوزات و الممارسات فكلما كان الوعي كبيرا و قويا كلما كان الأمل أكبر في

⁸⁰ . GAUDEMET (Paul-Marie), Précis de finances publiques, Editions Sciences, Paris, P 30.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

- خلق تجاوب معه إذ كلما زاد وعي الفرد بمهمة الدولة أو أهمية الضريبة كلما كان الباعث على التهرب منها ضعيفا و العكس صحيح.
- النظرة السلبية التي ترى بان الضريبة ما هي سوى أموال ضائعة دون مردودية فهي خسارة شخصية لا بد من التخفيف منها كلما سمحت الفرصة بذلك.
 - عدم التوافق بين العقيدة الشخصية و النظام الذي يقنن فرض الضريبة مما يؤدي إلى فقدان الانسجام في ذلك تماماً، فالإنسان يندفع للعمل إنطلاقاً من إيمانه بذلك العمل فكلما كان الشخص المكلف مؤمن بما يجب أن يفعله وواضح لديه، يسعى للإتجاه نحوه بكل قوة و إقبال. إنطلاقاً من هذا، كيف يستطيع أن يدفع الضريبة و هو غير مقتنع بها مثلا في الدول الإسلامية عملية دفع الضريبة لمثل هذا النظام أو عدم دفعه لها لا يترتب عليه أثر شرعي، لأنه مكلف وفق عقيدته بدفع ضرائب معينة ويعرف موارد إنفاقها، وهي موارد حقيقية ومعتبرة، لكنه في النظام الوضعي نرى أن المكلف يتهرب قدر المستطاع من تحمل عبء هذه الضريبة لأنها تصرف حسبه على مشاريع فاسدة ومشاريع مضرّة، بل مشاريع يراها تخالف معتقداته ومبادئه.
 - قلة الوعي الضريبي : الوعي الضريبي له أهمية في استجابة المكلف لدفع الضريبة، وهذا بطبيعة الحال يعتمد على أسس حقيقية، واقعية، تنطلق وإيمان المكلف نفسه، وفي الحالة العكس سوف تصطم فكرة الوعي الضريبي بأفكار خاطئة و التي ستفقد الثقة بين المكلف و السلطة الجبائية.

المطلب الثاني : الأسباب الإجتماعية و السياسية

يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في تأصيل ظاهرة الغش الضريبي و شيوعه بين أفراد المجتمع باعتبار أن العقيدة السائدة هي نفور سلوك الأفراد تجاه الضريبة لإحساسهم بعدم تطبيق مبدأ العدالة الضريبية، أو بتعبير آخر أن مختلف الأنظمة الضريبية خاصة المطبقة في الدول النامية لم تستطع أن تحقق عدالة اجتماعية بين مختلف أفراد المجتمع، وهو ما يولد لدى المكلف مانع لأداء واجبه الضريبي و من الأسباب الاجتماعية التي تلعب على رسوخ الغش الضريبي في المجتمع هي :

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

- الجو الذي يسود علاقة المواطن بالجباية وإدارتها تجعله يرى في التقليل من الالتزامات الجبائية هدفة الأساسي والوحيد، زيادة على هذا روح المعارضة والمخالفة للقوانين التي تشدد كلما تعلق الأمر بالتشريع الضريبي⁸¹.
- سوء تخصيص وصرف النفقات العمومية، مما يدفع الأفراد إلى التهرب انطلاقا من الاعتقاد بعدم ضرورة دفع ضرائبهم ما دامت تتفق حصيلتها في غير النفع العام و عدم وجود عدالة اجتماعية.
- انعدام الثقة بين المواطنين والإدارة العمومية بسبب عجز الدولة على التصدي لمختلف المظاهر الاجتماعية المنحرفة كالرشوة والغنى غير الشرعي.
- عدم الثقة في الإدارة التي تقوم بالإستغلال اللاعقلاني للأموال العمومية من وجهة نظر الفرد و انتشار الرشوة و الاختلاس في أوساطها.
- الإعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة⁸² و الذي يعتبر الضريبة اقتطاعا غير مطابق لأحكام الشريعة الإسلامية و بذلك يدخل في نطاق الحرام و إعتبار أن سرقة الدولة ليست بسرقة، بإعتبار أن الممتلكات ملك للجميع.

هذه التصورات جعلت الفرد أو المكلف على يقين أنه لم يرتكب أي فعل يستحق اللوم عند قيامه بالغش خاصة إذا علمنا ما يحتويه النظام الجبائي نفسه من تظلمات و التي تزيد من تعمق و إتساع هذه الظاهرة.

أما بالنسبة للأسباب السياسية و هي أسباب ساعدت كذلك على انتشار ظاهرة الغش الجبائي، فقد لا يساعد المناخ السياسي السائد في البلاد على قمع الغش و يظهر ذلك من خلال العوامل التالية :

- الإختيار الإيديولوجي و السياسي الذي إعتمده السلطات العمومية غداة الإستقلال المتمثل في النظام الإشتراكي، مما كان له أثر مميز في تكوين و بلورة النظام الجبائي الذي لم يضطلع بأدواره حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع المداخيل.

⁸¹. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الينارق، عمان، 1998، ص 74.

⁸². سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، طبعة 2011، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر،

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

- وجود موارد هامة للمحروقات جعل السلطات العمومية تعتبر موارد الجباية ثانوية، أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الإقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية، و محاربة الغش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية، و ما زال الوضع قائما، إضافة إلى أن الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية⁸³.

المطلب الثالث: الأسباب التشريعية.

تجدر الإشارة إلى أن النظام الضريبي يقوم على ثلاثة عناصر أساسية هي الإدارة الضريبية بالضريبة، المكلف بالضريبة و التشريع الضريبي، هذا الأخير يتمثل في مجموع القوانين و اللوائح و القرارات و التعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب و تنظيم طرق تحصيلها و جبايتها، كما يتضمن أحكام المحاكم و قرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية و التي تمثل سوابق قضائية يتم اقتفاء آثارها فيما بعد.

عمليا تلعب الأسباب التشريعية دورا واضحا في اتساع ظاهرة التهرب الضريبي من خلال العوامل التالية:

الفرع الأول : الغموض في التشريع الضريبي.

تؤدي كثرة و تعارض أحكام نصوص التشريع الضريبي إلى الوقوع في ثغرات و هفوات خطيرة تفتح المجال أمام تأويلات و تفسيرات متضاربة بين الإدارة الضريبية و المكلف بالضريبة يفصل في حيثياتها بعد منازعات قد تستغرق عدة سنوات، هذه المنازعات و مهما كانت نتائجها لصالح الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة ستفقد خزينة الدولة خسارة ضريبية هائلة نتيجة فقدانها لجزء مهما من قيمتها إذا تم تحصيلها، حيث أن النتيجة واحدة في حالتين لا غير⁸⁴:

1. أن يتغلب تفسير الإدارة الضريبية للنص القانوني عندئذ غالبا ما تتعسف الإدارة و تتوسع في تفسير النص و تطالب بتقاضي الدولة الضريبة من المكلف و هذا لا يتم إلا بعد

⁸³. سهام كردودي، نفس المرجع، ص 18.

⁸⁴. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي و آثارها المالية و الإقتصادية، الطبعة الأولى، دار النهضة

العربية، القاهرة، 2004، ص 288.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

نزاعات تطول لسنوات بين الطرفين يشكل قد يفقد الضريبة المحصلة - إذا تم تحصيلها أساسا - جزء مهما من فائدتها.

2. أن ينجح المكلف، بمعونة محاسبية و قانونية، في فرض تفسيره للنص القانوني على نحو يمكنه من التخلص من سداد الضريبة كليا أو جزئيا، و هذا يسبب بالطبع خسارة مالية للدولة.

الفرع الثاني : التعارض في النصوص القانونية.

نقصد بها التناقض بين النصوص الجبائية، الأمر الذي يفتح المجال أمام كل المظاهر المساعدة على وجود التهرب و يأخذ هذا التعارض (التناقض) في النصوص شكلين :

- الأول يطلق عليه " التعارض الداخلي للنصوص " و هو الذي يقع بين نص ضريبي و بين نص ضريبي آخر ضمن ذات القانون الضريبي"، و يرجع هذا خاصة إل تداخل مهام مديريات الإدارة المركزية بعضها مع بعض.

- أما الثاني فيطلق عليه " التعارض الخارجي للنصوص " و هو الذي يقع بين نصوص التشريع الجبائي و نصوص القوانين غير الضريبية و التي تنظم شؤوننا اقتصادية و مالية، و تتضمن إشارة للضرائب⁸⁵.

المطلب الرابع : الأسباب الإدارية⁸⁶

يساهم ضعف الإدارة بشكل كبير في تشجيع نمو الظاهرة ومنه على إدارة الضرائب أن تساهم في رفع مستوى أدائها وذلك بإعادة النظر في إمكانياتها البشرية و المادية و إجراءاتها التنظيمية، فتحقيق أهداف السياسة الضريبية لا يتوقف على التعديلات التي تقوم بها على نظامها الجبائي بحيث أن العيب الأساسي لا يكمن في النظام الجبائي بقدر ما يكمن في إدارة هذا النظام.

⁸⁵. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، لبنان، 1992، بدون طبعة، ص 178.

⁸⁶. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الضريبي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991 - 2002، مرجع سابق، ص 107.

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

الفرع الأول : نقص التنظيم على مستوى الإدارة الجبائية : يجد الغش الأرضية المواتية للإنتشار أمام إنعدام أو نقص في الموارد البشرية و الوسائل المادية و التكوين فيما يخص الكثير من الأعوان الموظفين الموضوعة تحت تصرف الإدارة الجبائية لتحديد و مراقبة و جمع الضرائب.

1. **نقص الموارد البشرية :** يتجسد ضعف الإمكانيات البشرية في الإدارة الجبائية خاصة في البلدان النامية في مظهرين، من الناحية الكمية، بعدم التوفيق بين ضخامة واجبات الإدارة الجبائية و ندرة الموارد البشرية يؤدي بالضرورة إلى نتائج سلبية، أما من الناحية النوعية (الكفاءة و الأداء) و غياب الاهتمام بتكوين أعوان الضرائب و تأطيرهم و تحفيزهم.

2. **نقص الوسائل المادية :** من المؤكد على الإدارة التحديث في وسائلها المادية لتضمن التنفيذ الفعلي لخدماتها الجبائية خاصة أجهزة الإعلام الآلي التي أصبحت لغة العصر، فالمصالح الضريبية التي تفتقر إلى مثل هذه الأجهزة تلجأ لاستعمال الأسلوب اليدوي التقليدي البسيط و الذي لا يسمح بمسايرة تطور حالات الغش.

3. **الرشوة :** تعتبر من الأمراض المنتشرة بكثرة في الدول النامية فرغم النصوص التشريعية الرادعة الذي يحرم هذا الفعل إلا أن بعض المكلفين يلجؤون إلى إرشاء بعض أعوان الإدارة و ذلك بتقديم بعض الهبات و الهدايا مقابل الحصول على إمتيازات تجعله إما لا يؤدي واجبه الضريبي أو جزء منه فقط وهي الجهة الأخرى لنفوذ الغش الجبائي، فالدولة تخسر في مردودية الضرائب التي لا تدفع، و تخسر المدفوعات الموجهة للرشوة. و يعود نقشي ظاهرة الرشوة إلى :

- نقشي الفساد و البيروقراطية الشيء الذي يجعل قبول أعوان الإدارة الضريبية للرشوة وارد.

- أن أغلب المكلفين تنقصهم التربية الدينية، الضريبية و الإجتماعية.

الفرع الثاني : تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية : غالبا ما تترك الإجراءات الإدارية الروتينية و المعقدة روح الكراهية إتجاه الضريبة مما يؤدي بالمكلفين إلى البحث عن طرق و أساليب الغش و التهرب من دفع مستحقته الضريبية المفروضة، و من بين خصائص هذه الإجراءات نجد :

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

1. **عدم المساواة في تطبيق الإجراءات الإدارية :** لابد من التمييز بين العدالة القانونية و العدالة الفعلية فقد تكون الضريبة من الناحية القانونية كاملة العدالة لكن من الناحية التطبيقية قد توجد صعوبات لتحقيق ذلك فلكي نقول عن الضريبة أنها عادلة لابد من توفر ركنين، عدالة تقدير الضريبة و عدالة تطبيقها و هذه الأخيرة منوطة بكفاءة الإدارة المالية و من الثابت أن عدم المساواة في التطبيق تضعف ثقة العامة بعدالة الضريبة.
2. **صعوبة تقدير وعاء الضريبة :** لاشك أن الصعوبات التي تتلقاها الإدارة الجبائية في تقدير بعض الأوعية الضريبية تشجع المكلف على الغش فمثلا صعوبة تقدير الدخل الصافي بالنسبة لبعض المهن الحرة و النشاطات يسهل من إخفاء وعاء الضريبة مما يؤدي بالإدارة إلى تقدير الضريبة جزافيا بأقل أو بأكثر من قيمتها الحقيقية.
3. **تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة :** إن الإجراءات الإدارية المعقدة تساعد بشكل كبير في زرع روح الكراهية للضريبة و هذا ما يستوجب على الإدارة الجبائية تحسين إجراءات التحصيل و ذلك بإختيار الأوقات الملائمة و الأساليب التي لا تلحق بالمكلف أي ضرر و لا تؤثر على حالته المالية بإعتباره استثمار طويل الأجل لمردودية الدولة.
4. **عدم التشدد في الجزاءات و العقوبات على الغشاشين :** إن التهاون في تطبيق الجزاءات، الغرامات و العقوبات المنصوص عليها قانونا بشأن الغشاشين يشجعهم على الإستمرار في إرتكاب أعمال احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.

إن تحليل أسباب إتجاه المكلف للغش الجبائي بصفة عامة تبنى على أسس النقاط التالية :

- قابلية المكلف على مواجهة الخطر،
- معدلات الإخضاع،
- المستوى الحقيقي للدخل،
- احتمال كشف الإحتيال من طرف السلطات الجبائية،
- العقوبات المترتبة على عملية الإحتيال و الغش الجبائي.

المبحث الرابع : آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستعملها الدولة لتحقيق عدة أهداف - مالية، إقتصادية و إجتماعية - لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، و ذلك في غياب نظام

الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي

ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، و عليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية و إقتصادية و إجتماعية.

المطلب الأول : الآثار المالية.

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخرزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، و يترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي و اللجوء إلى الإقتراض إلا أن ذلك قد يسبب مخاطر تمس الإستقلال المالي و الإقتصادي للبلد المعني.

المطلب الثاني : الآثار الإقتصادية.

تعتبر الضريبة متغيرا إقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى إنعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب. بالنسبة للإستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين إيدار عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الإستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يعمل على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهرة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تصبح لها إمكانيات تمويلية هائلة، تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي و تقوية مكانتها في السوق. كما تساهم ظاهرة التهرب الضريبي من توجيه الإقتصاد الوطني نحو إرساء إقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالإقتصاد الموازي و الذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للإقتصاد الوطني.⁸⁷

87. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب - دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر، تاريخ المناقشة 2002. ص 296.

المطلب الثالث : الآثار الاجتماعية و السياسية

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، كما تؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة. لذلك تصبح الضريبة عاجزة من تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أم غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي.

بناء على ما سبق، فإن التهرب الضريبي ظاهرة إجتماعية خطيرة تضر الإقتصاد الوطني و لا تسمح للدول من تنفيذ سياساتها المالية و أهدافها التنموية. و نظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة.

خلاصة الفصل الثاني

مادام التهرب آفة ضارة اقتصاديا واجتماعيا فإنها تدفع بالمشرع إلى العمل على تغطية كل الثغرات الموجودة في القانون الضريبي بهدف التقليل من استغلالها من قبل المكلفين، ولقد أكد الباحثون أنه عند رفض الضريبة تحت أي شكل من الأشكال فإن هذا الانتشار في استخدام الثغرات الضريبية سوف يعمل على الإخلال بالتشريع الضريبي، ومن المهم أن نؤكد أن تعقيد النظام الضريبي هو بالتأكيد من بين أسباب الرئيسية لتطور هذه الظاهرة.

وفي النهاية فإن البعض يرى أن التهرب والغش الضريبيين يولدان بعض الآثار الإيجابية ولكن هذه المسألة لا يمكن أن نسلم بها مادام أن سلبيات التهرب و الغش الضريبيين أكثر من إيجابياته، وعلى العكس البعض الآخر يرى أن التهرب الضريبي القليل هو الوحيد الذي يمكن أن يخلق هذه الآثار الإيجابية، ولكن ومن خلال هذا التحليل يظهر جليا ومن أول وهلة أنه ينتج أضرارا بليغة على المجتمع ككل سواء على المستوى الاقتصادي، المالي، الاجتماعي والمعنوي.

وللتهرب الضريبي آثارا خطيرة نذكر من أهمها ما يلي :

- الإضرار الكامل بحقوق الخزينة العامة.
- يؤثر على أداء الدولة في القيام بالإنفاق العام لاسيما مع تزايد النفقات العامة في العصر الحديث.
- تضيق القاعدة الضريبية.
- لجوء الدولة إلى فرض مزيد من الضرائب أو زيادة أسعار الضرائب الحالية لمواجهة العجز في الإيرادات.
- إحداث ارتباك في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- يؤدي إلى مشكلة التضخم التي تهدد عمليات النمو والتنمية.
- الإخلال بمبدأ العدالة والمساواة.
- الإخلال بمبدأ التكافل الاجتماعي وروح الانتماء والشعور العام والروح الجماعية والتضامن الاجتماعي.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

إن من أبرز التطورات التي شهدتها التشريعات الجنائية الحديثة ذلك التطور المذهل في فرض العقوبة صونا للنظام الاجتماعي و مراعاة للأغراض النهائية للقوانين الجنائية التي ينافيها أن تكون إدانة الإنسان هدفا مقصودا لذاته، و بالتالي أصبح رد الفعل عن الأفعال التي أتمها المشرع و التي يعتبر إتيان مرتكب جريمة الغش الضريبي لها واقعا في دائرة التجريم يتحدد وفقا للظروف المحيطة بشخصه و ليس وفقا لأثرها، فلا يتصور إسنادها لفاعلها إلا بعد توافر ركنيها المادي و المعنوي. لكن إذا كانت جريمة الغش الضريبي وسيلة للوصول إلى عدم أداء الضريبة للدولة، فإن الأمر الثابت و الأصل العام ألا يجرم الفعل ما لم يكن إراديا قائما على الإختيار الحر و من ثم كان مقصودا، و هو ما سنتناوله بالتفصيل من خلال الفصل الأول من هذا الباب إلى جانب إجراءات المتابعة و الجزاء المقرر سواء للشخص الطبيعي أو المعنوي.

أما من خلال الفصل الثاني من هذا الباب، فنوضح فيه دور الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة و الوقاية منها، عن طريق دراسة ماهية الرقابة الجبائية (المبحث الأول)، الصلاحيات القانونية المخولة للإدارة الجبائية (المبحث الثاني) و أخيرا سنوضح مختلف أشكال الرقابة الجبائية (المطلب الثالث) و كذا النتائج المترتبة عن عملية المراقبة.

الفصل الأول : الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

إذا كان المشرع الفرنسي قد أورد نصا واحدا يتعلق بجريمة الغش الضريبي و ذلك في المادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي و التي حددت مفهوم هذه الجريمة فإن المشرع الجزائري لم يخصص نصا عاما واحدا لهذه الجريمة و العلة في ذلك هي عدم تجميع النصوص الضريبية في مجموعة واحدة إذ لا يزال التشريع الضريبي الجزائري موزعا على خمس مجموعات و هي قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الرسم على رقم الأعمال و قانون التسجيل و قانون الطابع و كنتيجة لعدم تجميع هذه النصوص في مجموعة واحدة فقد أورد المشرع الجزائري في كل واحد منها نصا يتعلق بجريمة الغش الضريبي و هذه النصوص كالاتي :

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- 532⁸⁸ و 533 من قانون الضرائب غير المباشرة،
 - المادتان 303⁸⁹ و 407 من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،
 - المادة 119⁹⁰ من قانون التسجيل،
 - المادتان 117⁹¹ و 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال و قانون التسجيل،
 - المادة 34⁹² من قانون الطابع.
- و من مجموع هذه النصوص يمكن تعريف جريمة الغش الضريبي بأنها " إستعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة ".

« Le fait d'employer des manœuvres frauduleuses pour se soustraire ou tenter de se soustraire en totalité ou en partie, à l'assiette, à la liquidation ou au paiement des impôts ou taxes dus ».⁹³

نتناول في ما يأتي الغش الضريبي بصفته جريمة جزائية من خلال إبراز أركانه (المبحث الأول)، معاينة جريمة الغش الضريبي و متابعتها (المبحث الثاني) أما المبحث الثالث فسنفرده للجزاء المقرر لهذه الجريمة سواء كانت عقوبات أصلية أم عقوبات تكميلية و سواء كان المكلف شخصاً طبيعياً أم شخصاً اعتبارياً.

المبحث الأول : أركان جريمة الغش الضريبي

إن جريمة الغش الضريبي كغيرها من الجرائم مبنية على أركان ثلاثة : الركن الشرعي و الركن المادي و الركن المعنوي و سنخصص لكل منهم فيما يلي مطلباً مستقلاً.

⁸⁸. المادة 532 معدلة بموجب المادة 56 من قانون المالية لسنة 2003.

⁸⁹. المادة 303 معدلة بموجب المادتين 28 من قانون المالية لسنة 2003 و 13 من قانون المالية لسنة 2012.

⁹⁰. معدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012.

⁹¹. معدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2005.

⁹². معدلة بموجب المادتين 31 من قانون المالية لسنة 2000 و 21 من قانون المالية لسنة 2012.

⁹³. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، الطبعة الخامسة عشر، دار هومة، سنة 2013، ص 469.

المطلب الأول : الركن الشرعي

إن الركن الشرعي يتكوّن من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معيناً يعتبر جريمة و أن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة. و بالتالي لا يمكن تجريم أي فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري وهو " لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن بغير قانون"⁹⁴، فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له. و كون خضوع الفعل لنص التجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية و بهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه مبدأ شرعية الجرائم و العقوبات *Le principe de la légalité des infractions et des peines* و النص القانوني الذي يجرم الفعل، يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعا له و يضيف عليه الصفة غير المشروعة، و المشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك حماية حق و مصلحة جديرة بالحماية و في مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الجبائي، إلى حماية مصلحة الخزنة العامة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الإقتصادية للدولة فيمنع بذلك " التهرب من الضريبة بإعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الإجتماعية و الإقتصادية للدولة"⁹⁵.

و الملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائرية أن المشرع الجبائي كثيرا ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الإقتصادي، و هكذا نجد أن المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص على معاقبة " من يقوم بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة، بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على عقوبة الجرائم التي تمس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني. (*Portant atteinte au bon fonctionnement de l'économie nationale*) نخلص إلى أن

⁹⁴ المادة الأولى من الأمر 66 - 156 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري، المعدل و المتمم.

⁹⁵ رضا فرج، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية، 1976، الشركة الوطنية للنشر و التوزيع، الجزائر، ص 203.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية و المنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمسة و يمكن حصرها فيما يلي⁹⁶ :

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : المواد 192، 193، 303 فقرة 1،407، 408.
- قانون الضرائب غير المباشرة : المواد 530، 532، 533، 538، 542، 544.
- قانون التسجيل : المواد 119 فقرة 1، 120.
- قانون الطابع : المواد 33، 34.
- قانون الرسم على رقم الأعمال : المواد 117، 118.

المطلب الثاني : الركن المادي

من مجموع هذه النصوص السابقة، يمكن تعريف جريمة الغش الضريبي بأنها " إستعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة "

و من خلال التعريف السابق يتبين أن الركن المادي لجريمة الغش الضريبي يتكون من ثلاثة عناصر هي :

- إستعمال طرق إحتيالية،
- التملص من الضريبة و الرسوم،
- العلاقة السببية بين إستعمال الطرق الإحتيالية و التملص من أداء الضريبة.

الفرع الأول: إستعمال الطرق الإحتيالية.

لم يعرف المشرع الطرق الإحتيالية و العلة في ذلك أن كل تعريف يقصر عن الإحاطة بكل أساليب الإحتيال غير أنه واضح المقصود بها عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرقاً إحتيالية. فما هي هذه الأعمال ؟

⁹⁶. أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، " مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002/2003. ص 32.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

لقد أجمعت كل النصوص الضريبية التي تناولت جريمة الغش الضريبي على وجوب إستعمال المكلف بالضريبة طرقا إحتيالية و ذلك على النحو التالي :

1. المادة 34 فقرة 1 من قانون الطابع : " كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش "
2. المادة 119 فقرة 1 من قانون التسجيل : " كل من خفض أو حاول تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بإستعماله مناورات الغش".
3. المادة 117 فقرة 1 من قانون الرسم على رقم الأعمال : " كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية و بإستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها "
4. المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : " كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها "
5. المادة 532 فقرة 1 من قانون الضرائب غير المباشرة : " كل من يستخدم طرقا إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو تصفية أو دفع الضرائب "

أهم ما يلاحظ على هذه النصوص أن المشرع الجزائري نص فيها على جريمة مشتركة : أسماها التملص أو محاولة التملص بصيغ متقاربة باللغة الفرنسية و صيغ مختلفة باللغة العربية⁹⁷

كما يلاحظ الخلط الواضح في الصياغة و عدم الدقة بالرغم من تعلق ذلك بنص جزائي يفترض أن يكون على جانب كبير من الدقة و التحديد. من ذلك ذكره للرسوم في معرض حديثه عن الضرائب، وذكره للضرائب في معرض حديثه عن الرسوم، فإذا كان التملص أو محاولة التملص

⁹⁷. بودالي محمد، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة العلوم القانونية و الإدارية، العدد الخامس، أبريل 2009. ص 21.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

من الضريبة ينطبق على الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة فإن محل التملص في قانون الرسم على رقم الأعمال و قانون الطابع و قانون التسجيل ينصب على الرسوم.

يضاف إلى ذلك إستعماله لعبارة " تملص أو حاول التملص " مرة، و لعبارة " خفض أو حاول التخفيض " مرة أخرى، و لعبارة " نقص أو حاول الإنقاص " مرة ثالثة في مقابل عبارة se soustraire ou tenter de se soustraire ، و الأصح هو تملص أو حاول التملص.

فضلا عن إستعماله لعبارة " في إقرار وعاء أي ضريبة " مرة، و عبارة " من وعاء الضريبة " مرة أخرى، و عبارة " من أساس الضرائب " مرة ثالثة و الصحيح هو " وعاء الضريبة أو مطرحها ".

يلاحظ كذلك إصرار المشرع على إستعمال عبارة " أو تصفيتها "، و " تصفية " في مقابل مصطلح Liquidation، و ذلك في محاولة لبيان أن محل التملص هو إما إقرار وعاء الضريبة أو الوفاء بها أو تصفيتها، و الصحيح أن التملص قد ينصب إما على إقرار وعاء الضريبة من قبل المكلف و إما على الوفاء بها. أما مصطلح تصفية الضريبة فيتمثل في عمل تقوم به إدارة الضرائب على مرحلتين : الأولى تتمثل في تقدير وعاء الضريبة عن طريق تقنيات مختلفة إبتداء من أسلوب النوافذ و الأبواب أو أسلوب المظاهر و مرورا بالأسلوب الجزافي La méthode forfaitaire، و إنتهاءا بأسلوب الإقرار⁹⁸ La méthode déclarative. أما المرحلة الثانية فتتمثل في حساب دين الضريبة انطلاقا من الوعاء⁹⁹.

و بناء على ذلك يبقى هذا المصطلح نوعا من التزيد في مجال التملص من الضريبة، لذلك ينبغي عند تعديل المواد السابقة مراعاة فيما إذا كان التملص من الضريبة أو الرسم، مع مراعاة أن التملص يقع إما على إقرار الضريبة أو الوفاء بها و الإستغناء عما زاد عن ذلك.

⁹⁸. بودالي محمد، نفس المرجع. ص 23.

⁹⁹. La liquidation de l'impôt comprend deux étapes : la première consiste à évaluer l'assiette, tandis que la seconde consiste à calculer le montant de dette fiscale à partir de l'assiette. V. J. Grosclaude et Ph. Marchessou, Droit fiscal général, Dalloz 5ème Edition, 2005, P 10 et 11.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

كما تجدر الإشارة أيضا الى أن المشرع قد اشترط استعمال طرقا احتيالية و إن كانت النصوص في صياغتها الفرنسية قد استعملت عبارة *Manœuvres Frauduleuses* فإن النصوص في صياغتها باللغة العربية كما هو مبين أعلاه قد استعملت أحيانا مصطلح وسائل الغش و أحيانا أخرى مصطلح مناورات الغش و أحيانا مصطلح طرق تدليسية و أحيانا أخرى مصطلح طرق احتيالية هذا من جهة.

و من جهة أخرى يلاحظ أن كل واحد من النصوص المذكورة قد ورد بصيغة عامة تشمل جميع الضرائب و الرسوم فلم يورد مثلا في المادة 34 فقرة 1 من قانون الطابع عبارة رسوم التسجيل بل أطلق عليها لفظ الضرائب و الرسوم دونما تحديد، الأمر الذي يجعلنا نتساءل حول مدى كفاية أحد هذه النصوص دون غيره للعقاب على التملص من الضرائب و الرسوم الواردة في المجموعات الضريبية الأخرى؟.

الحقيقة أنه لا يمكن الجزم بذلك فقد يدافع البعض عن وجوب تفسير عبارة الضرائب و الرسوم تفسيرا ضيقا حيث تنحصر في الضرائب و الرسوم المنصوص عليها في المجموعة القانونية التي تتضمن هذا النص و قد يدعم هذا الإتجاه رأيه بمبدأ التفسير تبعا لموقع النص¹⁰⁰ من جهة و تبعا لمبدأ التفسير الضيق للنصوص الجزائية الخاصة بالتجريم و العقاب من جهة أخرى، غير أنه لا مجال لطرح مثل هذا التساؤل في ظل وجود نص قانوني يعاقب على جريمة الغش الضريبي في كل مجموعة من المجموعات الضريبية.

و إذا كان وجوب إستعمال طرق إحتيالية ثابتا وفق النصوص السابقة الذكر فإن التساؤل الذي يثور في هذا الشأن يتعلق بماهية هذه الطرق و صورها. فبعد أن نص المشرع على وجوب إستعمال طرق إحتيالية، إنتقل بعد ذلك إلى ذكر بعض الطرق التي إعتبرها إحتيالية و ذلك حرصا منه على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل

¹⁰⁰. توفيق حسن فرج، المدخل للعلوم القانونية، الدار الجامعية للطباعة و النشر، 1993، ص 416 و ما

يليه.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

المثال فحسب¹⁰¹ ليبقى المجال مفتوحا أمام الطرق الأخرى التي لم تشر إليها النصوص فنكون بذلك أمام نوعين من الطرق الإحتيالية :

- طرق إحتيالية عددها النصوص القانونية.
- طرق أخرى يحددها القضاء من خلال تفسيره لعبارة الطرق الإحتيالية.

و تتمثل الوسائل الإحتيالية التي عددها النصوص القانونية فيما يلي :

1. إخفاء أو محاولة إخفاء من طرف أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب و الرسوم التي هي مفروضة عليه، و قد نص على هذه الصورة البند 1 من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة و البند 1 من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
2. الإغفال (الإمتناع) قصدا عن التصريح أو التصريح الناقص عن قصد و نص على هذه الصورة البند 4 من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
3. الامتناع عمدا عن نقل أو عن العمل على نقل حسابات أو نقل أو العمل على نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في دفتر الجرد أو اليومية و المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق المالية التي تحل محلها و ذلك بالنسبة لمخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلتت حساباتها، و قد نص على هذه الصورة البند 4 من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة و البند 3 من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
4. سعي المكلف إلى تدبير إفساره أو العمل بأي طريقة أخرى على عرقلة تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، و قد ورد النص على هذه الصورة في المادة 407 الفقرة 2 و كذا البند 5 من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال و كذا البند 3 من الفقرة 1 من المادة 119 من قانون التسجيل و البند 3 من الفقرة 1 من المادة 34 من قانون الطابع و البند 6 من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.
5. تقديم الوثائق أو الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو

¹⁰¹. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، الطبعة الخامسة عشر، دار هومة، سنة 2013، ص 469.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

إرجاعها، وإما على الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة، و قد نص على هذه الصورة البند 2 من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة و البند 2 من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

و يلاحظ من عرض صور الطرق الإحتيالية التي عددها المشرع إنه بإستثناء صورة تدبير المكلف لإعساره و التي أجمعت كل النصوص الضريبية على ذكرها فإن الصور الأخرى لم ترد في كل النصوص و التساؤل الذي يثور هو كالاتي : هل يجوز الإستناد إلى إحدى طرق الغش المذكورة سابقا حتى و لو كانت غير مذكورة في النص الذي يعاقب على جريمة الغش الضريبي في المجموعة التي تنظم الضريبة محل الغش و التي تم التهرب من دفعها بإستعمال وسيلة منصوص عليها في المادة التي تعاقب على جريمة الغش الضريبي في مجموعة أخرى¹⁰² ؟.

يمكن القول بأنه يكفي الإستناد إلى أي من هذه الصور و أساس ذلك تفسير عبارة الطرق الإحتيالية التي وردت في كل النصوص المذكورة سابقا و التي تعاقب على الغش الضريبي.

و سنتعرض فيما يلي إلى كل طريقة من الطرق المذكورة آنفا بمزيد من التفصيل :

أولا : إخفاء أو محاولة إخفاء من طرف أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب و الرسوم التي هي مفروضة عليه.

سنتعرض في هذه الفقرة إلى معالجة أشكال الإخفاء من جهة و محل الإخفاء من جهة أخرى و المتمثل في المبالغ و المنتجات الخاضعة للضريبة أو الرسم و ذلك بهدف الإلزام بكل أشكال الإخفاء.

1. أشكال الإخفاء :

يشكل الإخفاء صورة أخرى من صور الغش الضريبي و يلاحظ في هذا المجال الاختلاف بين التشريع الفرنسي و الجزائري حيث أن المشرع الفرنسي قد اشترط في المادة 1741 الفقرة 2 من القانون العام للضرائب أن تتجاوز نسبة الإخفاء عشر المبالغ الخاضعة للضريبة أو مبلغ 153 أورو (Euros) في حين أن المشرع الجزائري و نظرا لتعدد النصوص التي أشارت إلى جريمة

¹⁰². مداح حاج علي، الغش الضريبي، دراسة مقارنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2008 – 2009. ص : 36.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الغش الضريبي، سكت عن تحديد نسبة الإخفاء في بعض النصوص في حين حدد نسبة للإخفاء بشكل متفاوت في النصوص الأخرى فبالنسبة للمادة 303 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 117 قانون الرسم على رقم الأعمال التي تحيل في تحديد العقوبة إلى المادة 303 السابقة، فلم تنص على وجوب تجاوز الإخفاء نسبة معينة أمام المادة 532 فقرة 2 قانون الضرائب غير المباشرة المعدلة بموجب المادة 56 من القانون 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003 قد نصت على وجوب أن يتجاوز الإخفاء عشر المبالغ الخاضعة للضريبة أو مبلغ 10.000 دج أما المادتان 34 فقرة 1 من قانون الطابع و 119 فقرة 2 من قانون التسجيل فقد اشترطتا وجوب الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ يساوي أو يفوق 1.000 دج و أمام هذا التمايز بين النصوص الضريبية التي تناولت جريمة الغش الضريبي لا يسعنا إلا القول بأن الجريمة تتحقق بغض النظر عن قيمة المبالغ التي تم إخفاؤها إذا تعلق الغش بالضرائب المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و كذا قانون الرسم على رقم الأعمال في حين يجب أن تتجاوز نسبة الإخفاء الحدود المشار إليها في المواد 34 من قانون الطابع و 119 من قانون التسجيل و 532 قانون الضرائب غير المباشرة و ذلك إذا تعلق الغش بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في هذه المجموعات على أنه لا يمكن إهمال قيمة المبالغ المخفاة في الحالات التي لم يحدد فيها المشرع نسبة معينة فعلى الرغم من قيام الجريمة في هذه الحالة، قد تمتع إدارة الضرائب عن تقديم الشكوى إذا كانت هذه المبالغ جد ضئيلة كما أنه بإمكان النيابة العامة الأمر بحفظ الملف إذا قدمت الإدارة الشكوى رغم ضآلة هذه المبالغ و هو ما يسمى في مصر بالحفظ لعدم الأهمية.

هذه الصورة من الغش و التي غالبًا ما تصدر من أفراد عاديين أو تجار أو أصحاب المهن الحرة قد تتحقق بمناسبة عملية التصريح حيث أن الامتناع عن التصريح كما بيناه سابقاً يؤدي إلى إخفاء كلي للمبالغ الخاضعة للضريبة كما أن التقليل في التصريح سيؤدي إلى إخفاء جزئي لهذه المبالغ كما هو مبين في الفقرة السابقة و دائماً وبمناسبة التصريح يتحقق الإخفاء المكون لجريمة الغش الضريبي في حق الشخص الذي يقوم باكتتاب تصريحين في محافظتين أو إقليمين (Départements) مختلفين وذلك بغرض تفادي تصاعدية (Progressivité) الضريبة¹⁰³.

¹⁰³. JEAN LARGUIER et PHILLIPE CONTE, Droit Pénal des Affaires, Edition ARMAND COLIN, 9^{ème} Edition refondue, 1998, P : 405.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

بل أن الجريمة تتحقق بغض النظر عن الطابع غير المشروع للمداخيل إذ لا يسمح ذلك للذين يقومون بتحصيل هذه المداخيل، بعدم التصريح و من ذلك الأرباح المحصل عليها جراء عملية نصب و بعبارة أخرى فإن جريمة الغش الضريبي تقوم سواء كانت المداخيل التي أغفل المكلف بالضريبة عن التصريح بها قد اكتسبت بطرق مشروعة أو بطرق غير مشروعة¹⁰⁴.

و قد يتحقق الإخفاء في إطار عمليات المحاسبة حيث يقوم المكلف بالضريبة بمسك محاسبتين، فالأولى صحيحة و هي مخصصة لاستعماله الشخصي حيث تسمح له بمتابعة تطورات مؤسسته و هي سرية بشكل مؤكد و الثانية مزورة و هي مخصصة لإدارة الضرائب و هذه المحاسبة المزورة قد تتخذ هي الأخرى صورتين :

- الصورة الأولى سلبية لا تبين فيها الأعمال الخفية و هي عمليات حقيقية لا تظهر إلا في المحاسبة الحقيقية السرية و من أمثلة ذلك البيع بدون فاتورة¹⁰⁵ إذا ما تم بقصد التهرب من الضريبة و من جهة أخرى فإن البيع بدون فاتورة يعد من المخالفات الماسة بقواعد شفافية الممارسات التجارية المنصوص عليها في قانون 02/04 المؤرخ في 2004/06/23 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية حيث تنص المادة 10 منه على أن: "يجب أن يكون كل بيع سلعة أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين مصحوبا بفاتورة يلزم البائع بتسليمها و يلزم المشتري بطلبها منه و تسلم عند البيع أو عند تأدية الخدمة كما يجب أن يكون البيع للمستهلك محل وصل صندوق أو سند يبرر هذه المعاملة و يجب أن تسلم الفاتورة إذا طلبها الزبون"، و عليه فإذا كانت الوسيلة المستعملة للتهرب من الضريبة هي البيع بدون فاتورة فإن مرتكب الفعل يتعرض للعقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي و العقوبات الواردة في المادة 33 من القانون 02/04 و التي تنص على أنه : "دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي يعتبر عدم الفوترة مخالفة لأحكام المواد 10 و 11 و 12 من هذا القانون و يعاقب عليه بغرامة بنسبة 80% من المبلغ الذي كان يجب فوترته مهما بلغت قيمته".

¹⁰⁴. JEAN LARGUIER et PHILIPPE CONTE, Op. cit. P : 407.

¹⁰⁵. JEAN PRADEL et MICHEL DANTI-JUAN, Droit Pénal Spécial, 3^{ème} Edition, CUJAS, 2004, P : 672.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الصورة الثانية إيجابية حيث تقيد فيها مجموعة من العمليات الوهمية أو الصورية و من أمثلة ذلك الفاتورات المزورة¹⁰⁶ علما بأن تحرير فواتير مزورة يعد من الممارسات التجارية التدليسية التي حددتها المادتان 24 و 25 من قانون 02/04 حيث تنص المادة 24 على أنه : " تمنع الممارسات التجارية التي ترمي إلى : - دفع أو استلام فوارق مخفية للقيمة - تحرير فواتير وهمية أو فواتير مزورة....." و في نفس الوقت فإن المادة 37 من قانون 02/04 حددت الجزاءات المترتبة على مخالفة أحكام المادتين 24 و 25 بقولها : " دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي، تعتبر كل مخالفة لأحكام المادتين 24 و 25 من هذا القانون، ممارسات تجارية تدليسية و يعاقب عليها بغرامة من 300.000 دج إلى 10.000.000 دج".

و يلاحظ أن الإخفاء في الصورة الأولى قد يتحقق بمجرد التكتم أو الامتناع عن إبراز العمليات الحقيقية في المحاسبة المقدمة لإدارة الضرائب، أما في الصورة الثانية فقد تحقق بمجرد كذب مكتوب (mensonge écrit) و هو ما يجعل الفرق كبيرا بين الغش الضريبي و جنحة النصب إذ أن مجرد إثبات الإخفاء الإرادي للمبالغ الخاضعة للضريبة على النحو المبين سابقا كاف لتحقيق الجريمة دون ضرورة إقامة الدليل على وجود طرق احتيالية¹⁰⁷.

إذن نستخلص مما سبق أن الإخفاء قد يتم في إطار عملية التصريح أو في إطار عمليات المحاسبة و تفسير ذلك أن النظام الضريبي يقوم على تقديم تصريحات للإدارة الجبائية من طرف المكلف، تتضمن نفقاته و إيراداته السنوية الخاضعة للضريبة و ذلك في آجال محددة قانونا فضلا عن وجوب مسك محاسبة حقيقية بالنسبة للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي لتقدير الضريبة¹⁰⁸، و بما أن تحديد قيمة الضريبة يعتمد في هذه الحالة بشكل أساسي على المحاسبة فإن المكلف بالضريبة سيعمل على الغش الضريبي من خلال هذه المحاسبة و ذلك عن طريق الإخفاء الذي قد يتم عن طريق تخفيض الإيرادات أو عن طريق تضخيم الأعباء و النفقات.

¹⁰⁶. JEAN PRADEL et MICHEL DANTI-JUAN, Op. Cit. P 672.

¹⁰⁷. WILFRID JEAN DIDIER, Droit Pénal Des Affaires, 5^{ème} Edition, DALLOZ, 2003, P.211.

¹⁰⁸. أنظر مثلا المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أ. تخفيض الإيرادات :

هذه الطريقة هي الأكثر شيوعا، ذلك أن مرتكب الغش سوف يتمكن عن طريق تخفيض الإيرادات من تقليص الوعاء الضريبي و تقادي التصريح بجزء من الإيرادات التي كان من الواجب أن تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة و من ذلك عمليات الشراء دون فواتير و كذا البيوع دون فواتير مع الدفع نقدا أو يدا بيد¹⁰⁹.

و في هذا المجال فقد اعتبر القضاء الفرنسي فعل المكلف المتمثل في التصريح تماما بالمبلغ الإجمالي لمداخيله لكن بتوزيعها أو تصنيفها بطريقة خاطئة بين الأصناف أو الفئات المختلفة المقررة قانونا و ذلك بهدف تقليل مبلغ الضريبة، فعلا مماثلا لإسقاط الإيرادات¹¹⁰ كما أن المكلف بالضريبة قد يعمل على تخفيض الإيرادات أو تضخيم الأعباء كما سنرى لاحقا و ذلك من أجل الاستفادة من نظام ضريبي معين ليس له حق فيه فعلى سبيل المثال قد يقوم تاجر معين بإسقاط أو تخفيض الإيرادات حتى يصبح رقم أعماله أقل من رقم الأعمال الذي يؤدي إلى الخضوع للنظام الحقيقي لتقدير الضريبة و بالتالي يصبح خاضعا للنظام الجزائي¹¹¹. فعلى سبيل المثال، يخضع التجار، حسب رقم أعمالهم، لأحد النظامين : النظام الجزائي إذا لم يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 2.500.000 دج أو 1.200.000 دج حسب نشاط المكلف بأداء الضريبة، أو نظام الربح الحقيقي إذا تجاوز المستوى المذكور (المادة 15 و المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة) و على هذا الأساس يقتضي تحديد النظام المطبق الإدلاء بتصريحات لإدارة الضرائب، فيرتكب الجريمة، في هذه الصورة، المكلف بأداء الضريبة الذي يقوم، من أجل الاستفادة من النظام الجزائي، بإغفال بعض الإيرادات في تصريحه أو بالتقليل منها أو يقوم بالزيادة في النفقات العامة¹¹².

ب. تضخيم أو رفع الأعباء و النفقات :

يشكل رفع التكاليف أو النفقات الصورة المقابلة لإسقاط أو تخفيض الإيرادات إذ يتمكن المكلف من خلال رفع الأعباء و النفقات، من إخفاء مبالغ معينة و بالتالي عدم خضوعها للضريبة، ذلك

¹⁰⁹. بوشمال آمال، جريمة الغش الضريبي، مذكرة نهاية الدراسة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، السنة الدراسية 2007 - 2008، ص 10.

¹¹⁰ PIERRE DI MALTA, Op. Cit. P.184.

¹¹¹ JEAN PRADEL et MICHEL DANTI-JUAN, Op. Cit. P 672.

¹¹². أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 471.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

أن القوانين الجبائية تقر وجوب طرح أو خصم النفقات المترتبة عن ممارسة المهنة من الدخل الخاضع للضريبة ليتم بعد ذلك تحديد قيمة هذه الضريبة (أنظر مثلا المادة 23 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹¹³) و خلال تحديد هذه النفقات قد يعمل المكلف بالضريبة على الزيادة فيها كذبا، الأمر الذي يترتب عليه تهرب هذا المكلف من دفع الضريبة على المبالغ التي تم قيدها في المحاسبة باعتبارها نفقات تطلبتها ممارسة المهنة أو النشاط و يتم ذلك بعدة طرق من بينها :

- **المستخدمون الوهميون أو الوظائف الوهمية¹¹⁴** : إن الإدارة الجبائية لا تقبل في معظم الحالات خصم أجور المستخدمين من الربح الخاضع للضريبة إلا إذا توفرت فيها الشرطين التاليين:

- ✓ أن تكون هذه الأجور متعلقة بوظائف موجودة فعلا في المؤسسة و مرتبطة بالنشاط الاستغلالي لها؛
- ✓ أن تكون هذه الأجور غير مُبالغ فيها.

لكن بعض المؤسسات تقوم بإنشاء ملف خاص بالمستخدمين الوهميين الذين لا وجود لهم في الواقع بل على الوثائق فقط، و بالتالي وجود ما يعرف بالوظائف الوهمية، و بذلك يتم تسجيل هذه الأجور الوهمية في محاسبة الأعباء العامة حتى يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة. بينما تسلك بعض المؤسسات سبلا أخرى و هي أن يتم تسجيل الأجور لصالح أشخاص هم موجودون فعلا لكنهم لا يؤدون أي عمل لصالح المؤسسة. و في كلتا الحالتين تسمح هذه الطريق بتضخيم كتلة الأجور التي تخصم من الربح الخاضع للضريبة مما يؤدي إلى تخفيض الضريبة الواجبة الأداء.

¹¹³. المادة 23 : معدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 1998 و متممة بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2009.

¹¹⁴. كشاوي إلياس، مرجع سابق، ص : 52.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الزيادة في الأعباء¹¹⁵ : أعطى المشرع الجبائي للمكلف حق خصم الأعباء التي يتحملها فعلا، شرط أن تكون مرتبطة مباشرة بدورة استغلال المؤسسة و في إطار الحدود المبينة في القانون الجبائي، على العكس من ذلك، عمليا يلجأ المكلف دائما إلى إدخال أعباء إضافية ليس لها علاقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة أو المبالغة في التصريح بها للتخفيض من الضرائب المستحقة على الأرباح أو المداخل، توجد عدة طرق في هذا المجال منها :

✓ التسجيل المحاسبي لبعض النفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة و هي عملية تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة على أساس أنها أعباء أو مصاريف متعلقة بدورة الاستغلال للمؤسسة و ذلك بهدف تخفيض الربح الصافي الخاضع للضريبة و هذه المصاريف يمكن أن تكون متعلقة بالملاك أو المستغل، و من بينها : تسجيل مصاريف إصلاح سيارة شخصية أو صيانة المنزل الشخصي، مصاريف قيام المسؤولين بالرحلات السياحية التي ليست لها علاقة بنشاط المؤسسة.

✓ الأعباء العامة غير المبررة وهي عبارة عن نفقات و مصاريف مبالغ فيها أو غير مبررة أي غير متعلقة بنشاط المؤسسة كالمبالغة في تسجيل المكافآت، و قد حدد المشرع الجبائي من بعض التكاليف غير القابلة للخصم في تحديد الربح الصافي و ذلك في المادة 169 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و هي :

- مختلف التكاليف و الأعباء الخاصة بمباني غير مخصصة مباشرة للاستغلال.
- المبالغة في تسجيل المكافآت بالرغم من أن المشرع الجبائي حدد النفقات والمصاريف التي تخصم من الربح الخاضع للضريبة.
- مصاريف الاستقبال بما فيها الإطعام، الفندقية و العروض عندما تتجاوز مبلغا محددًا من الربح الجبائي للسنة الماضية.

¹¹⁵. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الضريبي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991 - 2002، مرجع سابق. ص 97-98.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- ✓ الزيادة في مختلف المصاريف الممنوحة : هذه الطريقة المحاسبية تسمح بتضخيم الكتلة الأجرية خاصة للتخفيض من المستحقات الجبائية و ذلك من خلال :
- تسجيل محاسبي لأجور ورواتب عمال و مستخدمون وهميون.
- توزيع الأرباح على الشركات تحت غطاء أجور لكي لا يخضع الربح السنوي المحقق للضريبة على أرباح الشركات.

- **تطبيق تقنية الإهلاك** : تعتبر الإهلاكات من بين تكاليف الاستغلال القابلة للخصم كبقية المصاريف الأخرى، و يعرف الإهلاك بأنه : " تناقص القيمة التجارية الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة في فترة معينة بفعل الزمن أو الاستهلاك " ¹¹⁶، و يعرف الإهلاك أيضا بأنه " الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة بفعل الزمن أو الاستغلال " ¹¹⁷.

فالإهلاك يمثل إذن القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أو الأصول المملوكة للمؤسسة كالمباني، العقارات، التجهيزات و وسائل النقل و الإهلاك باعتباره جزءا من أعباء الاستغلال، قابل للخصم.

و من أجل تضخيم الأعباء العامة قد يقوم المكلف بتسجيل إهلاكات لأصول غير موجودة بالمؤسسة أو لأصول تم إهلاكها أو بيعها فيما سبق.

ثانيا : الإغفال (الامتناع) قصدا عن التصريح أو التصريح الناقص عن قصد.

يعتبر عدم التصريح الصورة المثلى لهذه الجريمة و التي تقوم أيضا في صورة التأخر في إيداع التصريح مما يسمح للمكلف بأداء الضريبة بالاحتفاظ بالأموال لمدة أطول ¹¹⁸. فمن المعلوم أن تحديد حجم الحصيلة الضريبية يتوقف على تحديد الوعاء الضريبي أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة و تتوقف هذه العملية بشكل أساسي على تصريحات المكلفين بالضريبة و عليه فإن التصريح يشكل مرحلة أولية لتحديد الوعاء الضريبي و خلال هذه المرحلة قد يقوم المكلف

¹¹⁶. بوشمال آمال، مرجع سابق، ص 12.

¹¹⁷. أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 55.

¹¹⁸. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 470.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

بالضريبة بالامتناع عن التصريح بهدف التهرب من تأسيس الضريبة و عليه فإن هذه الصورة من الغش الضريبي تتعلق بوعاء الضريبة.

إن الامتناع عن التصريح يمثل الصورة البسيطة لجريمة الغش الضريبي و في نفس الوقت صورتها السلبية و يكفي لقيام الركن المادي مجرد الامتناع إذ يشكل هذا الامتناع جريمة في حد ذاته و إن لم تستعمل طرق احتيالية بمفهومها الدقيق¹¹⁹.

إن كفاية الامتناع لقيام جريمة الغش الضريبي يبرز بوضوح الفرق الشاسع بينها و بين جريمة النصب و الاحتيال التي لا تقوم إلا بطرق الاحتيال المحددة على سبيل الحصر في المادة 372 من قانون العقوبات الجزائري و التي تقوم على وسائل إيجابية و تتحقق جريمة الغش الضريبي عن طريق الامتناع في جميع الحالات التي يتعلق فيها هذا الامتناع بضريبة تؤسس عن طريق التصريح خاصة الضرائب على أرباح الشركات و الضرائب على الدخل الإجمالي و كذا الرسم على رقم الأعمال و لا عبرة بعد ذلك باعتقاد المكلف بالضريبة أنه يسمح له بعدم تقديم تصريح بسبب وضعيته المالية العاجزة بل و لقد ذهب القضاء الفرنسي إلى إدانة الشخص الذي إمتنع عن التصريح بمداخله حتى و لو كانت هذه المداخل قابلة للإستفادة من الإعفاء الضريبي طبقا لإتفاقية تتعلق بالإزدواج الضريبي¹²⁰.

و لقد توسع القضاء الفرنسي في تفسير عبارة الامتناع، فالامتناع المقصود في هذا المجال لا يقصد به عدم تقديم التصريح بشكل نهائي بل تتسع هذه العبارة لتشمل اللإيداع المتأخر للتصريح أو بعبارة أخرى إيداع التصريح بعد إنقضاء المواعيد القانونية المحددة له و لا ينف ذلك وجود الامتناع إذ أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم التصريح خلال مدة معينة و حيث تنقضي هذه المدة فإن الامتناع يتحقق و لا يغير إيداع التصريح بعد انقضاء هذه المدة من الأمر شيئا حيث يكون المكلف بالضريبة قد احتفظ بالمبالغ التي كان من الواجب عليه أدائها للدولة لمدة أطول¹²¹، و بالمقابل فإنه من اللحظة التي يقدم فيها التصريح في المواعيد القانونية فإن عدم احتوائه على التاريخ و التوقيع ليس مماثلا لعدم التصريح فحيث يكون التصريح كاملا و متضمنا

¹¹⁹. عوين أمين، الغش الجبائي، مذكرة نهاية التدريب الميداني للمعهد الوطني للقضاء، الدفعة العاشرة، السنة الدراسية 2000 - 2001، ص 6.

¹²⁰. PIERRE DI MALTA, Op. Cit, p. 182.

¹²¹. JEAN PRADEL et MICHEL DANTI-JUAN, Op. Cit. P : 672.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

للبيانات الضرورية لتقدير الضريبة دونما إنقاص، فإنه لا مجال بعد ذلك للإدعاء بوجود إمتناع أو غش ضريبي¹²².

و من جهة أخرى قد يتحقق الإمتناع عن التصريح بشكل غير مباشر و لتوضيح ذلك نستشهد بما حكم به القضاء الفرنسي في هذا المجال إذ يعتبر الإمتناع عن تسجيل الشركة في السجل التجاري في مقام الإمتناع عن التصريح المكون لجريمة الغش الضريبي، ذلك أن عدم تسجيل الشركة سيبقي من هذه الأخيرة تجمعا خفيا (Groupement occulte) و الذي لن يتم إكتتاب أي تصريح عنه فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات التي ستحققها هذه الشركة أو فيما يخص الرسم على رقم الأعمال¹²³.

إن الغش الضريبي المرتكب في إطار عملية التصريح لا يقتصر فقط على حالة الامتناع عن التصريح بل يشمل كذلك الحالة التي يقدم فيها المكلف بالضريبة التصريح الملزم به قانونا و لكنه في نفس الوقت يعمد إلى التقليل عمدا في هذا التصريح أو بعبارة أخرى يقوم بتقديم تصريح ناقص حيث يشير في هذه الحالة إلى جزء من مداخله و يغفل الإشارة إلى جزء آخر من هذه المداخل، الأمر الذي يجوز معه القول بأن هناك امتناعا نسبيا عن التصريح. و قد يتعلق هذا النقص في التصريح بعنصر أساسي في تقدير الضريبة و من أمثلة ذلك عدم تعيين المستفيدين من مبالغ يفترض أنه قد تم توزيعها و بهذه الطريقة يمتنع المكلف من إطلاع إدارة الضرائب على معلومة مفيدة لوضع الضريبة¹²⁴.

¹²² . PIERRE DI MALTA, Op. Cit, p. 183.

¹²³ . مداح حاج علي، مرجع سابق، ص 39.

¹²⁴ . أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 470.

ثالثا : الامتناع عمدا عن نقل (تسجيل) أو عن العمل على نقل حسابات أو نقل أو العمل على نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في دفتر الجرد أو اليومية و المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق المالية التي تحل محلها و ذلك بالنسبة لمخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.

بداية نشير أنه قد نصّ على هذه الصورة البند 4 من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة و البند 3 من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فالقانون التجاري قد ألزم كل تاجر بمسك دفترين هما :

1. دفتر اليومية الذي نصت عليه المادة 09 من القانون التجاري بقولها : " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر، ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا ."
2. دفتر الجرد الذي نصت عليه المادة 10 من القانون التجاري بقولها : " يجب عليه أن يجري سنويا جردا لعناصر أصوله و خصومه مقابلته و أن يقفل كافة حساباته بقص إعداد الميزانية و حساب النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد ."

و بالنسبة للسلوك المكون لجريمة الغش الضريبي في هذه الحالة فإنه يتخذ صورتان :

1. الصورة الأولى سلبية و تتمثل إما في الامتناع عن نقل أو تسجيل حسابات في الدفترين المذكورين سابقا و إما في الامتناع عن الأمر بتسجيل تلك الحسابات و يتحقق الامتناع، من باب أولى، في حالة عدم مسك هذه الدفاتر.
2. الصورة الثانية إيجابية و تتمثل إما في تسجيل حسابات غير صحيحة (خاطئة) أو صورية في الدفترين المشار إليهما سابقا و إما في الأمر بتسجيل تلك الحسابات وفي حالة ما إذا شكل ذلك في نفس الوقت جريمة من جرائم القانون العام كجرائم التزوير في المحررات العرفية و التجارية و المصرفية المنصوص عليها في المواد من 219 إلى 221 ق.ع. فيجب تطبيق أحكام التعدد الصوري أو الذهني للجرائم وذلك طبقا للمادة 32 من ق.ع. التي تنص على أنه : "يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها" و ذلك بالنسبة للعقوبات الجزائية فقط.

و يشترط في الحسابات محل الامتناع عن التسجيل أو محل الأمر بالتسجيل، أن تتعلق بالسنوات المالية التي تم إقفالها لأنه من الممكن أن يتم تصحيح الحسابات الخاطئة قبل إجراء القفل أو استدراك النقص الناتج عن عدم قيد حسابات معينة، خاصة إذا وقع ذلك خطأ دون قصد هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن عدم استدراك هذه الأخطاء قبل قفل السنة المالية أو بمعنى آخر رغم وجود حسابات خاطئة أو صورية فيها أو رغم احتوائها على حسابات معينة قد يكفي بذاته لاستخلاص قصد التهرب من دفع الضريبة.

لقد نص المشرع الفرنسي على هذه الصورة بشكل مستقل في المادة 1743 فقرة 1 من القانون العام للضرائب (الفرنسي) و هو ما يترتب عليه جواز المعاقبة على هذه الجريمة دون اشتراط توفر قصد التهرب من الضريبة و ذلك في حالة متابعة هذه الجريمة بشكل أصلي أي باعتبارها جريمة متميزة عن جريمة الغش الضريبي المنصوص عليها في المادة 1741 من القانون العام للضرائب (الفرنسي) في حين يجب إثبات قصد التهرب من الضريبة لدى مرتكبي هذه الجريمة عندما تتابع هذه الأخيرة باعتبارها عنصرا مؤسسا لجريمة الغش الضريبي¹²⁵.

في حين أن الأمر يختلف في التشريع الجزائري إذ تم ذكر هذه الصورة مع غيرها من الصور الأخرى المكونة لجريمة الغش الضريبي و التي يشترط لقيامها توفر قصد التهرب من الضريبة كما سنرى لاحقا عند دراسة الركن المعنوي لهذه الجريمة، الأمر الذي يترتب عليه عدم جواز متابعة الجاني عن جريمة الغش الضريبي إذا امتنع مثلا عن تسجيل حسابات في دفتر اليومية و تحقق فعلا أنه لم يكن يقصد التهرب من الضريبة، أما إذا تحقق لديه هذا القصد فإن الجريمة تقوم في صورتها التامة إذا تحققت النتيجة و هي التملص من وعاء أو تصفية أو دفع الضريبة في حين تتحقق الجريمة في صورتها الناقصة أي باعتبارها شروعا في الغش الضريبي إذا لم تتحقق هذه النتيجة و هنا يظهر الفرق بين التشريع الجزائري و التشريع الفرنسي فحيث يشكل الامتناع عن تسجيل حسابات في دفتر الجرد شروعا يتطلب توفر القصد المتمثل في التهرب من الضريبة و ذلك في التشريع الجزائري فإن هذا الامتناع يعاقب عليه في التشريع الفرنسي بشكل مستقل و ليس باعتباره شروعا و بالتالي فلا يشترط توفر قصد التهرب من الضريبة في هذه الحالة¹²⁶.

¹²⁵. PIERRE DI MALTA, Op. Cit. P 204.

¹²⁶. JEAN LARGUIER et PHILLIPE CONTE, Op. Cit. P 412.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و الحقيقة أنه رغم الاختلاف بين التشريع الجزائري و الفرنسي و الذي يبقى محصورا فقط في مجال الركن المعنوي فإنه يمكن القول بأن هنالك تطابقا بين التشريعين في مجال الركن المادي فالامتناع عن تسجيل حسابات أو عن الأمر بتسجيلها في دفتر الجرد أو اليومية مثلا، لا يعدو أن يكون مجرد عمل تحضيري لجريمة الغش الضريبي فهو أقل من أن يشكل شروعا في هذه الجريمة و عليه فإن تجريم هذا السلوك سواء بشكل مستقل كما فعل المشرع الفرنسي أو باعتباره شروعا كما فعل المشرع الجزائري، يشكل عملا وقائيا من ارتكاب غش ضريبي في المستقبل¹²⁷ مما حدا بالفقيهين براديل و خوان دانتي إلى وصف هذه الجنحة بأنها الجريمة الحاجز¹²⁸ أو *infracation obstacle*.

رابعا : سعي المكلف إلى تدبير إعساره أو العمل بأي طريقة أخرى على عرقلة تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به.

و قد ورد النص على هذه الصورة في المادة 407 الفقرة 2 و كذا البند 5 من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال و كذا البند 3 من الفقرة 1 من المادة 119 من قانون التسجيل و البند 3 من الفقرة 1 من المادة 34 من قانون الطابع و البند 6 من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة إذ أن هذا التجريم لا يتعلق بمرحلة تأسيس وعاء الضريبة و إنما بتحصيلها ويأتي هذا التجريم ليكمل منطقيا التجريمات السابقة لأنه ينبغي أن يعاقب أيضا و بنفس الشدة المكلف الذي لم يتملص من رقابة مصالح الوعاء و لكنه شرع في التملص من تحصيل الحقوق التي هو مدين بها، و قد وردت الصيغة المجرمة لهذا السلوك بشكل واسع إذا يمتد التجريم إلى أي عمل أو سلوك من شأنه عرقلة التحصيل كما أنه تم النص على تدبير المكلف لإعساره، على سبيل المثال فتدبير الإعسار ليس إلا واحدا من عدة طرق أخرى و التي من شأنها عرقلة تحصيل الضريبة¹²⁹.

و يلاحظ أيضا أن المشرع لم يشترط في الطرق المستعملة أن تكون طرقا احتيالية بدليل أنه استعمل عبارة (Manceuvres) الأمر الذي يستفاد منه أن الطرق المستعملة من طرف المكلف

¹²⁷. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 472.

¹²⁸. JEAN PRADEL et MICHEL DANTI-JUAN, Droit Pénal Spécial, 3^{ème} Edition, CUJAS, 2004, P 673.

¹²⁹. WILFRID JEAN DIDIER, Op. Cit. P.212.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

بالضريبة لعرقلة تحصيل الضريبة تختلف عن الطرق الاحتمالية التي يستعملها مرتكبو جرائم النصب للحصول على مال الغير و التي وردت على سبيل الحصر من جهة، فضلا عن اشتراط وجود مظاهر خارجية تؤكدتها أو أعمالا مادية تدل عليها من جهة أخرى¹³⁰.

و يمكن تعريف الطرق التي تعرقل تحصيل الضريبة بأنها : " كل عمل من شأنه إخراج الأموال من المتابعات الرامية إلى تحصيل الضرائب"¹³¹ و في سبيل تحديد هذه الطرق فإنه يجب العودة إلى ما أقره القضاء الفرنسي في هذا المجال نظرا لما يزرخ به من أمثلة واقعية من جهة و نظرا لتطابق التشريعين الجزائري و الفرنسي في التجريم المتعلق بهذه الطرق من جهة أخرى و هكذا فقد حكم القضاء الفرنسي بإدانة المكلف بالضريبة الذي عرقل إجراءات الحجز على المنقول (Saisie-Exécution) عن طريق تصريحات كاذبة تتعلق بحريق كان ضحية له، كما قضى أيضا بإدانة المكلف بالضريبة الذي قام بهبة أو قسمة و ذلك قبل التحقيق الجبائي¹³².

و نفس الأمر بالنسبة للمكلف المتابع من طرف مصلحة التحصيل عن طريق الحجز على سيارته حيث طالب هذا الأخير باستردادها عن طريق الغير الذي قام المكلف بشرائها له فيما مضى و زعم أن هذا الغير الذي سجلت السيارة باسمه كان دائما مالكا لها و أنه، أي المكلف، لم يستفد إلا من مجرد استعارة لهذه السيارة و قد رفض القضاء وسيلة الدفاع هذه¹³³ كما تقوم الجريمة على أساس تدبير الإعسار في حق من يسجل سيارته باسم ابنه أو يسجل منزله باسم زوجته¹³⁴.

خامسا : تقديم الوثائق أو الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

و قد نص على هذه الصورة البند 2 من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة و البند 2 من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فقد يحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة بطرق أخرى تختلف عن الطرق المذكورة سابقا و ذلك عن طريق الاستفادة بغير حق

¹³⁰. محمد الشناوي، جرائم النصب المستحدثة، دار الكتب القانونية، 2008، ص 20.

¹³¹. عوين أمين، الغش الجبائي، مرجع سابق، ص 10.

¹³². WILFRID JEAN DIDIER, Op. Cit. P.212.

¹³³. PIERRE DI MALTA, Opcit. P.190.

¹³⁴. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 471.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

من الامتيازات التي تنص عليها القوانين الضريبية من إعفاءات و تخفيضات و استردادات سواء بالنظر إلى صفة المكلف بالضريبة أو بالنظر إلى نوع النشاط الذي يقوم به هذا المكلف و الاستفادة بغير حق من هذه الامتيازات هي تلك التي يتم الحصول عليها من خلال تقديم وثائق أو أوراق مزورة أو غير صحيحة و ذلك لإثبات صفة المكلف التي تستوجب التخفيض أو الإعفاء أو لإثبات نوع النشاط الذي يستوجب الاستفادة من الامتيازات المذكورة سابقا و تجدر الإشارة في هذا المجال إلى وجوب تطبيق أحكام التعدد الذهني أو الصوري للجرائم و المنصوص عليها في م 32 ق.ع. التي تنص على أنه : "يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها".

و عليه فإن تقديم وثائق مزورة للاستفادة من امتياز ضريبي كما هو مبين سابقا، يشكل في نفس الوقت جريمة استعمال محرر مزور و التي تتحدد جسامتها تبعا لنوع المحرر المزور، و عليه فإن استعمال المحررات العرفية و التجارية المزورة المنصوص عليه في المادة 221 ق.ع أقل جسامة من استعمال المحررات الرسمية المزورة المنصوص عليه في المادة 218 ق.ع و هذه الجريمة الأخيرة أشد جسامة من جريمة تقديم وثائق رسمية مزورة للاستفادة من امتياز ضريبي معين إذ تعاقب المادة 218 ق.ع على جريمة استعمال محرر رسمي مزور بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات في حين أن أغلب النصوص الضريبية عاقبت على الغش الضريبي بمختلف صورته بالحبس من سنة إلى خمس سنوات باستثناء قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الذي حدد العقوبة تبعا لقيمة الحقوق المتملص منها، ذلك أن العقوبة تصبح السجن من خمسة (05) إلى عش (10) سنوات إذا تجاوزت قيمة الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج (المادة 303 فقرة 1) و في هذه الحالة فإن وصف الجريمة الأشد هو ذلك الوارد في المادة 303 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أي باعتبارها غشا ضريبيا. و من الحالات التي منح فيها المكلف بالضريبة حق الاستفادة من تخفيض في الضريبة ما جاء في المادة 21 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في مادة الضريبة على الدخل الإجمالي و بالتحديد فيما يتعلق بالأرباح التجارية و الصناعية حيث تقضي الفقرة الثانية باستفادة الأشخاص الذين لهم صفة عضو في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و كذا أرامل الشهداء، من تخفيض بنسبة 25% في حالة خضوعهم لنظام التقدير الجزافي وذلك خلال سنتي النشاط الأوليتين و عليه فقد يعمد المكلف إلى تقديم وثائق مزورة لإثبات الصفة التي تستوجب هذا التخفيض.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و من الحالات التي نص فيها المشرع على الإعفاءات ما جاءت به المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بخصوص الرسم العقاري على الملكيات المبنية حيث تنص الفقرة الأولى منها على الإعفاء بالنسبة للعقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار و التي أبطل تخصيصها ففي مثل هذه الحالة قد يقوم المكلف مثلا بتقديم وثائق مزورة لإثبات حالة العقار و الاستفادة من الإعفاء.

و بالنسبة للحالات التي قد يستفيد فيها المكلف بالضريبة على الاسترداد و خاصة فيما يتعلق باسترجاع الرسم على رقم الأعمال كما هو منصوص عليه في المادتين 171 من قانون الإجراءات الجبائية و 50 من قانون الرسم على رقم الأعمال فيلاحظ أن الحصول على هذا الاسترداد دون وجه أو عن طريق استعمال وثائق مزورة أو غير صحيحة قد يشكل أيضا جريمة النصب المنصوص عليها في المادة 372 ق.ع حيث يتعرض مرتكبها لعقوبة الحبس من سنتين إلى عشر سنوات و ذلك طبقا للمادة 382 مكرر فقرة 2 ق.ع و تطبيق أحكام التعدد الذهني للجرائم طبقا للمادة 32 ق.ع قد يسفر عن وجوب الأخذ بوصف الأفعال غشا ضريبيا إذا تجاوزت نسبة الحقوق المتملص منها (أو التي تم استرجاعها) في مادة الضرائب المباشرة 10.000.000 دج إذ تأخذ الجريمة في هذه الحالة وصف جنائية معاقب عليها بالسجن المؤقت من خمسة إلى عشر سنوات طبقا للمادة 303 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 117 قانون الرسم على رقم الأعمال و أحيانا أخرى قد يتحقق الوصف الأشد للأفعال في صورة استعمال محرر رسمي مزور إذا كانت العقوبة المقررة لهذه الأفعال بوصفها غشا ضريبيا هي الحبس من سنة إلى خمس سنوات (أنظر مثلا المادة 34 من قانون الطابع و المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة) إذ يعاقب على استعمال محرر رسمي مزور طبقا لم 218 ق.ع، بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات.

و قد يتحقق الوصف الأشد للأفعال في صورة النصب المعاقب عليه بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات طبقا للمادة 382 مكرر فقرة 2 ق.ع باعتبار هذه العقوبة أشد من العقوبة المقررة للغش الضريبي العام في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة (أي إذا كانت العقوبة هي الحبس من سنة إلى خمس سنوات) و أشد من العقوبة المقررة لاستعمال محرر مزور إذا كان هذا المحرر عرفيا و ليس رسميا إذ تعاقب المادة 221 ق.ع على هذا الاستعمال بالحبس من سنة إلى خمس سنوات.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و ما يلاحظ في هذا المجال أن إعطاء الأفعال وصفا أشد يترتب عليه جواز تحريك الدعوى العمومية دون شكوى من إدارة الضرائب إذا تمثل هذا الوصف في النصب أو استعمال مزور و لكن السؤال الذي يثور في هذا الموضوع يتعلق بمدى جواز تأسيس إدارة الضرائب طرفا مدنيا أمام القضاء و في هذا المجال حكم القضاء الفرنسي بجواز أن تتأسس الإدارة طرفا مدنيا و ذلك طبقا للقانون العام¹³⁵.

سادسا : الطرق الاحتمالية الأخرى.

بالرجوع إلى النصوص الضريبية التي تناولت جريمة الغش الضريبي¹³⁶ نجدتها تنص على معاقبة كل من يتملص أو يشرع في التملص كليا أو جزئيا من وعاء أو تصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها و ذلك باستعمال طرق احتمالية *Manœuvres frauduleuses* و لم يبين المشرع ماهية هذه الطرق حيث اكتفى بذكر الصور التي تعرضنا لها سابقا باعتبارها طرقا احتمالية و أمام هذا الوضع يثور التساؤل حول ما إذا ما كانت هذه الطرق واردة على سبيل المثال أو على سبيل الحصر هذا من جهة، و من جهة أخرى فإنه يترتب على القول بأنها واردة على سبيل المثال تساؤل آخر حول ماهية هذه الطرق الاحتمالية و مدى توافقها أو اختلافها مع الطرق الاحتمالية المكونة لجريمة النصب و ذلك من حيث وجوب اقترانها بمظاهر خارجية تؤكدتها.

1. الطرق الاحتمالية المكونة لجريمة الغش الضريبي واردة على سبيل المثال :

إن الطرق الاحتمالية التي أوردتها المشرع في مختلف النصوص الضريبية إنما وردت على سبيل المثال و ليس على سبيل الحصر و بذلك يظهر الفرق الأول بين جريمة الغش الضريبي و جريمة النصب، ذلك أن هذه الأخيرة لا تتحقق إلا بارتكاب الطرق الاحتمالية التي حددها القانون على سبيل الحصر في المادة 372 ق.ع. كما أن القول بأن الطرق الاحتمالية المكونة لجريمة الغش الضريبي واردة على سبيل المثال يجد سنداه فيما يلي :

¹³⁵. JEAN LARGUIER et PHILLIPE CONTE, Op. Cit. P 406.

¹³⁶. أنظر المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 532 من من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 119 من قانون التسجيل.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

أ. أن النصوص الضريبية التي نصت على جريمة الغش الضريبي قد صيغت بعبارات تدل على ذلك فالمادة 118 المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال جاء فيها : " لتطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص...." و كذلك المادة 119 المادة 119 من قانون التسجيل حيث جاء في البند الثالث منها " و من أجل تطبيق المقطعين السابقين يعتبر على الخصوص كمناورات تدليسية... " و كذلك المادة 34 فقرة 1 من قانون الطابع حيث جاء في البند الثالث منها " و فيما يخص تطبيق المقطعين السابقين يعتبر من الأعمال التدليسية على الخصوص... " و يلاحظ أن هذه النصوص قد أجمعت على استعمال عبارة " تعتبر على وجه الخصوص.... " و يستفاد من هذه الصياغة أن التعداد الوارد في هذه النصوص إنما كان على سبيل المثال و ليس الحصر¹³⁷ و تتشابه هذه الصيغة مع تلك التي استعملها المشرع اللبناني في تعداد الطرق الاحتمالية المكونة لجريمة النصب بقوله : " و تعتبر من المناورات الاحتمالية.... " و هو ما دعى الفقه إلى القول بأنها واردة على سبيل المثال¹³⁸.

ب. أن المشرع عند تعداده للطرق الاحتمالية، استعمل عبارات تدل على أن المشرع لم يقصد حصر هذه الطرق و من ذلك ما ذكره المشرع من قيام المكلف بتدبير إعساره أو العمل بأي طريقة أخرى على عرقلة تحصيل الضريبة إذ لم يحدد المشرع هذه الطرق واكتفى بذكر مثال عن ذلك و هو تدبير الإعسار¹³⁹.

ت. و من جهة أخرى فإن المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال قد ذكرت في البند السادس منها باعتباره من الطرق الاحتمالية " كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها أو تأجيل دفعها كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة " و هو ما يستفاد منه أن الطرق الاحتمالية التي عددها المشرع واردة على سبيل المثال و ليس الحصر.

¹³⁷ . أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مقال منشور في المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998، ص 19.

¹³⁸ . محمود نجيب حسني، جرائم الاعتداء على الأموال في قانون العقوبات اللبناني، المجلد الأول، منشورات

الحلبي الحقوقية، 1998، ص 308.

¹³⁹ . راجع ما ذكرناه سابقا عن تدبير الإعسار، ص 67 - 68.

الفرع الثاني : التملص من الضريبة أو الرسوم المفروضة (عنصر النتيجة) :

إن جريمة الغش الضريبي جريمة مادية إذ يشترط لتحقيقها وجوب تحقق نتيجة معينة كأثر لاستعمال الطرق الاحتيالية التي تعرضنا لها فيما سبق و تتمثل هذه النتيجة في التملص الجزئي أو الكلي من وعاء أو تصفية أو دفع الضريبة أو الرسوم الواجب أدائها و هو ما نصت عليه كل النصوص الضريبية التي عالجت جريمة الغش الضريبي¹⁴⁰.

إن التملص من الضريبة أو الرسوم الواجب أدائها فقد يتحقق في أي مرحلة تمر بها الضريبة و هي في طور التكون، ذلك أن الضريبة ليست مجرد مبلغ يؤدي للدولة و فقط، بل هي كما رأينا سابقا مبلغ من المال يؤدي نتيجة لتحقيق الواقعة الموجبة للضريبة و التي قد تكون دخلا أو أرباحا تجارية أو صناعية و قد تكون استهلاكا كما هو الشأن بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال و التي تعتبر ضرائب غير مباشرة¹⁴¹.

إن التملص من الضريبة خلال عملية تحديد الوعاء الضريبي غالبا ما يتحقق عند قيام المكلف بالضريبة بالامتناع عن التصريح، ذلك أن هذا الامتناع سيؤدي إلى إخفاء كلي للمبالغ التي تخضع للضريبة، الأمر الذي يترتب عليه عدم إمكانية تحديد الوعاء الضريبي كمرحلة أولى لتحديد قيمة أو مبلغ الضريبة المستحقة¹⁴² و قد يتم التملص خلال عملية تصفية الضريبة و التي يتم خلالها تحديد مبلغ الضرائب المستحقة و هذا التحديد يتم بطرق مختلفة فهو في الضريبة التصاعدية غيره في الضريبة النسبية ففي الضريبة التصاعدية يقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح و يطبق على كل شريحة معدل أو نسبة ضريبية معينة و ترتفع هذه النسبة بارتفاع الشرائح إلى الأعلى¹⁴³.

¹⁴⁰. أنظر المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 119 من قانون التسجيل و 34 من قانون الطابع.

¹⁴¹. لتفصيل أكثر أنظر : محمد عباس محرز، المرجع سابق، ص 122 و ما يليها.

¹⁴². أنظر في هذا المعنى : بويده يوسف، مرجع سابق، ص 03.

¹⁴³. LOUIS TROTABAS et JEAN-MARIE COTTERET, Droit Fiscal, 8^{ème} Edition, Dalloz, 1997, P 45.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و قد يقوم المكلف رغم تصريحه بكامل دخوله فيما سبق¹⁴⁴ بتوزيع هذه الدخول بطريقة خاطئة بين الأصناف و الفئات المختلفة المقررة قانونا و ذلك بهدف تفادي تصاعدية الضريبة و بالتالي سيترتب عن سلوكه هذا تملصا جزئيا من تصفية الضريبة.

و قد يتم التملص من دفع الضريبة أثناء التحصيل، فمن المعلوم أنه بعد تصفية الضريبة تشرع إدارة الضرائب في تحصيلها¹⁴⁵ كمرحلة أخيرة و قد يمد المكلف بالضريبة الذي فشل في التملص من تحديد وعاء الضريبة و من تصفيتهما إلى العمل على التملص من دفع الضريبة أثناء تحصيلها من طرف إدارة الضرائب و هو ما يتحقق عند قيام المكلف بتدبير إعساره و كذا عند تقديمه وثائقا مزورة أو غير صحيحة للحصول على استرجاع الضريبة¹⁴⁶ و لم يشترط المشرع في التملص أن يكون كليا إذ يستوي أن يكون هذا التملص كليا أو جزئيا و العبرة في قيام جريمة الغش الضريبي هي بتحقق هذه النتيجة و لا يهم تحقق نتيجة أخرى غير النتيجة التي حددها المشرع، فهذا الأخير لم يشترط مثلا إثراء مرتكب الغش على حساب الدولة من جراء التهرب من الضريبة.

و من جهة أخرى فإن المشرع لم يشترط أن يتم التملص خلال كل العمليات والمراحل التي تمر بها الضريبة إذ يكفي أن يتم التملص من الضريبة في إحدى مراحلها فقط، فمجرد التملص مثلا خلال مرحلة التحصيل أو التصفية كاف و لو لم يتحقق التملص خلال تحديد الوعاء الضريبي مع الإشارة إلى أن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قد أشارت فقط إلى التملص من وعاء و تصفية الضريبة و أغفلت الإشارة إلى التملص من دفع الضريبة.

و السؤال الذي يطرح نفسه الآن هو كالاتي : هل يترتب على تخلف النتيجة، أي التملص من الضريبة، عدم قيام جريمة الغش الضريبي ؟

¹⁴⁴. وبالتالي عدم تملصه من تحديد وعاء الضريبة.

¹⁴⁵. LOUIS TROTABAS et JEAN-MARIE COTTERET, Op. Cit. P 54.

¹⁴⁶. راجع ما ذكرناه سابقا حول تكييف هذا السلوك بأنه مماثل لفعل إخفاء مبالغ خاضعة للضريبة، ص 68 -

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و الجواب كالتالي : إن النتيجة كعنصر في جريمة الغش الضريبي، لازمة لقيام هذه الأخيرة في صورتها التامة فإذا لم تتحقق النتيجة فإن الجريمة تتحقق في صورتها الناقصة إذا ما تم البدء في تنفيذ السلوك المكون لها إذ أجمعت النصوص الضريبية التي تناولت هذه الجريمة على تجريم الشرع في التملص من الضريبة و هو ما سنعالجه لاحقاً.

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

لتفادي اللبس تجب الإشارة أولاً إلى أنه إذا كانت المتابعة على أساس محاولة الغش الضريبي فإن القانون لا يشترط لقيامها نتيجة معينة و بالضرورة صرف النظر عن وجود علاقة سببية من عدمه.

إن وجوب تحقق نتيجة معينة في أي جريمة كانت يؤدي إلى وجوب توفر علاقة سببية بين السلوك و النتيجة فهذه الأخيرة هي العنصر الثالث للركن المادي في الجرائم المادية أو الجرائم ذات النتيجة إذ تربط بين عنصر السلوك و عنصر النتيجة فتقيم للركن المادي وحدته و كيانه¹⁴⁷ و عليه فإن علاقة السببية شرط ضروري لإسناد النتيجة إلى السلوك و بقيامها تتحقق الجريمة في صورتها التامة و بتخلفها لا تقوم الجريمة إلا إذا كان الشرع معاقبا عليه بنص صريح فتتحقق الجريمة في صورتها الناقصة إذا توفر القصد الجنائي إذ أنه لا عقاب على الشرع إذا كانت الجريمة التي شرع في ارتكابها غير عمدية و لا تختلف جريمة الغش الضريبي في هذا المجال عن غيرها من الجرائم الأخرى، فإذا كان المشرع يشترط تحقق نتيجة تتمثل في التملص من وعاء أو تصفية أو دفع الضرائب و الرسوم المفروضة فلا بد من أن يكون هذا التملص ناتجا عن استعمال إحدى الطرق الاحتمالية التي عالجناها سابقاً، فإذا انتفت علاقة السببية بين السلوك والنتيجة كما لو تملص المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة في تقدير الضريبة¹⁴⁸ و كان قد سبق له ارتكاب إحدى الطرق الاحتمالية المذكورة سابقاً عمداً فإن الجريمة تتحقق باعتبارها شروعا في الغش الضريبي العام ذلك أن النصوص الضريبية التي عالجت هذه الجريمة

¹⁴⁷. محمود نجيب حسني "شرح قانون العقوبات اللبناني" القسم العام، المجلد الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، 1998، ص 388.

¹⁴⁸. شرط أن لا يعود هذا الخطأ إلى الطرق الاحتمالية التي استعملها المكلف، فإذا كان هذا الخطأ ناتجا عن إحدى هذه الطرق، تحققت علاقة السببية بين هذه الطرق و التملص من الضريبة.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

قد أجمعت كلها على تجريم التملص أو الشروع في التملص من وعاء أو تصفية أو دفع الضرائب و الرسوم المفروضة¹⁴⁹.

فإذا انتفت الرابطة السببية بين طرق الاحتيال و التملص من الضريبة ووقت 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 الجزائري 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 النقض¹⁵⁰.

المطلب الثالث : الركن المعنوي

إن الجريمة بشكل عام ليست ظاهرة مادية خالصة بل أن بعض عناصرها معنوي بحت و من ثم استقر في القانون الجنائي الحديث ذلك المبدأ الذي يقضي بأن ماديات الجريمة لا تنشئ مسؤولية و تستوجب عقابا ما لم تتوفر إلى جانبها كل العناصر المعنوية التي يتطلبها كيان الجريمة ذاته و تجتمع معنويات الجريمة في ركن يختص بها و يحمل اسم "الركن المعنوي"¹⁵¹ و هذا الأخير له صورتان، فقد يتخذ صورة القصد و قد يتخذ صورة الخطأ - بمفهومه الضيق - و الأصل في الجرائم أنها عمدية و لا عقاب على الخطأ إلا استثناء حينما يقرر المشرع ذلك بنص صريح في حين لا حاجة لمثل هذا النص في الجرائم العمدية و لهذا فإنه نادرا ما يصرح المشرع بالقصد في نصوصه¹⁵² و سنتناول فيما يلي، بمزيد من التفصيل، القصد العام من خلال الفرع الأول و القصد الخاص كإمتداد منطقي للقصد العام في الفرع الثاني على أن نفرد لعبء إثبات القصد الجنائي فرعا ثالثا.

¹⁴⁹. شرط المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 119 من قانون التسجيل و 34 من قانون الطابع.

¹⁵⁰. قرار صادر في 19/10/1971 ملف رقم 6641، جيلالي بغدادي، الاجتهاد القضائي في المواد الجزائية، الجزء الثاني، الديوان الوطني للإشغال التربوية، 2001، ص 92.

¹⁵¹. محمود نجيب حسني، القصد الجنائي، تحديد عناصره و بيان الأحكام التي تخضع لها، مجلة القانون و الاقتصاد، العدد الأول و الثاني، السنة الثامنة و العشرون، 1958، ص 89.

¹⁵². عوض محمد، شرح قانون العقوبات، القسم العام، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2000، ص 211.

الفرع الأول : القصد العام.

لا تخرج جريمة الغش الضريبي عن هذا الأصل العام فهي من الجرائم العمدية التي يشترط لتحقيقها توفر القصد و لا يكف وجود الخطأ لعدم وجود نص يصرح بذلك و من جهة أخرى فإن النصوص الضريبية التي تناولت هذه الجريمة قد استعملت عبارات تدل على وجوب توفر القصد و من ذلك عبارة " الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد " الواردة في البند 3 من م 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال و استعمل المشرع في النص الفرنسي المقابل لهذه المادة عبارة sciemment بالإضافة إلى عبارة "الإغفال عن التصريح... عن قصد" الواردة في البند الرابع من نفس المادة و في النص الفرنسي استعمل أيضا عبارة sciemment وبغض النظر عن المواضيع التي أشار فيها المشرع صراحة إلى القصد فإن المبدأ العام يقضي بوجود توفر القصد في جريمة الغش الضريبي أيا كانت الطرق الاحتمالية المستعملة و لم يعرف المشرع الجزائري القصد الجنائي تاركا ذلك للقضاء في حين أوردت بعض التشريعات مثل هذا التعريف و يزخر الفقه الجنائي بتعريفات كثيرة في هذا المجال و كلها تقوم على تحديد عناصر القصد المتمثلة في العلم و الإرادة من جهة و تمييز القصد العام عن القصد الخاص من جهة أخرى، فالقصد العام هو " إرادة ارتكاب الجريمة مع العلم بالعناصر المكونة لها " و لا يقتصر نطاق الإرادة في القصد على السلوك فقط بل يمتد هذا النطاق ليشمل أيضا النتيجة و ذلك طبعا إذا كانت الجريمة مادية أي ذات نتيجة¹⁵³ و عليه فإنه يشترط لقيام جريمة الغش الضريبي أن يرتكب المكلف بالضريبة الطرق الاحتمالية عن إرادة و أن يكون على علم بأن التصرفات التي استعملها من شأنها أن تؤدي إلى حرمان الدولة كليا أو جزئيا من مبلغ الضرائب الواجب عليه أداؤها و أن يريد تحقق ذلك فإذا كانت الطريقة المستعملة مثلا تتمثل في تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للحصول على استرداد الضريبة فيجب أن يرتكب فعل تقديم هذه الوثائق عن إرادة كما يجب أن تكون إرادة المكلف متجهة إلى الحصول على استرداد الضريبة و ان يكون هذا المكلف على علم بأن الوثائق المقدمة مزورة أو غير صحيحة.

¹⁵³. و ذلك دون الخوض في الجدل القائم بين نظرية العلم و نظرية الإرادة في هذا المجال.

الفرع الثاني : القصد الخاص

أما القصد الخاص فيتمثل في " الغاية التي يقصدها الجاني من ارتكاب الجريمة فضلا عن إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائي¹⁵⁴ " و عليه فالقصد الخاص لا يعدو أن يكون امتدادا منطقيًا و ضروريا للقصد العام فهو أيضا علم و إرادة و لكنه أوسع نطاقا من هذا الأخير إذ يمتد إلى الغاية و هذه الأخيرة ليست ركنا في الجريمة كأصل عام إلا في الأحوال التي يعتد فيها المشرع بهذه الغاية¹⁵⁵.

و القصد الخاص على هذا النحو غير متطلب في جريمة الغش الضريبي إذ لم يتطلب المشرع اتجاه القصد إلى تحقيق غاية معينة في حين ذهب البعض الآخر إلى القول بأن جريمة الغش الضريبي تتطلب لقيامها توفر القصد الخاص المتمثل في قصد التهرب من الضريبة¹⁵⁶ و هذا القول لا يخلو من النقد فالتهرب من الضريبة يمثل عنصر النتيجة و هي ركن في الجريمة و عليه فإن القصد المتجه إليها قصد عام أما القصد الخاص فهو القصد المتجه إلى غاية أخرى لا تشكل عنصرا في الجريمة مثل نية التملك في جريمة السرقة و نية استعمال المزور في جريمة التزوير.... و بما أن المشرع لم يشترط غاية معينة في جريمة الغش الضريبي فإنه يمكن القول بكفاية القصد العام لقيام الجريمة دون وجوب توفر قصد خاص¹⁵⁷.

و إذا كان المشرع لا يتطلب قصدا خاصا لقيام الجريمة فإنه أيضا لا يعتد بالباعث على ارتكابها و يعرف الباعث بأنه " الدافع النفسي لتحقيق سلوك معين بالنظر إلى غاية محددة"، فالباعث هو الدافع أو الحافز المحرك للإرادة التي قد تتخذ قصدا عاما أو قصدا خاصا و لا يكون الدافع

¹⁵⁴. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي العام، الطبعة التاسعة، 2009، دار هومة، الجزائر، ص :

125.

¹⁵⁵. أنظر محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، دار الأوائل للنشر و التوزيع،

الطبعة الأولى، 2001، ص 53.

¹⁵⁶. أنظر عبد الحميد الشواربي، الجرائم التجارية و المالية، منشأة المعارف، الاسكندرية، 1989، ص 403.

¹⁵⁷. و يميز الفقه بين إرادة النتيجة التي تندرج ضمن القصد العام و يطلق عليها مصطلح الغرض و بين إرادة

هدف آخر غير هذه النتيجة و يطلق عليها مصطلح الغاية و تندرج ضمن القصد الخاص و تختلف الغاية عن الغرض من عدة أوجه فالغرض واحد لا يتغير في الجريمة الواحدة أما الغاية فهي تختلف في الجريمة الواحدة، كما أن الغرض ضروري لقيام القصد في جميع الأحوال في حين لا عبء بالغاية إلا في الأحوال التي ينص فيها القانون صراحة على ذلك. أنظر عبد الله سليمان، المرجع السابق، ص 262.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

عنصرا من عناصر التجريم إلا في الأحوال التي يحددها القانون¹⁵⁸ و بما أن المشرع لم يقرر وجوب تحقق دافع معين فإن الجريمة تتحقق بغض النظر عما قد يثيره المتهم في هذا المجال فالدوافع التي انصاع لها هذا الأخير لا تزيل القصد و لا تشكل عملا مبررا و قد لاقى هذا المبدأ تطبيقات كثيرة في مادة الغش الضريبي و من أهم التطبيقات التي واجهت القضاء الفرنسي و هذا المجال و التي قرر فيها عدم الاعتداد بالبواعث :

1. تخصيص المبالغ التي قام المكلف بالضريبة بإخفائها، لتغطية بعض نفقات الاستغلال الضرورية لتسيير المؤسسة.
2. طلبات المستخدمين من المؤسسة و الهادفة إلى عدم التصريح بجزء من مكافآتهم حتى يتمكنوا من الإفلات من الضريبة على هذه المداخل¹⁵⁹.
3. وجود دافع إيديولوجي على عدم دفع الضريبة و هو ما أكدته الغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية في قضية تعود وقائعها إلى أن أحد الأساتذة المساعدين لدى إحدى كليات الحقوق بمدينة Perpignan الفرنسية و الذي تم الحكم عليه بثمانية أشهر حبسا مع وقف التنفيذ كونه امتنع عن أداء الضرائب المفروضة عليه لأسباب إيديولوجية و عند قيامه بالطعن بالنقض، استند إلى خرق إعلان حقوق الإنسان و المواطن و كذا الاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان زاعما أن هذه الإدانة قد قيدت من حقوقه و حرته في المعتقد و الرأي لكن الغرفة الجنائية قد بررت قضاءها بحجة أن القضاة لا يمكنهم الاستناد على اعتبارات أجنبية عن مبدأ قانونية للجرائم و العقوبات و مستمدة من باعث شخصي يدعيه المتهم¹⁶⁰.

و لذلك فإن هذه جريمة الغش الضريبي، طبقا للقواعد العامة، لا عبرة للبواعث على إرتكابها أو الدوافع التي وراءها، كما رأينا سابقا، و لا فرق بين أن تكون هذه البواعث أو الدوافع دنيئة أم نبيلة؟. إذ أنه لا عبرة للبواعث و الدوافع في قيام الجريمة من عدمها، و إن كان لها دور بالطبع

¹⁵⁸ أنظر محمود داوود يعقوب، المرجع السابق، ص 54.

¹⁵⁹ PIERRE DI MALTA, Droit Fiscal Pénal, Presses Universitaires de France, 1992, P.194.

¹⁶⁰ WILFRID JEAN DIDIER, Droit Pénal des Affaires, 5^{ème} Edition, Dalloz, 2003, P : 213.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

عند تقدير العقوبة من قاضي الموضوع، حيث يُنزل القاضي العقوبة ذات الحد الأدنى في حالة نبل و شرف البواعث و الدوافع و العكس صحيح¹⁶¹.

إن عدم الاعتداد بالباعث على ارتكاب جريمة الغش الضريبي لا يمنع من أن يأخذها القاضي بعين الاعتبار عند تحديد العقوبة وفقا لسلطته التقديرية و ذلك لإفادة المتهم من الظروف المخففة إذا ما رأى القاضي أن مرتكب الجريمة يستحق نوعا من التخفيف في مقدار العقوبة، خاصة إذا كان الباعث على ارتكابها يعود إلى الحالة المادية السيئة التي تعاني منها المؤسسة و إذا كانت جريمة الغش الضريبي جريمة عمدية يشترط لقيامها القصد الجنائي العام فعلى من يقع عبء إثبات توفر القصد؟

الفرع الثالث : عبء إثبات القصد

بداية يقصد بعبء الإثبات تكليف المدعي بإقامة الدليل على صحة ما يدعيه ويسمى التكليف بالإثبات عبئا لأنه حمل ثقل ينوء به من يلقي عليه و لما كانت جهة الإدعاء في القضايا الجزائية هي النيابة العامة فيجب على هذه الأخيرة أن تثبت توفر جميع العناصر المكونة للجريمة بما في ذلك الركن المعنوي¹⁶² و عليه فإن القاعدة العامة تقضي بوجود إثبات القصد من طرف النيابة العامة أو بصفة عامة جهة الإدعاء و ذلك طبقا للمادة 45 من الدستور الجزائري¹⁶³ لعام 1996 التي تنص على أن " كل شخص يعتبر بريئا حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته مع كل الضمانات التي يطلبها القانون " و من جهة أخرى فإن هذه القاعدة عرفت استثناءات تقوم على افتراض القصد سواء كان هذا الافتراض تشريعا أو قضائيا و هو ما لاقى انتقادات شديدة أهمها مخالفة قرينة البراءة باعتبارها مبدأ دستوريا و القول بعدم دستورية النصوص التشريعية التي أفرت هذا الافتراض....¹⁶⁴ و فيما يتعلق بجريمة الغش الضريبي فهي

¹⁶¹. منتصر سعيد حمودة، الجرائم الإقتصادية، مرجع سابق، ص : 154.

¹⁶² نبيل صقر و العربي شحط عبد القادر، الإثبات في المواد الجزائية في ضوء الفقه و الاجتهاد القضائي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2006، ص : 58.

¹⁶³. دستور 1996 ، الصادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 96 - 483، المؤرخ في 07 فيفري 1996 ، يتعلق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه باستفتاء 28 نوفمبر، جريدة رسمية عدد 09 ، مؤرخ في 08 ديسمبر 1996، معدل و متمم.

¹⁶⁴ أنظر في هذا الموضوع بالتفصيل : محمود داوود يعقوب، المرجع السابق، ص : 69 و ما يليها.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

تخضع للقاعدة العامة في الإثبات إذ يجب على جهة الإدعاء تقديم الدليل على توفر القصد و لما كانت الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب أمرا لازما لتحريك الدعوى العمومية¹⁶⁵ فعلى هذه الأخيرة وكذا النيابة العامة إقامة الدليل على توافر قصد الغش.

أما عن كيفية إثبات القصد فهي تخضع للمبادئ العامة للإثبات في المواد الجزائية و عليه فإن إثبات القصد في مادة الغش الضريبي غير مقيد بأدلة معينة و ذلك طبقا للقاعدة العامة المنصوص عليها في م 212 ق.إ.ج التي تنص على أنه "يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق الإثبات ما عدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك و للقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص..." فهذه المادة تجسد مبدئين أساسيين للإثبات و هما مبدأ حرية الإثبات و مبدأ حرية القاضي في تكوين اقتناعه وطبقا لمبدأ حرية الإثبات فإن للقاضي أن يأخذ من أي بيعة أو قرينة يرتاح إليها دليلا لحكمه إلا إذا قيده القانون بدليل معين ينص عليه¹⁶⁶ و بالعودة إلى النصوص المتعلقة بجريمة الغش الضريبي نجد أن المشرع لم يشترط في إثبات القصد وجوب التقييد بدليل معين و عليه فإن المبدأ في إثبات هذا القصد هو حرية الإثبات.

و نظرا للتطابق بين التشريع الفرنسي و الجزائري في هذا المجال فإنه لا مناص من الإشارة إلى بعض القرارات الصادرة عن القضاء الفرنسي في مجال إثبات قصد الغش أو التهرب من الضريبة نظرا لعدم عثورنا على مثل هذه القرارات في القضاء الجزائري مع الإشارة إلى أن معظم القرارات الواردة في هذا المجال تقوم على افتراض القصد¹⁶⁷ و من الحالات التي افترض فيها القضاء الفرنسي قيام القصد :

1. واقعة وجود محاسبة خفية.

¹⁶⁵. أنظر المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، النص الكامل للقانون و تعديلاته إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2013، الطبعة السابعة، برتي للنشر، الجزائر، 2014.

¹⁶⁶ أنظر أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، 1999، ص : 437.

¹⁶⁷. و هذا الافتراض مصدره القضاء و يسمى بالافتراض القضائي للقصد و هو يعد قرينة إثبات، أنظر في تفصيل ذلك : محمد حماد مرهج الهيبي، الخطأ المفترض في المسؤولية الجنائية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2005، ص 128 و ما يليها.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

2. واقعة أن مرتكب الغش محترف¹⁶⁸ (Professionnel) ذلك أن هذا الأخير يفترض فيه علمه بالآثار الجبائية لتصرفاته و امتناعه خاصة المحاسبون Les Comptables.
3. عدم التصريح من طرف الطبيب إلا بالمحاصيل المبنية في كشوف أو قوائم الضمان الاجتماعي فالطبيب قد يتهرب من دفع الضريبة و ذلك بإخفاء بعض المبالغ الخاضعة لها و قد تتمثل هذه المبالغ المخفاة في الأتعاب المحصلة نقدا دون ذكرها في أوراق العلاج Les Feuilles de Soins التي تقدم إلى هيئات الضمان الاجتماعي و هذه الأخيرة ملزمة طبقا للمادة 46 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية بتقديم كشوف فردية عن كل طبيب لإدارة الضرائب و ذلك لتحديد وعاء الضريبة.
4. إنشاء أشخاص معنوية وهمية و كذا شركات الواجهة المدنية العقارية المخصصة لإخفاء الطابع التجاري لشركة ما.
5. أهمية المبالغ التي تم إخفاؤها.
6. عدم المبالاة بالتحذيرات أو التنبيهات المتكررة الموجهة من طرف الإدارة¹⁶⁹.
7. الطابع التكراري أو المستمر لتصرفات المكلف بالضريبة و من ذلك حالة المكلف الذي اعتاد على دفع نفقات عن طريق تظهير شيكات غير مقيدة في المحاسبات أو المكلف بالضريبة الذي أنقص بطريقة منتظمة أتعابه و قام خلال عدة سنوات بتصريحات بدخول تسمح له بالمحافظة دون وجه حق على نظام التقدير الإداري¹⁷⁰.

¹⁶⁸ . Crim. 13-12-1982, B.C. N° 284.

¹⁶⁹ . Crim. 13-10-1986, B.C. N° 281.

¹⁷⁰ . أنظر في عرض هذه الحالات و غيرها :

PIERRE DI MALTA, Op .Cit. P : 193, JEAN LARGUIER et PHILLIPE CONTE, Op. cit. P : 408, JEAN PRADEL et MICHEL DANTI-JUAN, Op.cit. P : 674, WILFRID JEAN DIDIER, Op. cit. P : 214.

المبحث الثاني : معاينة جريمة الغش الضريبي و متابعتها

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

و سنحاول في هذا المبحث التفصيل في معاينة الجريمة من خلال المطلب الأول إذ سنتطرق إلى فئات الأشخاص المخولين قانونا لمعاينة الجريمة، الصلاحيات القانونية التي منحها لهم المشرع لتحقيق هذه المهمة و من ثمة مختلف سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش على أن نفرد المطلب الثاني لمتابعة الجريمة و في في سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة قسمته إلى أربع فروع إذ تناولت في الفرع الأول آلية تحريك الدعوى العمومية ثم الجهة القضائية المختصة محليا بنظر الدعوى العمومية في الفرع الثاني فالمركز القانوني لإدارة الضرائب في الخصومة الجزائية في فرع ثالث و خصصنا الفرع الرابع لدراسة تقادم الدعوى العمومية.

المطلب الأول : معاينة الجريمة

إن معاينة جريمة الغش الضريبي تختلف - نظرا لطبيعتها و أساليب ارتكابها - عن معاينة غيرها من جرائم القانون العام من حيث الأشخاص المؤهلين لذلك و الصلاحيات المخولة لهم و نخرج بعد ذلك إلى دراسة الدور الهام و الرئيسي الذي تضطلع به إدارة الضرائب في الكشف عن الأعمال المشوبة بالغش.

الفرع الأول : الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة و صلاحياتهم

لمعالجة هذا الجانب سنتطرق أولا إلى الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة و ثانيا إلى صلاحيات هؤلاء.

أولا : الأشخاص المؤهلون لمعاينة الجريمة .

تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني، مما دفع بالمشرع إلى تنزيهاها بأحكام تجريبية و إجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم و قمع جرائم القانون العام

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

سواء فيما تعلق منها بإجراءات المتابعة، أين منح صلاحيات للأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجرائم، لا نجد مثيلا لها في قانون الإجراءات الجزائية.

فمهمة الأشخاص المؤهلين لأثبات هذه الجريمة، تكون في الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونا في هذا المجال. فالمبدأ العام أن عملية التحقيق في الجرائم، في إطار قانون الإجراءات الجزائية مخصص للضبطية القضائية، أي كل من الشرطة و الدرك الوطني، الذي يعود لهما اللإختصاص في التحريات الأولية للجرائم المحددة في القانون العام، أما الإستثناء في النزاعات الضريبية فقد إختلفت القوانين الضريبية في تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات جرائم الغش الضريبي، و الوصول إلى دلائل تفيد بوقوع الفعل¹⁷¹.

و ما يمكن ملاحظته هو أن النصوص الضريبية غير منسجمة في مسألة الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي، على اعتبار أن قائمة الأشخاص المؤهلين تختلف من نص لآخر و يمكن رغم هذا وضع ثلاث أصناف:

1. **قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع** : حصر هذان النصان صلاحية إثبات الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا دون سواهم و ذلك بنص المادتين 504 من قانون الضرائب غير المباشرة و 24 من قانون الطابع.
2. **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 ذلك حسب المادة 112 منه.
3. **قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون التسجيل** : لم تعين هذه النصوص الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين.

¹⁷¹. مداخلة للأستاذ معاشو عمار، أستاذ التعليم العالي و البحث العلمي بكلية الحقوق بجامعة مولود معمري بتيزي وزو، بمناسبة اليومين الدراسيين حول الغش الضريبي و التهريب الجمركي على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009. ص 139.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و يثور التساؤل بالنسبة لهذه القوانين حول ما إذا كان من حق ضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانون الضرائب غير المباشرة و الطابع و من ثمة 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 يستبعد 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 أن تختص دون غيرها بإثبات الجرائم المتعلقة بها طالما أنها الجهة المؤهلة لاكتشافها. و مع ذلك فالرأي الراجح هو أنه طالما لا يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية¹⁷².

و حتى إذا سلمنا بأنه يجوز لضباط الشرطة القضائية أن يثبتوا الجرائم الضريبية و ذلك انطلاقا من أن ضباط الشرطة القضائية هم أصحاب الاختصاص العام في إثبات الجرائم و أن من يختص بالكل يختص بالجزء و من ثم يكون من صلاحيتهم البحث و التحري و جمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم يوجد نص صريح يقضي بخلاف ذلك، غير أنه يمكن أن يصطدم هؤلاء الضباط بواقع النصوص الضريبية المتشعبة من جهة، و من جهة أخرى طابعها التقني المحض فهذا النوع من الجرائم له خصوصية تختص إدارة الضرائب دون سواها بمعرفتها باعتبارها الجهة المؤهلة لذلك و كذلك يصعب على غير أهلها أن يتمكنوا من فحص الوقائع المكونة لهل بكل دقة¹⁷³.

ثانيا : صلاحيات الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة الضريبية.

لقد خول المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي السالف ذكرهم بصفة عامة صلاحيات عدة و ذلك من أجل قيامهم بالبحث و الكشف عن هذه الجريمة و عن مرتكبيها و

¹⁷². أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مقال منشور في المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998، ص: 26.

¹⁷³. تلمساني مامة، مرجع سابق، ص 22.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

جمع الاستدلالات التي تلزم التحقيق فيها و لعل أهم هذه الصلاحيات هو تحرير محاضر لإثبات المخالفات طبقا لما هو منصوص عليه بالمواد 505 ، 506 ، 507 ، 508 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

و الملاحظ أن النصوص الضريبية لم تتعرض إلى الإجراءات و البيانات الشكلية الواجب توافرها في محاضر المعاينة باستثناء نص المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة حيث جاء فيه أنه يذكر في المحضر :

- تاريخ تحرير المحضر و نوع المخالفة .
- اسم و صفة و محل إقامة العون أو الأعوان الذين حرروا المحضر .
- اسم الشخص المكلف بالمتابعات .
- و يختتم المحضر بمكان تحريره و ساعة اختتامه .

إن قانون الضرائب غير المباشرة و إن كان قد نص على خلاف غيره على هذه البيانات و الإجراءات الشكلية إلا أنه لم يرتب على تخلفها آثار معينة، و المؤكد في نظرنا أن تخلف أحد بياناتها الأساسية يرتب بطلان المحضر لكنه لا يؤدي إلى بطلان المتابعة الجزائية، كما تجدر الإشارة إلى أن باقي النصوص الجزائية و إن لم تخضع تحرير محاضر إثبات الغش الضريبي أو باقي المخالفات الضريبية لأي شكلية إلا أنه يفهم من نص المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أن لكل جهة مؤهلة لإثبات المخالفة تحرير محضرها وفقا للأوضاع و الإجراءات التي تحكم تحرير محضرها.

و خلافا لما هو جاري العمل به بالنسبة لمحاضر إثبات الجرائم الجمركية و المخالفات المتعلقة بالمنافسة و الممارسات التجارية فإن القانون لم يخص المحاضر المثبتة لجريمة الغش الضريبي بأي قوة ثبوتية متميزة عن تلك المقررة في قانون الإجراءات الجزائية إلا أن هذه المحاضر يمكن أن تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس إذا كانت محررة من قبل عون واحد، أما عندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها¹⁷⁴.

¹⁷⁴. المادة 505 فقرة من قانون الضرائب غير المباشرة.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

فضلا عما سبق بيانه فإن المادة 511 من قانون الضرائب غير المباشرة خولت للأعوان القائمين على تحرير المحاضر المثبتة للمخالفات الضريبية سلطة حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة فيه، و قد جاء نص هذه المادة بصيغتي العموم و الإلزام إذ ذكرت الأعوان المحررين للمحاضر على وجه الخصوص و لم تخص بالذكر أعوان إدارة الضرائب فقط مما يستتف منه في نظرنا أن صلاحية حجز أشياء و وسائل الغش تنصرف إلى جميع الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي، هذا من جهة و من جهة أخرى فإن نص هذه المادة لم يتزك للأعوان القائمين بذلك سلطة الخيار فيما يتعلق بمباشرة عملية الحجز إنما ذكرت أن الحجز يتم من طرفهم لزوما.

و في هذه الحالة يحزر الأعوان محضرا للحجز يذكر فيه - إضافة إلى البيانات السابق ذكرها في المحاضر بصفة عامة - التصريح بالحجز الذي قدم في هذا الشأن إلى المخالف كما يجب ذكر نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة أو تقديراتها تقريبية و حضور المخالف أثناء إعداد البيان الوصفي أو الإخطار الرسمي الموجه إليه للحضور و اسم و صفة و قبول الحارس المعين. 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.

أما 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 بحسب المادة 507.

كما تقتضي أحكام المادة 508 من قانون الضرائب غير المباشرة أن يقرأ المحضر على المخالف متى كان حاضرا أثناء تحريره و تعطى له نسخة منه و يشار إلى ذلك بالمحضر أما إذا كان غائبا و له مكان إقامة معروف فإن المحضر يبلغ له خلال 48 ساعة من الاختتام و في الحالة العكسية فإن المحضر يعلق خلال نفس المدة على باب دار البلدية التابع لها مكان الحجز أو مكان تحرير المحضر.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

باستثناء ما نصت عليه المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة فإن الأشياء المحجوزة تودع في مكتب الضرائب القريب جدا و يمكن وضعها إن اقتضى الحال في حضيرة 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 الآجال المقررة قانونا و ذلك في حالة ما إذا كانت الأشياء المحجوزة محل تلف.

و من جهة أخرى، لقد خول المشرع أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية سلطة مباشرة بعض إجراءات الاستدلال التي من شأنها إحكام الرقابة و الكشف عن هذه الجرائم كسلطة الإطلاع على السجلات و المستندات و الأوراق للتحقق من إحترام أحكام القانون (المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة و المواد 309، 312، 313 و 315 من من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)¹⁷⁵.

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 بموجب المواد من 499 إلى 501 من قانون الضرائب غير المباشرة.

كما منح قانون الضرائب غير المباشرة لأعوان إدارة الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية إذ يجوز لهم حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة فيه و قد نصت على ذلك المواد من 511 إلى 517 منه، و الجدير بالذكر أن وسائل الغش التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر كما وضحناه سابقا، و تودع الأشياء المحجوزة، في مكتب الضرائب القريب جدًا و يمكن و وضعها إن اقتضى الأمر في حضيرة المحجوزات، و في هذه الحالة يجب على الأعوان الذين باشروا الحجز التصريح بالحجز إلى المتهم و الإشارة إلى ذلك في المحضر كما يجب عليهم أن يذكروا فيه نوع و وزن و قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و حضور المتهم أثناء إعداد بيانهم الوضعي أو الاستدعاء الموجه إليه للحضور.

¹⁷⁵. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 477.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و للإشارة كذلك فإنه لا يجب على قاضي الموضوع التقيد بالبيانات المدونة في المحاضر عند تكوين اقتناعه الشخصي سواء في حالة الإدانة أو البراءة و السبب في ذلك يرجع إلى إجراءات الإثبات الجنائي التي تختلف نوعا ما عما هو موجود من إجراءات في الإثبات الجنائي و على ذلك يتعين على القاضي عدم التسليم بما جاء في المحاضر بل عليه فحص كل الأدلة و مناقشتها بما يفيد إظهار الحقيقة الواقعية و ذلك من خلال استخلاصه لأركان جريمة الغش الجنائي من خلال المحاضر التي تحتوي على المعائنات المادية وكذلك من خلال التحقيق الذي يجريه مع المتهم بالغش الضريبي و من جهة أخرى استخلاص عناصر الركن المعنوي المتمثلة في العلم و الإرادة من خلال مثلا الإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب و ذلك لتسوية وضعيته الجبائية¹⁷⁶.

الفرع الثاني : سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش

يعتمد النظام الضريبي الجزائري على ما يقدمه المكلف من تصريحات بشأن مداخيله و أرباحه لفرض الضريبة، و في المقابل و من أجل التأكد من صحة التصريحات من جهة و الكشف عن المخالفات الضريبية من جهة أخرى فإن القانون قد منح إدارة الضرائب عدة سلطات تظهر من خلال قيامها بالبحث و التحري أو الرقابة الجبائية التي تقوم بها.

أولا : سلطة إدارة الضرائب في البحث و التحري.

لقد خول المشرع أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية سلطة مباشرة بعض إجراءات الاستدلال التي من شأنها إحكام الرقابة و الكشف عن هذه الجرائم كسلطة الإطلاع على السجلات و المستندات¹⁷⁷ و طلب التبريرات و التوضيحات و حقها في زيارة الأماكن كما سيأتي بيانه في الفصل الرابع و الذي خصصناه للرقابة الجبائية كأداة لمكافحة الغش الضريبي و الوقاية منه.

1. طلب التوضيحات و التبريرات : يمكن لمفتشي إدارة الضرائب اعتبارا لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية طلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن سماع المكلف بالضريبة المعني متى تبين أن استدعاؤه ضروري من أجل تقديم توضيحات شفوية، و تلجأ

¹⁷⁶. تلمساني مامة، مرجع سابق، ص 24.

¹⁷⁷ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق، ص 393.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

إدارة الضرائب إلى ذلك عند وجود تناقضات أو غموض في التصريح أو حين يتضح أن المصرح قد أخفى بعض العناصر كوجود أعباء غير مبررة بفواتير أو إغفال بعض المداخل في التصريحات المقدمة، و الواقع أن هذه الإجراءات تعد أولية و بسيطة ورغم ذلك فإن عدم امتثال المكلف لذلك أو تقديمه مبررات غير مقنعة يمكن أن ينم عن وجود غش ممارس من طرفه.

2. **حق الإطلاع** : المقصود بحق الإطلاع هو السلطة التي خولها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية في تصفح مختلف الوثائق المسوكة من طرف المكلف بالضريبة أو تلك الموجودة بحوزة إدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاضعة لمراقبتها و كذا المؤسسات الخاصة و الهيئات أيا كان نوعها، و لا يمكن بأي حال من الأحوال الاحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة حسب ما تقتضيه المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية إلا فيما يتعلق بالمعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر رقم 297/65 المتضمن تحديد مدة و كفيات إجراء الإحصاء العام للسكان، إذ أن الإدارة الحائزة لهذا النوع من المعلومات ليست ملزمة تجاه أعوان إدارة الضرائب بما يستوجب حق الاطلاع.

و ينصب حق الاطلاع على الوثائق حسب القطاعات وفقا لما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية، و تتمثل هذه الوثائق خاصة في الكشوفات السنوية الفردية للأطباء و القابلات التي تحوزها و تقدمها وجوبا هيئات الضمان الاجتماعي للمديرية الولائية للضرائب، و قوائم الإشعارات لفتح أو قفل الحسابات التي تلزم بإرسالها المؤسسات المصرفية و البنوك و شركة البورصة و مراكز الصكوك البريدية و صناديق التوفير و غيرها طبقا لنص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية، كما ينصب حق الاطلاع على العقود المودعة لدى الموثقين و المحضرين القضائيين و كتاب الإدارات المركزية و المحلية باستثناء الوصايا و الهبات المعدة من قبل الموصيين و هم على قيد الحياة.

غير أنه لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب الإطلاع في الولايات و البلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل و منها العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الانتفاع

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

للأموال العقارية و المحلات التجارية و تكوين الشركة أو مد أجلها و دمجها أو حلها و زيادة أو تخفيض رأس مالها.... الخ.

و نشير إلى أن كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها قانونا يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 5000 إلى 50.000 د ج ينطق بها القضاء الإداري الإستعجالي المختص إقليميا بناءا على عريضة يقدمها مدير الضرائب الولائي وفقا لما نصت عليه المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن ممارسة إدارة الضرائب لحقها في الاطلاع على الوثائق كما سبق بيانه يمكنها من الوقوف على حقيقة وجدية تصريحات المكلف من عدمه و الأهم من ذلك الحصول عرضا على معلومات جبائية تخص عملائه المكلفين بالضريبة، و من خلال مطابقة الوثائق - المقدمة في إطار ممارسة حق الاطلاع - مع تصريحات المكلف يمكن استخلاص الأعمال المعتمدة غشا.

3. حق الزيارة : يجوز لإدارة الضرائب أن ترخص لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش و المؤهلون قانونا بزيارة أو معاينة المنازل و المحلات و ذلك في حالة الشك بالغش أو وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية و لا يتم ذلك إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من طرفه بعد اطلاعه على طلب الترخيص الذي يبين فيه وجوبا كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة و على وجه الخصوص العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية و ذلك تحت طائلة البطلان حسب ما تقتضيه المواد : 499، 500 من قانون الضرائب غير المباشرة و 34 ، 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

و تتم الزيارة بمعية ضابط شرطة قضائية معين من طرف وكيل الجمهورية بعد تبليغ الأمر بالترخيص للمعني أو أي شاغل للمكان و بحضوره، و في حالة غيابه يستعان بشاهدين خارج تعداد مستخدمي الإدارة الجبائية أو محضر قضائي، و فور الانتهاء من ذلك يحرر محضر تسرد فيه مجريات العملية و تدون فيه المعاينات المسجلة و الوثائق المحجوزة و تسلم في هذه الحالة نسخة للمعني أو ممثله أو شاغل الأماكن، و ترسل النسخة الأصلية إلى القاضي المرخص بالمعاينة.

الواقع أن زيارة الأماكن منها المحلات و الوحدات الصناعية خاصة تمكن إدارة الضرائب من الاطلاع على حقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف ومعاينة نتائجه , كما تسمح بتحديد المقاييس الحقيقية للإنتاج ومن ثمة اكتشاف عمليات الإخفاء الحاصلة و النشاطات الثانوية الموجودة غير المصرح بها.

ثانيا : سلطة ممارسة الرقابة الجبائية

فضلا عن الرقابة الشكلية التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، تمارس إدارة الضرائب صلاحية الرقابة على الوثائق من خلال التحقيق الجبائي بنوعيه التحقيق في المحاسبة والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و عن طريقهما يمكن الكشف عن الأعمال المشوبة بالغش.

1. **التحقيق في المحاسبة :** يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة¹⁷⁸ ، وفحص محاسبتهم مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية أي مدى مصداقيتها، و هو يعتبر أهم وسيلة لمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة وما يمكن أن ينجم من خلل وإخفاء يضر بالخزينة¹⁷⁹.

الأصل أن يتم التحقيق في المحاسبة بعين المكان من طرف الأعوان الذين لهم رتبة مراقب على الأقل بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إشعاره بالتحقيق حتى يتمكن من التحضير والاستعانة بمستشار يختاره.

وينصب التحقيق على الفحص الإجمالي للمحاسبة على الشكل و المضمون حتى تظهر حقيقة النشاط الممارس وتسجيل جميع العمليات المخالفة للقانون و ذلك من خلال التحقيق في المشتريات من حيث سعرها الرسمي و كمياتها والفواتير المقيدة لذلك فيما إذا كانت مكررة أم لا ومدى ارتباط هذه المشتريات بنشاط المكلف، و القيام بمقارنة الكشوفات المقابلة المستوفاة من طرف الموردين مع الكشوفات البنكية وسندات طلبات التسليم.

¹⁷⁸. المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

¹⁷⁹. كريبى زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 07 - 2005

كما يتم التحقيق في المخزونات من حيث كمياتها المقيدة بمستندات و فيما إذا كانت هذه المخزونات قد استخدمت في الإنتاج أم أعيد بيعها بطريقة غير مشروعة، بالإضافة إلى التحقيق في المبيعات و ذلك بمطابقة مستنداتها بالمبيعات الحقيقية التي تمت فعلا و ذلك بجمع المعلومات المحاسبية لدى زبائن المكلف و متابعة حركة البضائع و البحث عن مدى توافق الكميات المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا.

2. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

يمكن لأعوان إدارة الضرائب أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء عائلة المكلف بالضريبة من جهة أخرى.

و على غرار التحقيق المحاسبي فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يتم من طرف عون برتبة مراقب على الأقل بعد إعلام المكلف بالضريبة، و للمحقق سلطة فحص الوثائق التي لها علاقة بثروة المكلف كتلك التي تخص العقارات المبنية و غير المبنية وجميع الاكتتابات في الأسهم والحصص في الشركات، ويمكن أن تتعدى هذه الفحوصات إلى الأشخاص الذين يعيشون مع المكلف أو تحت كفالته و الإطلاع على كل الحسابات البنكية المفتوحة بأسمائهم، بل و للمحقق أن يلجأ لمصالح الجمارك من أجل الحصول على معلومات متعلقة بالملاحة البحرية لمعرفة ملاك الزوارق و السفن، و الاتصال بالمراكز الهاتفية لمعرفة مبلغ الإتاوات و الاتصالات المحسوبة على المكلفين.

و من خلال المعلومات المتحصل عليها في شكل موازنة إجمالية يقوم المحقق بالمقارنة بين التيسيرات المطلقة والتيسيرات المستخدمة لإقامة الدليل على وجود مداخل غير مصرح بها من طرف المكلف من أجل التملص من الضريبة¹⁸⁰.

¹⁸⁰ التيسيرات المطلقة (Disponibilités dégagées) هي مجموعة الموارد التي يمكن للمكلف التصرف فيها و تخص فقط تلك التي بحوزته فعلا و النابعة من مداخله المهنية كالرواتب و الأجور و الأرباح وغير المهنية كعائدات رؤوس الأموال المنقولة و المداخل العقارية و من المداخل الاستثنائية التي تخص الهيئات و التركات الخ، أما التيسيرات المستخدمة (Disponibilités employées) هي مجموعة النفقات المحتملة

المطلب الثاني : متابعة الجريمة

إن إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي تتميز إلى حد ما عن تلك المتعلقة بجرائم القانون العام. وهو ما يدفعنا إلى التطرق لذلك من حيث آلية تحريك الدعوى العمومية مع الإشارة إلى الجهة المختصة محليا بنظرها و آجال تقادما مع بيان مركز إدارة الضرائب في الخصومة الجزائية .

الفرع الأول : آلية تحريك الدعوى العمومية

تنشأ عن جريمة الغش الضريبي دعويان : دعوى عمومية و عقوبتها الحبس و الغرامة أو إحداها و دعوى جبائية و عقوبتها الغرامة الجبائية.

تختص النيابة العامة، كأصل عام، بتحريك الدعوى العمومية في المخالفات الجرائم العامة و حتى الجمركية منها طبقا لأحكام الإجراءات الجزائية مع إحتفاظ إدارة الجمارك بحق تحريك الدعوى الجبائية التي تمارسها وفق لقانون الجمارك أما بالنسبة لجريمة الغش الضريبي فالأمر يختلف إذ أنها تتميز بوحدة الدعويين العمومية و الجبائية، من حيث التحريك، إذ أن كل النصوص الضريبية تجمع على صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب ليس إلا¹⁸¹.

إن هذه الميزة خاصة بالقوانين الضريبية إذ تسمح لإدارة الضرائب إختيار أنجع الأساليب للتحصيل الضريبي بطريقة أسرع كهدف أساسي، و لذلك يمكنها اللجوء إلى الإجراءات الإدارية مثل الإنذار أو أمر الأداء أو الإجراءات القصورية مثل حجز ممتلكات المكلف، الحجز على الحساب و غلق المحلات كما يمكنها أن تعرض النزاع على الجهات القضائية الجزائية¹⁸² ، و يكون ذلك بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية طبقا للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم

فعلا من طرف المكلف و من بينها النفقات المرتبطة بالمداخيل المهنية كمصاريف صيانة المباني ، الديون و القروض الممنوحة و كذا نفقات النمط المعيشي كالإيجار أو الإقامة و الغذاء و الملابس.

¹⁸¹ . مداخلة للأستاذ معاشو عمار، أستاذ التعليم العالي و البحث العلمي بكلية الحقوق بجامعة مولود معمري

بتيزي وزو، مرجع سابق، ص 151.

¹⁸² . أمزيان عزيزة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005، ص :

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

المماثلة و المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 119 من قانون التسجيل و 34 من قانون الطابع و التي أصبحت تحيل في مجملها إلى المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

و زيادة على هذا، فإن السلطة القضائية ملزمة بموجب المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية بأن تطلع إدارة الضرائب بكل المعلومات التي تحصلها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة كان هدفها أو حاصلها الغش أو الإخلال بالضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية حتى و إن أفضى الحكم إلى إنتقاء وجه الدعوى. كما و تبقى المستندات مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب مباشرة وذلك طيلة الخمسة عشرة يوما التي تلي النطق بكل قرار يصدر عن الجهات القضائية و يخفض هذا الأجل إلى عشرة أيام في مجال الجنايات.

إن إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب هو إجراء إلزامي و إلا تكون إجراءات الملاحقة باطلة بطلانا مطلقا، فهي من النظام العام. فلا يمكن ملاحقة المكلف بالضريبة إلا بعد إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب و القضاء بخلاف ذلك يؤدي إلى بطلان إجراءات المتابعة لإتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية و لصحة إتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة. و إذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على القاضي المكلف بالتحقيق أن يصدر أمرا برفض إجراء التحقيق بسبب بطلان إجراءات المتابعة، و هذا ما يمكننا استخلاصه عند قراءتنا لنص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة التي أصبحت تحيل، بعد تعديلها بموجب المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012، إلى المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية و إذا كانت على مستوى جهة الحكم يتعين على المحكمة القضاء بعدم قبول الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة، و ذلك من تلقاء نفسه.¹⁸³

إن التكلم عن الشكوى يذهب بنا مباشرة إلى تحديد شروطها فلكي تكون الشكوى صحيحة و مقبولة يجب أن تتوفر على شرطين :

¹⁸³. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 479، بتصرف.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

أولاً : أن تقدم الشكوى من طرف الأشخاص الذين يسمح لهم القانون بذلك و عادة يكون مدير الضرائب بالولاية، غير أنه يجوز تقديمها ممن يسمح القانون بإنابتهم في تقديمها و يكفي وجود إنابة عامة دون الإلزام بوجود إنابة خاصة لكل جريمة ضريبية. و في حالة إذا كانت الشكوى صادرة من شخص غير مؤهل قانونا يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا و يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه و في أي مرحلة كانت عليها الدعوى لأنه من النظام العام.

و ترفع الشكوى من قبل إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية أو أمام قاضي التحقيق مع تأسيسها أطرف مدني و توضح فيها الوقائع التي من شأنها تبرير رفع الشكوى بصفة دقيقة من طرف العون. و تقع متابعة هذا النوع من المخالفات على عاتق مصلحة المنازعات بالمديرية الولائية للضرائب المختصة اقليميا.

ثانيا : أن تكون الشكوى مكتوبة و الحكمة من ذلك تقتضي أن تكون الشكوى موقعة من صاحب السلطة المختصة في إصدارها و ذلك تحت طائلة البطلان المطلق.

و تجدر الإشارة إلى أنه إثر تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم 11 - 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012¹⁸⁴، أدخل المشرع عدة تعديلات بخصوص الشكوى، يمكن حصرها كالاتي :

- توحيد النظام القانوني للشكوى بالنسبة لكافة الجرائم الجبائية التي أصبحت يحكمها نص واحد، و هو المادة 104، كما ذكرنا ذلك آنفا، و مفادها أن المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية تتم بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.
- تقييد شكوى المدير الولائي للضرائب بإستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضمان و الطابع، بالحصول مسبقا على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية.
- يحدد إحداث اللجنة الجهوية للضرائب و تشكيلها و سيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

¹⁸⁴. القانون رقم 11 - 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

والسبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القسر والجبر وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملايسات التي يوجد فيها المكلف بالضريبة.

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

أ. مسألة سحب الشكوى :

هل يحق لإدارة الضرائب سحب الشكوى؟ وما مصير الدعوى في حالة سحب الشكوى؟. الأصل أن لصاحب الحق أن يتنازل عنه وقد نصت المادة 3/6 من قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة كما هو الحال في الجرائم الضريبية، غير أن قانون الضرائب لم ينص على جواز التنازل عن الشكوى ولا على النتائج المترتبة عنه و ذلك إلى غاية صدور القانون رقم 97 - 02 المؤرخ في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 حيث أجازت المادة 119 من قانون الرسم على على رقم الأعمال¹⁸⁵ للمدير الولائي للضريبة سحب الشكوى و نصت على أن سحب الشكوى يؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية طبقا لنص المادة 3/6 من قانون الإجراءات الجزائية، و نفس الحكم جاء في المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة¹⁸⁶.

و قد أوقفت المادتان 305 من قانون الضرائب المباشرة و 119 من قانون الرسم على على رقم الأعمال سحب الشكوى على تسديد كامل الحقوق العادية و الجزاءات محل المتابعة.

وإثر تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم 11 - 16 المؤرخ في 2011/12/20 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 أضاف المشرع المادة 104 مكرر مفادها أنه بإمكان مدير كبريات المؤسسات و مديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق

¹⁸⁵. المادة 119 معدلة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 1998 و المادة 21 من من قانون المالية لسنة 2008 و المادة 26 من من قانون المالية لسنة 2012.

¹⁸⁶. المادة 305 معدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 1998 و المادة 13 من من قانون المالية لسنة 2008 و المادة 14 من من قانون المالية لسنة 2012.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الأصلية و الغرامات موضوع الملاحقة و إكتتاب جدول الإستحقاق للتسديد يحدد على النحو التالي :

- أجل التسديد يقدر بستة (06) أشهر عندما يقل مبلغ الدين الجبائي عن عشرين مليون (20.000.000) دج.
 - أجل التسديد يقدر مدته إثنا عشر (12) شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي عشرين مليون (20.000.000) دج ويقل عن ثلاثين مليون (30.000.000) دج.
 - أجل التسديد يقدر مدته بثمانية عشر (18) شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون (30.000.000) دج.
- كما أوضح النص المستحدث أن سحب الشكوى يؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية طبقا لنص المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية¹⁸⁷.

ب. مسألة المصالحة :

و تثار كذلك، في سياق الموضوع نفسه، مسألة المصالحة إذ تجاهلها المشرع الجزائري في أعرق مجالاتها و هي الضرائب حيث لم تنص مختلف القوانين الضريبية على المصالحة كسبب من أسباب إنقضاء الدعوى العمومية و إكتفى قانون الضرائب غير المباشرة، و هو القانون الوحيد الي نص عليها، في المادة 505 منه على حصر أثرها في العقوبات الجبائية.

الفرع الثاني : الجهة القضائية المختصة بنظر الدعوى العمومية و الجبائية.

ما هي الجهة المختصة بالنظر في المخالفة الضريبية ؟
يقصد بقواعد الإختصاص عموما أهلية سلطة أو محكمة في إتخاذ إجراء أو الفصل في قضايا معينة و الإختصاص ثلاثة أنواع :

- إختصاص نوعي يتحدد بالواقعة أو الجريمة من حيث تكييفها،
- إختصاص سخصي يتحدد بشخص المتهم،
- إختصاص محلي يتعلق بمكان معين¹⁸⁸.

¹⁸⁷. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 480 - 481.

¹⁸⁸. مداح حاج علي، الغش الضريبي، دراسة مقارنة، مذكرة انيل شهادة الماجستير في العلوم الجنائية، غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2008 - 2009. ص : 202.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و خروجا على القواعد العامة للإختصاص المحلي، و هي من النظام العام، المحددة بالمواد 37، 40 و المادة 329 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجزائية¹⁸⁹ التي تنص على أن تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم و لو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر، فقد أخضع المشرع الاختصاص المحلي بالنظر في الغش الضريبي طبقا للقواعد العامة بالنظر إلى محل وقوع الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، غير أن المشرع شذ عن القاعدة العامة في القوانين الضريبية حين أخضع الاختصاص المحلي بالنظر في جريمة لجريمة الغش الضريبي لاختيار إدارة الضرائب حسب ما تقتضيه أحكام المواد 02/ 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 02/534 من قانون الضرائب غير المباشرة ، 02/119 من قانون التسجيل و المادة 02/34 من قانون الطابع، حيث اتفقت كل هذه النصوص على أن الاختصاص يؤول - حسب الحالة و اختيار الإدارة - للمحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مقر المؤسسة و أضافت هذه النصوص فيما عدا المادة 02/305 من قانون الضرائب المباشرة المكان الذي تم فيه الحجز و لسنا ندري إن سقط ذلك منها سهوا أم له ما يبرره¹⁹⁰.

أولا : مكان فرض الضريبة.

لقد أشارت النصوص السابقة إلى إمكانية رفع الشكوى حسب إختيار الإدارة إلى المحكمة التي يقع بدائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة و لعل المشرع قد راع في ذلك مصلحة إدارة الضرائب حيث أنه سيكون من السهل عليها في مثل هذه الحالة تأكيد شكاوها و تدعيمها بالبيانات و المعلومات المتوفرة بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها و كذا إمكانية التأكد من المعلومات و التصريحات التي أدلوا بها أو بعبارة أخرى سيكون من اليسير على الإدارة الجبائية تقديم المعلومات التي من شأنها إثبات المناورات و الطرق التدليسية أو الغش المرتكب من طرف المكلفين بالضريبة¹⁹¹.

¹⁸⁹. و تطبق القواعد العامة المتعلقة بالإختصاص سواء قدمت الشكوى إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي

التحقيق أو إلى محكمة الجنح عن طريق الإستدعاء المباشر.

¹⁹⁰. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 482.

¹⁹¹. مداح حاج علي، مرجع سابق، ص : 205.

ثانيا : مكان الحجز .

بالإضافة إلى مكان فرض الضريبة، أشارت النصوص الضريبية السابقة إلى إختصاص المحكمة التي يقع في دائرتها مكان الحجز و ذلك حسب إختيار إدارة الضرائب كما سبق و أن ذكرناه، كأحد الوسائل القصرية التي تلجأ إليها هذه الأخيرة. و عليه فإن رفع الشكوى أمام المحكمة التي يقع بدائرتها مكان الحجز يفترض أن إدارة الضرائب قد باشرت قبل ذلك إحدى عمليات التفتيش او الحجز.

إن إسناد الإختصاص إلى المحكمة مكان الحجز يعتبر أمرا منطقيا و الحكمة في ذلك الحرص على مراعاة السرعة للبت في القضايا و كذلك عدم إفلات الجاني، خاصة إذا لم يكن له مقر محدد أو محل تجاري ثابت و قار¹⁹². كما أن الحجز سيكون واردا على الوثائق و الأشياء التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية أو غش ضريبي طبقا للمادة 3/35 من قانون الإجراءات الجبائية. و عليه فإن تقديم هذه الوثائق أمام الجهة القضائية التي وقع بدائرتها الحجز سيكون أيسر من تقديم هذه الوثائق أمام محكمة أخرى غير تلك التي يتبعها مكان الحجز و للإدارة دائما سلطة تقدير رفع الشكوى أمام محكمة مقر الحجز أو المحكمة المختصة طبقا للمعايير الأخرى.

ثالثا : مقر المؤسسة :

لقد أجازت النصوص السابقة أن ترفع إدارة الضرائب شكواها أمام الجهة القضائية التي يقع في دائرة إختصاصها مقر المؤسسة فكما أن للشخص الطبيعي موطنا طبقا للمادة 36 للقانون المدني بإعتباره المحل الذي يوجد فيه مقر سكناه الرئيسي أو محل الإقامة العادي، فإن للشخص المعنوي موطنا و هذا طبقا للمادة 50 من القانون المدني و هو المكان الذي يوجد فيه مركز إدارة الشركة و بالنسبة للشركات الأجنبية التي يوجد مركز إدارتها بالخارج و تمارس نشاطا في الجزائر فإن مركز إدارتها يعتبر في نظر القانون الداخلي في الجزائر.

إن إسناد الإختصاص إلى المحكمة التي يقع بدائرتها مقر المؤسسة يفترض أن يكون مرتكب الجريمة شخصا معنويا، كما فصلنا في ذلك سابقا أن النصوص الضريبية كانت سباقة إلى إقرار المسؤولية الجزائرية للشخص المعنوي. و مثل هذا الإتجاه يتفق مع ما هو مقرر بالنسبة للشخص

¹⁹². فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، 2008. ص

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الطبيعي حيث ينعقد الإختصاص المحلي للمحكمة التي يقع بدائرتها موطن إقامة الجاني طبقا للقواعد العامة كما يتفق أيضا مع ما ورد في المادة 65 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجزائية التي حددت الإختصاص المحلي في حالة متابعة الشخص المعنوي بمكان وجود المقر الإجتماعي للشخص المعنوي بالإضافة إلى مكان ارتكاب الجريمة.

إن إسناد الإختصاص إلى محكمة مقر المؤسسة سيساعد و بصفة خاصة في جرائم الغش الضريبي، على ضمان السرعة في الإجراءات و في تقديم أدلة الإثبات التي قد يتحصل عليها أعوان الإدارة الجبائية خلال القيام بعملية الإطلاع بعين المكان أو لدى المؤسسة حيث سيكون من الأفضل لإدارة الضرائب أن ترفع شكواها أمام المحكمة التي يقع بدائرتها مقر المؤسسة التي تمت مباشرة عملية الأطلاع لديها¹⁹³.

الفرع الثالث : المركز القانوني لإدارة الضرائب في الخصومة الجزائية.

يتضح للوهلة الأولى أن القانون الجبائي ساير قانون الجمارك قبل تعديله بموجب قانون 1998/08/22 و ذلك فيما يتعلق بالتأسيس طرفا مدنيا أمام المحاكم التي تبت في الدعوى العمومية، حيث ذكرت المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة¹⁹⁴ دون غيرها من النصوص الضريبية الأخرى على أنه في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تكون نفسها طرفا مدنيا.

و هنا يثور التساؤل حول جدوى تأسيس إدارة الضرائب طرفا مدنيا طالما أن النصوص الضريبية تجمع على إلزام المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بأن يدفع الرسوم التي من المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر و في ذلك ذكرت المادة 552 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 136 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 2/121 من قانون التسجيل و المادة 36 من قانون الطابع على أن الحكم أو القرار الذي يحكم على مرتكب

¹⁹³. مداح حاج علي، مرجع سابق، ص 39.

¹⁹⁴. المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص " في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا ".

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

المخالفة بدفع الغرامات المنصوص عليها قانونا يجب أن يتضمن حكما بدفع الحقوق التي كانت محل غش أو تدليس.

و الملاحظ أن قانون الضرائب المباشرة لم يشر إلى هذا الإلزام و منح بالمقابل - كما سبق الذكر- الحق لإدارة الضرائب في التأسيس طرفا مدنيا و هو ما يبرز عدم الانسجام بين النصوص الجبائية في هذه المسألة.

و يرى البعض أن تأسيس إدارة الضرائب طرفا مدنيا ذو طبيعة خاصة ذلك لأنها لا تطالب بتعويضات، إنما تطالب بالزيادات و الغرامات الجبائية هذا من جهة و من جهة أخرى باعتبار إدارة الضرائب طرف منضم و مساعد حقيقي للنياية العامة لا يمكن الحكم عليها.

و مع ذلك تبقى إدارة الضرائب طرفا أساسيا في الدعوى باعتبارها محرك الدعوى العمومية و صاحبة الدعوى الجبائية، و بهذه الصفة فلها أن تحضر جلسة المحاكمة للمطالبة بالغرامات الجبائية و المصادرة عندما يجيزها القانون¹⁹⁵.

الفرع الرابع : تقادم الدعوى العمومية

بداية نشير إلى أن التقادم محل الدراسة هو التقادم الإجرائي الخاص بالدعوى العمومية و ليس التقادم الموضوعي الخاص بالعقوبات، و بالنسبة لمفهوم التقادم الإجرائي فيعرف بأنه " مضي فترة من الزمن يحددها القانون، تبدأ من تاريخ ارتكاب الجريمة دون أن يتخذ خلالها إجراء من إجراءاتها و يترتب عليه إنقضاء الدعوى العمومية"¹⁹⁶.

و تمتاز القوانين الضريبية بالنسبة للتقادم بخاصيتين :

- عدم التمييز بين الدعويين العمومية و الجبائية عكس ما هو عليه الحال في المجال الجمركي،

¹⁹⁵. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 483.

¹⁹⁶. محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 195.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- عدم التقيد بمدة تقادم الدعوى العمومية المقررة في قانون الإجراءات الجزائية المحددة بثلاث سنوات بالنسبة للجنة تسري من يوم ارتكاب الجريمة (المادة 7 و 8 من قانون الإجراءات الجزائية).

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المادة 39 منه قد حددت مدة تقادم دعوى إدارة الضرائب لقمع الجرائم الجبائية، بوجه عام، بأربع (04) سنوات إلا في حالة إكتشاف مناورات إحتيالية.

تتقادم الدعوى الجبائية الرامية إلى تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها بمضي أربع سنوات يسري حسابها ابتداء من تاريخ استحقاقها و ذلك طبقا للمواد (118 بالنسبة لحقوق التسجيل، 127 بالنسبة لحقوق الطابع، 138 بالنسبة إلى قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات المسيرة لهذه اضرائب و الرسوم) من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن أجل التقادم يمدد إلى ست سنوات فيما يتعلق بالضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال إذا ما أثبتت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة عمد إلى مباشرة طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق الواجب دفعها¹⁹⁷ و هو ما أشارت إليه المادتان 5/106 و 3/110 من قانون الإجراءات الجبائية.

و عليه و مادامت جريمة الغش الضريبي لا تقوم أصلا إلا على استعمال طرق التدليس فإن آجال التقادم المشار إليها في المادتين 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 135 من قانون التسجيل والمحددة بأربع سنوات تتعلق حتما بالدعوى العمومية، خاصة و أنها جاءت بمناسبة و في خضم بيان كيفية مباشرة الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل، و من ثمة فإن الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي تتقادم بعد مضي أربع سنوات اعتبارا من يوم ارتكاب المخالفة .

و الواقع أن ربط بداية سريان آجال تقادم الدعوى العمومية طبقا للنصين السالف ذكرهما بيوم ارتكاب المخالفة لا ينسجم مع طبيعة جريمة الغش الضريبي حينما تكون الجريمة مستمرة كما في

¹⁹⁷. تنص المادة 1/326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " يمدد أجل التقادم..... بسنتين (02)، إذا ما قامت الإدارة، بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

حالة إخفاء المكلف للمبالغ التي تطبق عليها الضرائب و الرسوم و كذا استمراره في الامتناع عن التصريح بالنشاط، ففي هذه الصورة تظل الجريمة قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التي أنشأتها إرادة المكلف و تدخلت في تجديدها و لا تبدأ آجال تقادمها إلا من التاريخ الذي تنتهي فيه حالة الاستمرار.

و أمام وجود نص عام يحدد آجال التقادم في جريمة الغش الضريبي بصفة عامة فإن التساؤل الذي يثار يتعلق بمدى انصراف مدة تقادم الدعوى العمومية المذكورة على جنائية الغش الضريبي فتتقادم متابعتها بمضي أربع سنوات - وهو افتراض مستبعد و لا يستقيم في نظرنا مع الاتجاه الحديث للمشرع نحو استبعاد التقادم أصلا من هذا النوع من الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني - أم بمضي عشر سنوات من ارتكاب الجريمة طبقا للقاعدة العامة في مادة الجنائيات، إذ أن المشرع لم يعدل الأحكام الواجب إعادة النظر فيها تبعا لتعديل وصف الجريمة بموجب القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 حيث أصبحت جريمة الغش تصنف إلى جنائيات و جناح تبعا لتدرج قيمة الحقوق المتملص منها حسب ما هو وارد في نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 11/02 كما سنبينه في المبحث الثالث لدى تطرقنا للعقوبات الأصلية المقررة في مجال الغش الضريبي.

المبحث الثالث : الجزاء المقرر لجريمة الغش الضريبي

لقد كانت التشريعات القديمة متأثرة بمبدأ النفعية و لا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على الغش الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة، فكانت الوظيفة الأساسية للجزاء هي تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة، و تبعا لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول، غير أن الدولة اضطرت فيما بعد إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي نظرا إلى خطورة النتائج المترتبة عليه¹⁹⁸.

و البحث في مضمون هذا الجزاء و مقداره يقتضي حتما تحديد الأشخاص الخاضعين له أولا و من ثم مقدار الجزاء و هذا ما سنتطرق له فيما يلي :

¹⁹⁸. أحمد فتحي سرور، مرجع السابق، ص 28.

المطلب الأول : الأشخاص الخاضعين للجزاء.

قد يرتكب الجاني الجريمة بمفرده و قد يساهم عدد من الأشخاص في ارتكاب نفس الجريمة و تبعاً لتعدد المساهمين في الجريمة يتعدد الأشخاص الخاضعين للجزاء.

الفرع الأول : الفاعل الأصلي.

تعرف المادة 41 من قانون العقوبات 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 عليه يأخذ الفاعل الأصلي صورتين إما أن يكون فاعلاً مادياً و إما فاعلاً معنوياً.

فالفاعل المادي في جريمة الغش الضريبي هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية الذي يخالف الالتزام الناشئ عن هذه العلاقة بمقتضى القانون، و على ذلك فإن فكرة الطرف السلبي لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء الضريبة و إنما تتسع لكل شخص يلزمه القانون الضريبي بالقيام أو الامتناع عن أداء غير ذلك من الأعمال¹⁹⁹. و عليه يكون فاعلاً أصلياً المكلف بالضريبة الذي يقوم بإخفاء المبالغ و المنتوجات الخاضعة للضرائب و الرسوم أو يمتنع عن قصد عن التصريح بالنشاط أو رقم الأعمال.

كما قد يكون الفاعل معنوياً في جريمة الغش الضريبي و الصورة المثلى لذلك تتمثل في المخدوم الذي يحمل خادمه على مباشرة إحدى أعمال التدليس التي من شأنها أن تساهم في تملصه من الضريبة.

و الجدير بالذكر أنه و على خلاف قانون العقوبات الذي تأخر إلى وقت غير بعيد في إقرار مساءلة الشخص المعنوي، إذ لم يكرس ذلك بصورة واضحة إلا بمقتضى القانون رقم 15/04 المؤرخ في 2004/11/10، فالمؤكد أن كل القوانين الضريبية كرسست مسؤولية الشخص المعنوي جزئياً قبل ذلك، و هكذا نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة و أضافت نفس المادة في شطرها الثاني أن الحكم يصدر بالغرامات الجزائية المستحقة

¹⁹⁹. أحمد فتحي سرور، نفس المرجع، ص 138.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

ضد الممثلين الشرعيين و ضد الشخص المعنوي، و هو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل و المادة 36 فقرة 04 من قانون الطابع.

من خلال كل ذلك نخلص إلى القول أن المشرع أقر صراحة و بكل وضوح خضوع الشخص المعنوي للجزاء المقرر لجريمة الغش الضريبي إلا أن ذلك ينحصر في الأشخاص المعنوية التابعة للقانون الخاص و هو ما يفهم صراحة من النصوص السالف ذكرها إذ استبعد المشرع من ذلك الدولة و المجموعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري و هو نفس النهج الذي سلكه المشرع في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات إثر تعديله بموجب القانون 15/04 المؤرخ في 2004/11/10 واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام.

الفرع الثاني : الشريك

على غرار الفاعل الأصلي فإن الشريك في جريمة الغش الضريبي تطبق عليه نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي دون الإخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين و الأعوان العموميين، و هو ما أجمعت عليه كل النصوص الضريبية في المواد : 303 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة، 542 من قانون الضرائب غير المباشرة، 126 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 120 من قانون التسجيل و المادة 35 فقرة 1 من قانون الطابع و أحالت تعريف الشريك في جريمة الغش الضريبي إلى تعريف شركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات، و التي تنص على أنه " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا و لكنه ساعد بكل الطرق و عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك " ²⁰⁰، و يستخلص من هذا التعريف أن الاشتراك يقتضي عمل و مساهمة في ارتكاب الجريمة، و قد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها ²⁰¹.

²⁰⁰. المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري.

²⁰¹. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة الأولى، ص

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و 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 منتوجات مؤسسته قصد التملص من الضريبة مع علمه بذلك، كما يعد شريكا المحاسب الذي يقدم للمكلف استشارات قصد مساعدته في إنشاء محاسبة غير صحيحة و مخالفة للوضع الحقيقية لمحاسبة مؤسسته، أو يصطنع له فواتير من شأنها تحديد وعاء الضريبة و ذلك بغض النظر عما إذا كان يستفيد هذا الشريك بنسبة معينة من المبالغ المتملص منها كمقابل أم لا.

و فضلا عن الإحالة إلى قانون العقوبات فقد جاءت بعض النصوص الضريبية بصورتين و اعتبرتاهما من قبيل الاشتراك و في ذلك ذكرت المواد : 303 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة، 120 من قانون التسجيل، 35 من قانون الطابع أنه يعتبر كشركاء الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية من أجل تحويل القيم المنقولة أو لتحصيل القسيمات في الخارج، و كذلك الأشخاص الذين قبضوا بصفة غير قانونية بأسمائهم قسيمات يملكها الغير.

بالرغم توسع القانون الضريبي على هذا النحو في تجريم الأفعال المعتبرة غشا بل حتى الأفعال ذات الصلة بالغش إلا أنه استثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم و خصهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي، و هو ما أشارت إليه المواد : 306 من قانون الضرائب المباشرة، 544 من قانون الضرائب غير 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 و استعمال وثائق يثبت عدم صحتها، و يفهم كذلك من هذه النصوص أن الشريك ممن ذكروا لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية إلا حين تتوافر لديهم - إلى جانب القصد العام - قصدا خاصا ينطوي على أن إعداد الحسابات و الوثائق غير الصحيحة يكون بغرض إقرار أسس للضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين و تمكينهم من التملص من الضريبة، و قد حذا المشرع الجزائري في ذلك حذو المشرع الفرنسي الذي أقر نفس الأحكام بنص المادتين 1738 و 1836 من القانون العام للضرائب.

الفرع الثالث : المسؤول جزائيا عن فعل الغير

تقتضي القاعدة العامة أن تكون المسؤولية الجزائية شخصية و الأصل أن تطبق هذه القاعدة في مجال الجرائم الضريبية، و عليه فإن المسؤول جزائيا في جريمة الغش الضريبي هو المساهم في ارتكابها سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا، غير أنه يمكن أن يعهد المكلف بالضريبة الوفاء بالتزاماته الضريبية إلى الغير و هنا يثور الإشكال حول مسألة إسناد المسؤولية الجزائية.

لقد أوضحت بعض النصوص الضريبية أن ثمة مجال لإقرار المسؤولية الجزائية على غير من بدر منه السلوك المجرم فعلا شرط أن يكون هذا الأخير على علم به، و في ذلك نصت المادة 134 من قانون التسجيل - فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة - أن التصريح أو التوكيد 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 و لم يتموا التصريح في أجل ستة أشهر فهذه المادة تبين بوضوح أنه ورغم انفراد الوكيل أو أحد الورثة المتضامنين بتقديم التصريح المشوب بالغش - الهادف إلى التملص من الضريبة التي تسري قانونا على نقل الملكية - إلا أن الجرم ينسب إليهم كافة و هي تشكل بذلك النموذج الأمثل للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير.

كما شد المشرع عن قاعدة شخصية المسؤولية و العقوبة بنص المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة حيث ذكرت أنه " يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد من 523 إلى 527 من نفس القانون و مكلفين بالرسوم و الغرامات المالية و المصاريف :

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.
- الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين و الساكنين عندهم.
- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم و في بساتينهم المسورة و جنائهم و الأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا.
- الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية²⁰².

²⁰². المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة .

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

إن من بين المخالفات المشار إليها بنص المادة السابقة ما جاء في المادة 524 فقرة 02 في حالة استعمال طرق احتيالية و ذلك مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش.

و الملاحظ أنه و 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 المسؤول عن فعل الغير و هي تتضمن عقوبات جزائية سالبة للحرية و أخرى مالية، وأيا كان الأمر فإنها تعبر عن المسؤولية الجزائية عن فعل الغير.

المطلب الثاني : العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي.

توقع على مرتكب جريمة الغش الضريبي، سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، عقوبات جزائية و جزاءات جبائية نتناولها تباعا فيما يلي :

الفرع الأول : العقوبات الجزائية

الأصل أن يكون مرتكب الجريمة شخصا طبيعيا كما أن المشرع قد أقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي و عليه سنتعرض أولا للعقوبات المقررة للشخص الطبيعي قم ننتقل ثانيا إلى العقوبات المقررة للشخص المعنوي.

أولا : العقوبات المقررة للشخص الطبيعي

تشمل هذه العقوبات عقوبات أصلية فضلا عن عقوبات تكميلية.

1. العقوبات الأصلية :

تتمثل العقوبات الأصلية أساسا في العقوبات السالبة للحرية و التي قد تكون سجنا أو حبسا و في العقوبة المالية المتمثلة في الغرامة الجزائية و عليه سنعمل أولا على تحديدها وفقا لما نصت عليه النصوص الجبائية التي تعاقب على جريمة الغش الضريبي لننتقل بعد ذلك إلى الأحكام المتعلقة بتخفيف العقوبة و تشديدها بفعل حالة العود و كذا التعدد المادي و المعنوي و أحكام التضامن و الإكراه البدني.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

أ. تحديد العقوبات الأصلية :

لقد تعددت النصوص الجبائية التي تعاقب على جريمة الغش الضريبي و فضلا عن هذا التعدد فإن هذه النصوص قد تضاربت في تحديد مقدار العقوبات الأصلية و ذلك على النحو الآتي :

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة²⁰³ و قانون الرسم على رقم الأعمال²⁰⁴ : طبقا للمادتين 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال²⁰⁵ التي تحيل إلى المادة 303 فإن العقوبات الاصلية هي كالاتي :

- غرامة جزائية من 50.000 دج إلى 100.000 دج إذا لم تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج.
- تكون العقوبة الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) و غرامة جزائية من 10.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج دون أن تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج.
- تكون العقوبة الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة جزائية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج دون أن تتجاوز مبلغ 5.000.000 دج.

²⁰³. الأمر رقم 76 - 101 الموافق 1976/12/09، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية العدد 102، الصادرة بتاريخ 1976/12/22.

²⁰⁴. الأمر رقم 76 - 102 الموافق 1976/12/09، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية عدد 103، الصادرة بتاريخ 1976/12/26.

²⁰⁵ عدلت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بالمادة 28 من قانون 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 و المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 و عدلت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال بالمادة 33 من قانون 12/04 المؤرخ في 2004/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 و بموجب هذا التعديل أصبحت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال تحيل إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

○ تكون العقوبة الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات و غرامة جزائية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 5.000.000 دج دون أن تتجاوز مبلغ 10.000.000 دج.

○ تكون العقوبة الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة جزائية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 10.000.000 دج.

و التعديلات التي طرأت على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تستدعي بعض التفصيل لأهميتها الكبيرة في تطور العقوبات المقررة في مجال الغش الضريبي و تذبذبها من التخفيف إلى التشديد ومن ثم إلى التخفيف :

○ قبل سنة 2003 : العقوبات المقررة في مجال الغش الضريبي منصوص عليها من خلال هذه المادة إذ كانت هذه الجريمة في الأصل جنحة يعاقب عليها بغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج و بالحبس من سنة إلى 5 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين و لم يكن يطبق النص عندما لا يتجاوز المبلغ المتملص منه 10/1 من المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

○ بعد التعديل الحاصل سنة 2003 : جاء قانون المالية لسنة 2003 ليشتد العقوبة و يجعلها على درجات تماشيا مع أهمية المبالغ الضريبية المتملص منها، فكلما كان المبلغ مرتفعا كلما زادت العقوبة شدة. و لتحقيق هذا التدرج وضع المشرع خمس مستويات للعقوبة تناسبا مع مستويات المبالغ المخفية²⁰⁶ :

- المستوى الأول : غرامة جزائية من 50.000 دج إلى 100.000 دج إذا لم تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج.

- المستوى الثاني : تكون 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 دون أن تتجاوز مبلغ 300.000 دج.

²⁰⁶. أنظر المادة 28 م قانون 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 قبل تعديلها بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- **المستوى الثالث :** تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى عشر سنوات و غرامة جزائية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300.000 دج دون أن تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج.
- **المستوى الرابع :** تكون العقوبة السجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات و غرامة جزائية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج دون أن تتجاوز مبلغ 3.000.000 دج.
- **المستوى الخامس :** تكون العقوبة السجن المؤقت من عشرة سنوات إلى عشرين سنة و غرامة جزائية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 3.000.000 دج²⁰⁷.

○ لقد أدى إصلاح 2003 في نهاية الأمر إلى نتائج خطيرة²⁰⁸ :

- إلغاء عدم المتابعة عندما لا يتجاوز المبلغ المتملص منه 10/1 من المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج. (La tolérance Législative).
- إلغاء السلطة التقديرية التي كانت ممنوحة للقاضي فيم يخص إمكانية الجمع أو عدم الجمع بين عقوبتي الحبس و الغرامة، و هذا بعدما كان النص الأصلي يترك للقاضي هذه الحرية حسب الحالات المعروضة عليه ليقرر إما النطق بعقوبة واحدة دون الأخرى أو الجمع بينهما.
- تحويل جريمة الغش الضريبي من جنحة إلى جناية (المستوى الرابع) عندما يتجاوز المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج و قد تصل العقوبة إلى عشرين سنة سجنا إذا تجاوز المبلغ 3.000.000 دج (المستوى الخامس).
- أصبح هذا الاتجاه متناقضا مع السياسية العقابية العامة المنتهجة منذ 2001 من طرف الجزائر و الرامية إلى خلع الطابع الجنائي عن الجرائم الاقتصادية و الدليل

²⁰⁷ و يلاحظ في الحالتين الأخيرتين أن وصف الجريمة تغير من جنحة إلى جناية لأن المشرع قد عاقب عليها بالسجن المؤقت و هو من طائفة العقوبات المقررة للجنايات، أنظر المادتين 05 و 27 ق.ع.

²⁰⁸ . مداخلة بعنوان العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، للأستاذ يلس شاوش بشير، أستاذ وعميد كلية الحقوق، جامعة وهران، يومين دراسيين حول الغش الضريبي و التهريب الجمركي على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009، ص 181.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

على ذلك إلغاء المادة 119 من قانون العقوبات المتعلقة بالاختلاس و التبديد و تحويل مضمونها بعد إعادة صياغتها إلى المادة 29 من قانون 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، فقد رمى هذا الإصلاح إلى تجنيح الفعل من جهة و التخلي عن ربط العقوبة بالمبلغ المختلس أو المبدد من جهة أخرى.

– نلاحظ كذلك، من خلال هذه المادة، أن ما تخلى عنه المشرع الجزائري اعتنقه المشرع الجبائي و لم يتوقف هذا الأخير عند هذا الحد بل راح يكرس مبدأ الجمع بين العقوبات مهما كانت طبيعتها.

○ ثم جاء التعديل الأخير المادة 303 بموجب المادة 13 من القانون رقم 11 - 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012²⁰⁹ الذي قام من خلاله المشرع الجزائري بالتخفيف من جديد بخصوص العقوبات الجزائية المطبقة على الغش الجبائي و ذلك على النحو التالي :

- من شهرين إلى ستة أشهر سجن، معتبرة هذه الجريمة جنحة بسيطة، بدلا من سنة إلى خمس سنوات عندما يتراوح مبلغ الحقوق المتملص منها من 100.000 دج إلى 1.000.000 دج
- من ستة أشهر إلى سنتين كعقوبة جديدة إذ أصبحت هذه الجريمة جنحة بسيطة بعد أن كانت جنحة مشددة، بدلا من سنتين إلى عشر سنوات عندما يتراوح مبلغ الحقوق المتملص منها من 1.000.000 دج إلى 5.000.000 دج.
- غير انه تمت الزيادة في الغرامات المالية.
- إعادة إدراج السلطة التقديرية الممنوحة للقاضي فيم يخص إمكانية الجمع أو عدم الجمع بين عقوبتي الحبس و الغرامة، و هذا ما كان ينص عليه النص الأصلي قبل تعديله سنة 2003 و الذي كان يترك للقاضي، كما بيناه سابقا، هذه الحرية حسب الحالات المعروضة عليه ليقرر إما النطق بعقوبة واحدة دون الأخرى أو الجمع بينهما.

- تحديد المدة القصوى للسجن من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة جزائية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 10.000.000 دج. و التي كانت قبل التعديل

²⁰⁹. القانون رقم 11 - 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

السجن المؤقت من عشرة سنوات إلى عشرين سنة و غرامة جزائية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 3.000.000 دج.

- نلاحظ كذلك من خلال هذه المادة أن جريمة الغش الضريبي تحافظ على وصف الجنائية رغم التخفيف من الحد الأقصى لعقوبة السجن و التي أصبحت 10 سنوات عوض 20 سنة أما الغرامات فتم الزيادة فيها بشكل معتبر و التي رفعت حدودها القصوى إلى 10.000.000 دج بعد أن كانت 3.000.000 دج.

- **قانون الضرائب غير المباشرة :** تعاقب المادة 532 ق.ض.غ.م²¹⁰ على جريمة الغش الضريبي بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و غرامة جزائية من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين فقط و قد اشترطت هذه المادة لتطبيق العقوبة أن يتجاوز مبلغ الإخفاء عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو رقم 10.000 دج و بذلك يلاحظ الاختلاف الموجود بين قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حيث أن الأول قد اشترط لقيام الجريمة أن يتجاوز مبلغ الإخفاء مبلغا معيناً كما هو مبين في المادة 532 في حين أن الثاني لم يشترط أي شيء من ذلك كما يلاحظ أن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قد حدد العقوبة بشكل تدرجي تبعا لقيمة الحقوق المتملص منها لتتخذ الجريمة وصف جنائية أو جنحة بحسب الحال في حين أن قانون الضرائب غير المباشرة قد حدد العقوبة مرة واحدة متخذة وصف جنحة و لم يعر أي اهتمام لقيمة الحقوق المتملص منها.

- **قانون التسجيل²¹¹ :** نصت الماد 119 فقرة 1 من قانون التسجيل على عقوبة الحبس من سنة (01) إلى خمس (05) سنوات أو غرامة جزائية من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين شرط أن يتجاوز الإخفاء عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج و يلاحظ أن المادة 119²¹² قد اشترطت على غرار المادة 532 من

²¹⁰ عدلت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة بالمادة 56 من قانون 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

²¹¹ الأمر 76 - 105 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل و المتمم.

²¹² المادة 119 معدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

قانون الضرائب غير المباشرة أن يتجاوز الإخفاء قدرا معيناً و إن اختلفت عنها في تحديد مبلغ الإخفاء، كما قامت كذلك بتقرير عقوبتي الحبس و الغرامة على سبيل الجواز و إن كانت قيمة الغرامة الواردة في المادة 119 أقل من تلك الواردة في المادة 532 كما أن المادة 119 لم تعر أي اهتمام لقيمة الحقوق المتملص منها.

- **قانون الطابع²¹³** : نصت المادة 34 فقرة 1 من قانون الطابع²¹⁴ على عقوبة السجن من عام واحد (01) إلى خمسة أعوام (05) و غرامة جزائية من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين و اشترطت أن يتجاوز الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج و هي تتطابق مع المادة 119 قانون التسجيل في تقرير العقوبتين على سبيل الجواز و عدم الاهتمام بقيمة الحقوق المتملص منها و كذا وجوب أن يتجاوز الإخفاء قدرا معيناً و لكن ما يعاب على المشرع من خلال هذه المادة أنه إستعمل مصطلح السجن عوض الحبس رغم أن العقوبة التي قررها من خلال هذه المادة هي عقوبة جنحية²¹⁵.

2. العقوبات التكميلية :

بالإضافة إلى العقوبات الأصلية المذكورة سابقاً، توجد طائفة أخرى من العقوبات تسمى بالعقوبات التكميلية و قد عرفت المادة 4 فقرة 3 من قانون العقوبات بأنها " تلك العقوبات التي لا يجوز الحكم بها مستقلة عن عقوبة أصلية فيما عدا الحالات التي تنص فيها القانون صراحة على ذلك و هي إما إجبارية و إما اختيارية ".

و العقوبات التكميلية محل الدراسة في هذه الفقرة هي العقوبات التكميلية المقررة للشخص الطبيعي في المادة 09 ق.ع و التي قد تكون إجبارية و قد تكون اختيارية.

²¹³. الأمر رقم 76 - 103 الموافق 1976/12/09، يتضمن قانون الطابع، المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية العدد 68، الصادرة بتاريخ 1977/04/10.

²¹⁴. عدلت المادة 1/34 من قانون الطابع بالمادة 31 من قانون المالية لسنة 2000 و المادة 21 من قانون المالية لسنة 2012.

²¹⁵. أنظر المادة 5 و المادة 27 من قانون العقوبات الجزائري.

أ. العقوبات التكميلية الإلزامية :

و هي تلك العقوبات التي يحكم بها القاضي وجوبا في حالات معينة دون أن تكون له سلطة تقديرية في الحكم أو عدم الحكم بها و هي تتمثل فيما يلي²¹⁶ :

– **الحجر القانوني** : طبقا للمادة 09 مكرر من قانون العقوبات فهو يتمثل في "حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الاصلية " و تأمر به المحكمة وجوبا في حالة الحكم بعقوبة جنائية و عليه فلا يجوز الحكم به إذا كانت العقوبة المطبقة هي الحبس نتيجة لظرف مخفف استفاد بموجبه مرتكب الجناية من هذه العقوبة لأن عقوبة الحبس ليست عقوبة جنائية و يترتب على الأمر بالحجر القانوني أن تتم إدارة أموال المحجور عليه طبقا للإجراءات المقررة في حالة الحجر القضائي و المنصوص عليها في المادتين 104 و 105 من قانون شؤون الأسرة²¹⁷.

– **الحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية و المدنية و العائلية** : طبقا للمادة 09 مكرر 1 من قانون العقوبات فإنه في حالة الحكم بعقوبة جنائية فإنه يجب على القاضي أن يأمر بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق المنصوص عليها في ذات المادة و ذلك لمدة أقصاها عشر سنوات، تسري من يوم انقضاء العقوبة الاصلية أو الإفراج عن المحكوم عليه و يتمثل هذا الحرمان فيما يلي :

- العزل أو الإقصاء من جميع الوظائف و المناصب العمومية التي لها علاقة بالجريمة.
- الحرمان من حق الانتخاب أو الترشح و من حمل أي وسام.
- عدم الاهلية لأن يكون مساعدا محلفا أو خبيرا أو شاهدا على أي عقد أو أمام قضاء إلا على سبيل الاستدلال.

²¹⁶. لقد أحدث المشرع نظام العقوبات التكميلية الإلزامية بعد إلغاء نظام العقوبات التبعية التي كان منصوصا عليها في المواد من 07 إلى 09 ق.ع و ذلك بموجب ق 23/06 المؤرخ في 20/12/2006، المعدل و المتمم لقانون العقوبات و أصبحت هذه العقوبات التبعية عقوبات تكميلية إلزامية حيث أصبح القاضي ملزما بالنطق بها على عكس ما كان عليه الأمر قبل ذلك حيث كانت تطبق بقوة دون أن ينطق بها القاضي، أنظر د. عبد الله سليمان، المرجع السابق، ص 472.

²¹⁷. و هو القانون رقم 11/84 المؤرخ في 09/06/1984 المعدل و المتمم بالأمر 02/05 المؤرخ في 27/02/2005. المتضمن قانون الأسرة الجزائري.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- الحرمان من الحق في حمل الاسلحة و في التدريس و في إدارة مدرسة أو الخدمة في مؤسسة للتعليم بوصفه أستاذا أو مدرسا أو قيما.
- عدم الأهلية لأن يكون وصيا أو قيما.
- سقوط حقوق الولاية كلها أو بعضها.

ب. العقوبات التكميلية الاختيارية :

و هي التي يكون القاضي مخيرا بين الحكم أو عدم الحكم بها كمبدأ عام إلا في الاحوال التي يقرر فيها القانون صراحة أنها إلزامية و هي كالاتي :

- **تحديد الإقامة :** طبقا للمادة 11 ق.ع فإن تحديد الإقامة هو " إلزام المحكوم عليه بأن يقيم في نطاق إقليمي يعينه الحكم " و لا يجوز أن تتجاوز مدته 05 سنوات سواء كانت الجريمة جنائية أو جنحة و يبدأ تنفيذ تحديد الإقامة من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج عن المحكوم عليه كما يبلغ الحكم إلى وزارة الداخلية والتي يمكنها أن تصدر رخصا مؤقتة للتنقل خارج المنطقة التي حددها الحكم و تعاقب م 11 فقرة 3 ق.ع على مخالفة أحد تدابير تحديد الإقامة بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات و بغرامة من 25.000 إلى 300.000 د.ج.

- **المنع من الإقامة :** نصت عليه المادة 12 ق.ع و هو يتمثل في " حظر تواجد المحكوم عليه في بعض الأماكن التي يحددها الحكم " و لا يجوز أن تفوق مدته خمس سنوات في الجنح و عشر سنوات في الجنايات و يطبق من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج عن المحكوم عليه و إذا تم حبس الشخص خلال مدة منعه من الإقامة و ذلك عن جريمة أخرى فإن الفترة التي يقضيها في الحبس لا تحسب في مدة المنع من الإقامة كما يعاقب الشخص الذي يخالف أحد تدابير المنع من الإقامة بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات و بغرامة من 25.000 إلى 300.000 د.ج²¹⁸.

²¹⁸. و بالنسبة لعقوبة المنع من الإقامة في التراب الوطني و المقررة للأجنبي الذي تمت إدانته عن جنائية أو جنحة فإن المادة 13 ق.ع قد اشترطت أن ينص عليها القانون صراحة بنص خاص و لا وجود لمثل هذا النص في مجال جريمة الغش الضريبي.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- الحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية و المدنية و العائلية : إذا كان الحرمان من الحقوق المذكورة في المادة 09 مكرر ق.ع يعتبر عقوبة تكميلية إلزامية في مادة الجنايات فإنه يعد عقوبة تكميلية جوازية في مادة الجرح إذا ما نص عليه القانون صراحة طبقا للمادة 14 فقرة 1 ق.ع و بالعودة إلى النصوص المتعلقة بجريمة الغش الضريبي فإننا لا نجد نصا يقضي بجواز الحكم بهذا الحرمان عندما تشكل هذه الجريمة جنحة و عليه فإنه لا يجوز الحكم به في جنحة الغش الضريبي.

- المصادرة : طبقا للمادة 15 ق.ع فإنه يقصد بالمصادرة " الأيلولة النهائية لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء، إلى الدولة " و يجب في الأموال المصادرة أن تدخل في طائفة الأموال غير القابلة للمصادرة و المحددة في ذات المادة. فبالنسبة للمصادرة كعقوبة تكميلية فهي إلزامية في مادة الجنايات طبقا للمادة 15 مكرر 1 ق.ع التي جاء فيها أنه " في حالة الإدانة لارتكاب جناية تأمر المحكمة وجوبا بمصادرة الأشياء التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة أو التي تحصلت منها و كذلك الهبات و المنافع الأخرى التي استعملت لمكافأة مرتكب الجريمة مع مراعاة حقوق الغير حسن النية"²¹⁹.

أما في مادة الجرح، فإن الحكم بها متوقف على وجود نص خاص يقضي بها طبقا للمادة 15 مكرر 1 فقرة 2 ق.ع و بالعودة إلى النصوص الضريبية فإنها لا تتضمن مثل هذا النص و عليه فلا يجوز الحكم بها كعقوبة تكميلية في جنحة الغش الضريبي.

أما بالنسبة للمصادرة كتدبير أمني عيني فقد نصت عليها المادة 16 ق.ع على الرغم من إلغاء نظام التدابير العينية التي كان منصوصا عليها في المادة 19 ق.ع. و طبقا للمادة 16 ق.ع، فإنه يتعين الأمر بمصادرة الأشياء التي تشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها، جريمة و كذلك الأشياء التي تعد في نظر القانون أو التنظيم مضرّة أو خطيرة و في هذه الحالة تطبق المصادرة كتدبير أمن عيني مهما كان الحكم الصادر في الدعوى العمومية.

²¹⁹. أما قبل القانون 23/06 فقد كانت المصادرة كعقوبة تكميلية، عقوبة اختيارية في مادة الجنايات، أنظر الفقرة الثانية من م 15 ق.ع قبل إلغائها بالقانون السابق.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- **المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط :** طبقا للمادة 16 مكرر فقرة 1 ق.ع فإنه يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جنائية أو جنحة، بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاولتها و أن ثمة خطرا في استمرار ممارسته لأي منهما²²⁰.

و يجوز الحكم بهذه العقوبة سواء تعلق الأمر بجنائية أو جنحة و دون اشتراط وجود نص خاص على أن لا تتجاوز مدة المنع عشر سنوات في الجنايات و خمس سنوات في الجنح طبقا للمادة 16 مكرر فقرة 2 ق.ع، كما يجوز الأمر بالنفاذ المعجل لهذا الإجراء طبقا للفقرة 03 من نفس المادة.

و قد كانت المادة 29 من القانون 22/03 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، تنص على منع الاشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون 22/90 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري و لكن هذا الأخير قد ألغي بالمادة 43 من القانون 08/04 المؤرخ في 14/08/2004 المتعلق بشروط ممارسة الانشطة التجارية²²¹.

- **غلق المؤسسة :** لقد كان منصوفا على عقوبة غلق المؤسسة قبل تعديل قانون العقوبات بالقانون 23/06 المذكور سابقا و ذلك في المادة 26 ق.ع الملغاة بهذا القانون و التي كانت تصنفه كتدبير أمن عيني كما كانت تنص عليه المادة 18 مكرر ق.ع المستحدثة بالقانون 15/04 المعدل و المتمم لقانون العقوبات كإحدى العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي إلى جانب الغرامة²²².

²²⁰. و من خلال ما ورد في المادة 16 مكرر فقرة 1 ق.ع، يظهر الطابع الوقائي لهذا المنع و هو ما يتفق مع وصف هذا المنع بأنه تدبير أمن و قد كان الأمر كذلك قبل تعديل قانون العقوبات بالقانون 23/06 حيث كانت المادة 23 ق.ع قبل إلغائها، تنص على هذا المنع كتدبير أمن شخصي.

²²¹. لقد ألغت المادة 43 من القانون 08/04 معظم أحكام القانون 22/90 و استثنت المواد 8 و 15 مكرر 2 و 18 و 25 و 31 و 32 و 33.

²²². و العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي إلى جانب الغرامة هي عقوبات تكميلية و قد أعطاهها قانون العقوبات هذا الوصف بعد تعديله بقانون 23/06، أنظر م 18 مكرر فقرة 2 ق.ع.

أما بعد تعديل قانون العقوبات بالقانون 23/06، فقد ألغيت المادة 26 و استحدثت المادة 16 مكرر 1 التي نصت على غلق المؤسسة كعقوبة تكميلية بالنسبة للشخص الطبيعي على غرار المادة 18 مكرر بالنسبة للشخص المعنوي و بالعودة إلى المادة 16 مكرر 1 ق.ع نجدها تعرف عقوبة غلق المؤسسة بأنها "حرمان المحكوم عليه من أن يمارس في هذه المؤسسة النشاط الذي ارتكبت الجريمة بمناسبةه" كما حددت مدة الغلق بعشر سنوات كحد أقصى في الجنايات و خمس سنوات كحد أقصى في الجنح و أجازت نفس المادة، الأمر بالنفاذ المعجل لهذا الإجراء و يترتب على مخالفة عقوبة غلق المؤسسة، التعرض للعقوبات الواردة في المادة 16 مكرر 6 ق.ع²²³.

- **الإقصاء من الصفقات العمومية :** طبقا للمادة 16 مكرر 2 ق.ع فإنه يقصد بهذه العقوبة "منع المحكوم عليه من المشاركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في أي صفقة عمومية". و تقوم هذه العقوبة على أساس أن تمويل الصفقات العمومية يتم عن طريق الضرائب و أن الشخص الذي يتملص من الضريبة ليس له الحق في الاستفادة من هذه الصفقات²²⁴.

و قد حددت نفس المادة مدة الإقصاء تبعا لوصف الجريمة، فإذا تعلق الأمر بجناية فإنه يجوز الحكم بها إما نهائيا و إما مؤقتا على أن لا تتجاوز مدتها عشر سنوات، أما إذا تعلق الأمر بجنحة فلا يجوز أن تتجاوز مدة الإقصاء خمس سنوات و قد أجازت المادة 16 مكرر 2 فقرة 2 الأمر بالنفاذ المعجل لهذا الإجراء، كما يترتب على مخالفة عقوبة الإقصاء، تعرض المخالف إلى العقوبات الواردة في المادة 16 مكرر 6 ق.ع²²⁵.

- **حظر إصدار شيكات و/أو استعمال بطاقات الدفع :** طبقا للمادة 16 مكرر 3 فقرة 1 ق.ع فإنه يقصد بهذه العقوبة " إلزام المحكوم عليه بإرجاع الدفاتر و البطاقات التي بحوزته أو التي عند وكلائه، إلى المؤسسات المصرفية التي أصدرتها و ذلك لمدة أقصاها عشر سنوات

²²³. نصت المادة 16 مكرر 6 ق.ع على عقوبتي الحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات و غرامة من 25.000 إلى 300.000 دج.

²²⁴. مداخلة بعنوان العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، للأستاذ يلس شاول بشير، أستاذ وعميد كلية

الحقوق، جامعة وهران، مرجع سابق، ص 185.

²²⁵. نصت المادة 16 مكرر 6 ق.ع على عقوبتي الحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات و غرامة من 25.000 إلى 300.000 دج.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

إذا تعلق الأمر بجناية و خمس سنوات إذا تعلق الأمر بجنحة " كما أنه يجوز الأمر بالنفذ المعجل لهذا الإجراء. و في حالة مخالفة هذه العقوبة، فإن المخالف يعاقب طبقا للمادة 16 مكرر 3 فقرة 5 ق.ع بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 100.000 دج إلى 500.000 دج و ذلك دون إخلال بالعقوبات الواردة في المادة 374 ق.ع²²⁶.

- **سحب أو إلغاء رخصة السياقة :** طبقا للمادة 16 مكرر 4 فقرة 1 ق.ع فإنه يجوز للجهة القضائية الحكم بتعليق أو سحب رخصة السياقة أو إلغائها مع المنع من استصدار رخصة جديدة و إذا حكمت المحكمة بتعليق الرخصة فقط، فيجب أن لا تزيد مدة التعليق عن خمس سنوات و ذلك من تاريخ صدور حكم الإدانة و يستوي بعد ذلك أن يكون هذا الحكم صادرا في جناية أو جنحة لأن المادة 16 مكرر 4 فقرة 1 ق.ع لم تتعرض لهذه التفريفة و قد أجازت الفقرة الثالثة من نفس المادة الأمر بالنفذ المعجل لهذا الإجراء كما أن هذا الحكم يبلغ إلى السلطة الإدارية المختصة طبقا للفقرة الرابعة من نفس المادة و يعاقب على مخالفة هذه العقوبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 16 مكرر 6 ق.ع²²⁷.

- **سحب جواز السفر :** لقد أجازت المادة 16 مكرر 5 ق.ع للجهة القضائية أن تحكم بسحب جواز السفر لمدة لا تزيد عن خمس سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جناية أو جنحة و ذلك من تاريخ النطق بالحكم و يجوز الأمر بالنفذ المعجل لهذا الإجراء، كما يبلغ الحكم إلى وزارة الداخلية و يترتب على مخالفة هذه العقوبة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 16 مكرر 6 ق.ع²²⁸.

- **نشر أو تعليق حكم أو قرار الإدانة :** طبقا للمادة 18 ق.ع فإنه يجوز للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يعينها الحكم أو أن تأمر بتعليقه في الأماكن التي يبينها

²²⁶. تعاقب المادة 374 ق.ع على جريمة إصدار شيك بدون رصيد بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و غرامة لا تقل عن قيمة الشيك أو عن قيمة النقص في الرصيد.

²²⁷. نصت المادة 16 مكرر 6 ق.ع على عقوبتي الحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات و غرامة من 25.000 إلى 300.000 دج.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

على أن لا تتجاوز مصاريف النشر المبلغ الذي يحدده حكم الإدانة لهذا الغرض و أن لا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا.

و بالعودة إلى المواد 550 من قانون الضرائب غير المباشرة و 303 فقرة 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 120 فقرة 6 من قانون التسجيل و 134 قانون الرسم على رقم الأعمال و 35 فقرة 6²²⁹ من قانون الطابع فقد أجمعت على جواز أن تأمر المحكمة في الحالات التي تقضي فيها بعقوبة جزائية، بنشر الحكم أو القرار كاملا أو مستخرج منه في الجرائد التي يعينها هذا الحكم و أن يعلق في الأماكن التي يحددها أيضا هذا الحكم و ذلك كله على نفقة المحكوم عليه²³⁰ و يلاحظ أن هذه النصوص قد عممت حكمها على جميع الجرائم الضريبية كما أنها لم تفرق بين الجنايات و الجنح و يلاحظ أيضا أن تعليق و نشر حكم أو قرار الإدانة يعود للسلطة التقديرية للقاضي فله كامل السلطة في الحكم أو عدم الحكم به.

و من جهة أخرى فإن النصوص الضريبية قد أجمعت على وجوب الامر بالنشر و التعليق و ذلك في المواد 130 الفقرة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 546 الفقرة 4 من قانون الضرائب غير المباشرة و 303 الفقرة 3 البند 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 120 الفقرة 2 البند 4 من قانون التسجيل و 35 الفقرة 2 البند 3 من قانون الطابع و طبقا لهذه النصوص فإنه في حالة العود في الجرائم الضريبية، فإنه يتم الأمر وجوبا بالنشر و التعليق و بذلك فإن المشرع قد جعل من النشر و التعليق عقوبة تكميلية إلزامية في حالة العود، كما أنه في حالة الامر بالنشر و التعليق سواء بناء على السلطة التقديرية للقاضي في غير حالة العود أو وجوبا في حالة العود فإن المتهم لا يستفيد من التخفيف طبقا للمواد 303 فقرة 4 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 548 من قانون الضرائب غير المباشرة و 132 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 120 فقرة 4 من قانون التسجيل و 35 فقرة 4 من قانون الطابع.

و تجدر الإشارة إلى أن المادة 18 فقرة 2 ق.ع تعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين و بغرامة من 25.000 دج إلى 200.000 دج كل من يقوم بإتلاف أو إخفاء أو تمزيق المعلقات

²²⁹. المادة 35 فقرة 6 معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000.

²³⁰. يخضع النشر و التعليق لأحكام المادة 18 ق.ع و عليه فلا جوز أن تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الموضوعة تطبيقا للحكم بالتعليق سواء كان الإلتلاف كلياً أو جزئياً و يأمر الحكم الصادر بالعقوبة بالتعليق من جديد على نفقة الفاعل.

- **الفترة الأمنية** : طبقاً للمادة 60 مكرر فقرة 1 ق.ع فإنه يقصد بالفترة الأمنية "حرمان المحكوم عليه من تدابير التوقيف المؤقت لتطبيق العقوبة و الوضع في الورشات الخارجية أو البيئة المفتوحة و إجازات الخروج و الحرية النصفية و الإفراج المشروط".

و طبقاً للمادة 60 مكرر فقرة 6 ق.ع فإنه يجوز الحكم بالفترة الأمنية حتى في الحالات التي لم ينص فيها القانون صراحة على جواز النطق بها و لكن يشترط في هذه الحالة أن تكون جهة الحكم قد حكمت بعقوبة سالبة للحرية تساوي مدتها أو تزيد عن خمس سنوات و يستوي بعد ذلك أن تكون هذه العقوبة حبساً أو سجناً.

و بالنسبة لمدة الفترة الأمنية فقد حدد لها القانون حداً أقصى و هو ثلثي مدة العقوبة المحكوم بها و إذا كانت العقوبة المحكوم بها هي السجن المؤبد فإنه لا يجوز أن تفوق مدة الفترة الأمنية عشرين سنة طبقاً لنفس المادة.

ثانياً : العقوبات المقررة للشخص المعنوي

1. العقوبات المقررة للشخص المعنوي كفاعل أصلي في جريمة الغش الضريبي.

من المعلوم أن النصوص الضريبية التي عالجت جريمة الغش الضريبي قد أقرت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي و ذلك قبل الأخذ بها كمبدأ عام في قانون العقوبات منذ تعديله بالقانون 15/04 المؤرخ في 2004/11/10 و قد حصرت المواد 303 فقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 121 من قانون التسجيل و 36 فقرة 4 من قانون الطابع العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي فقط في الغرامات المالية بنوعيتها دون أن تقرر عقوبات تكميلية كما هو منصوص عليه حالياً في المواد من 18 مكرر إلى 18 مكرر 3 ق.ع.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

و من جهة أخرى فإن النصوص الضريبية لم تعين حدودا جديدة لمقدار الغرامات المطبقة على الشخص المعنوي، الأمر الذي يستفاد منه أن الشخص المعنوي يخضع لنفس الغرامة المطبقة على الشخص الطبيعي ضمن نفس الحد²³¹.

كما يلاحظ أن الغرامات المطبقة على الشخص المعنوي تدفع بالتضامن بين هذا الأخير و المسيرين القانونيين لأن المواد السابقة قد نصت على قيام مسؤولية المسيرين إلى جانب مسؤولية الشخص المعنوي حيث تطبق عليهم العقوبات السالبة للحرية و العقوبات التكميلية كما يحكم عليهم في نفس الوقت بدفع الغرامات الجزائية و الجبائية و بالعودة إلى المواد 303 فقرة 7 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 121 فقرة 1 من قانون التسجيل و 135 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 36 فقرة 1 من قانون الطابع و 551 قانون الضرائب غير المباشرة نجد أنها تنص على أن الأشخاص و الشركات المحكوم عليهم بسبب نفس الجريمة متضامنون في دفع العقوبات المالية المحكوم بها عليهم.

و بالنسبة لتخفيف الغرامات المحكوم بها على الشخص المعنوي فلا شك في أنها تخضع للأحكام المنصوص عليها في المواد 132 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 120 فقرة 4 من قانون التسجيل و 35 فقرة 4 قانون الطابع و 548 من قانون الضرائب غير المباشرة و 303 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي تقضي بجواز تطبيق القواعد المتعلقة بالظروف المخففة المنصوص عليها في قانون العقوبات، على الغرامات الجزائية فقط دون الغرامات الجبائية و الملاحظ على هذه المواد أنها لم تتضمن في صياغتها ما يوحي بحصر هذا التخفيف على الشخص الطبيعي دون الشخص المعنوي و لما كان الأمر كذلك، و لما كانت النصوص الضريبية قد قضت بتطبيق الغرامات الجزائية و الجبائية على الشخص المعنوي، فإنه لا مانع من أن تخضع الغرامات الجزائية لظروف التخفيف المنصوص عليها في قانون العقوبات طبقا للمواد السابقة.

إن كل ما ذكرناه سابقا مبني على اتجاهنا إلى القول بأن الشخص المعنوي يبقى خاضعا دائما لعقوبة الغرامة المنصوص عليها في القوانين الضريبية و عدم خضوعه للعقوبات المنصوص

²³¹ بوشمال آمال، الغش الجبائي، مرجع سابق، ص 47.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

عليها في المواد من 18 مكرر إلى 18 مكرر 3 ق.ع و التي تم استحداثها بعد أن أقر المشرع المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي كمبدأ عام بموجب القانون 15/04 المعدل و المتمم لقانون العقوبات ذلك مبرر على النحو الآتي :

- أن النصوص الضريبية التي نصت على المسؤولية الجزائية و كذا العقوبات المقررة للشخص المعنوي، إنما هي نصوص خاصة و أن نصوص المواد من 18 مكرر إلى 18 مكرر 3 ق.ع نصوص عامة و هذه الأخيرة لا تلغي النصوص الخاصة و إن كانت هي الأحدث و ذلك طبقا للقاعدة التي تقضي بأن النص العام الجديد لا يلغي النص الخاص القديم²³² و نفس الكلام يصدق على النصوص الخاصة الأخرى التي أقرت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي إذ يبقى هذا الأخير خاضعا للعقوبات المنصوص عليها في تلك القوانين²³³.

- و فيما يتعلق بتشديد عقوبة الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي فإنها تخضع لنفس الأحكام المتعلقة بالتشديد بالنسبة للشخص الطبيعي و ذلك في حالة العود في الجرائم الضريبية، خاصة و أن المواد 547 قانون الضرائب غير المباشرة و 35 فقرة 3 من قانون الطابع و 120 فقرة 3 من قانون التسجيل و 131 من قانون الرسم على رقم الأعمال قد نصت على أنه " يعتبر في حالة عود، كل شركة أو شخص سبق أن حكم عليه بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذه القوانين و ارتكب في أجل خمس سنوات بعد حكم الإدانة جريمة معاقبا عليها بنفس العقوبة ".

و يترتب على العود مضاعفة عقوبة الغرامات الجزائية و الجبائية طبقا للمواد 130 فقرة 1 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 35 فقرة 2 من قانون الطابع و 546 فقرة 1 و 2 قانون الضرائب غير المباشرة و 303 فقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كما أن الشخص المعنوي لا يستفيد من الظروف المخففة في حالة العود طبقا للمواد 132 من قانون

²³². توفيق حسن فرج، المدخل للعلوم القانونية، مرجع مشار إليه سابقا، ص 317.

²³³ أنظر مثلا المادة 24 من الأمر 06/05 المؤرخ في 2005/08/23 المتعلق بمكافحة التهريب، المعدل و المتمم بالأمر 09/06 المؤرخ في 2006/07/15 و أيضا المادة 50 من الأمر 22/96 المؤرخ في 1996/07/09 المتعلق بقمع مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال ومن و إلى الخارج، المعدل و المتمم بالأمر 01/03 المؤرخ في 2003/02/19.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الرسم على رقم الأعمال و 35 فقرة 4 من قانون الطابع و 120 فقرة 4 من قانون التسجيل و 303 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 548 قانون الضرائب غير المباشرة.

كما أنه في حالة العود يأمر القاضي وجوبا بنشر و تعليق حكم أو قرار الإدانة طبقا للمواد 130 فقرة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 546 فقرة 4 قانون الضرائب غير المباشرة و 303 البند 3 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 120 البند 2 فقرة 4 من قانون التسجيل و 35 البند 2 فقرة 4 من قانون الطابع.

و فيما يتعلق بالتضامن في دفع العقوبات المالية بما فيها الغرامة الجزائية، فإنه يطبق أيضا في حالة إدانة الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي إذ أنه طبقا للمواد 303 البند 7 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 121 فقرة 1 من قانون التسجيل و 135 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 36 فقرة 1 من قانون الطابع و 551 قانون الضرائب غير المباشرة، يكون الشركات و الأشخاص المحكوم عليهم بسبب نفس الجريمة متضامنين في دفع العقوبات المالية و عليه فإن هذه الأخيرة ستدفع بالتضامن بين الشخص المعنوي و المسيرين لأن المواد 303 فقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 554 قانون الضرائب غير المباشرة و 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 121 فقرة 4 من قانون التسجيل و 36 فقرة 4 من قانون الطابع قد أجمعت على قيام مسؤولية هؤلاء إلى جانب الشخص المعنوي.

و فيما يتعلق بالإكراه البدني فإنه يستحيل تطبيقه على الشخص المعنوي، لكن ذلك لا يمنع تطبيق الإكراه على المسيرين و ذلك عن كامل العقوبات المالية المحكوم بها كإحدى النتائج الناجمة عن مبدأ التضامن.

و فيما يتعلق بالعقوبات التكميلية فإن النصوص الضريبية التي أقرت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، قد اكتفت بالنص على الغرامة الجزائية و الجبائية دون أن تنص على عقوبات تكميلية، لكن بالعودة إلى المواد 130 فقرة 5 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 546 فقرة 4 قانون الضرائب غير المباشرة و 303 الفقرة 3 البند 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 120 البند 2 فقرة 4 من قانون التسجيل و 35 البند 2 فقرة 4 من قانون الطابع، نجد أنها تنص

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

على وجوب نشر و تعليق حكم أو قرار الإدانة في حالة العود و عليه فإن الشخص المعنوي العائد من أجل جريمة الغش الضريبي سيتعرض لهذا النشر كعقوبة تكميلية إلزامية شأنه شأن الشخص الطبيعي.

2. العقوبات المقررة للشخص المعنوي كمساهم في جريمة الغش الضريبي.

لقد طرح موضوع المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي نقاشا فقهيا حادا بين مؤيد لهذه المسؤولية و رافض لها و قد تلى ذلك اتجاه معظم التشريعات إلى إقرار المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي و من ذلك ما جاء به المشرع الجزائري في القانون 15/04 المؤرخ في 2004/11/10 المعدل و المتمم لقانون العقوبات²³⁴ حيث نص صراحة على هذه المسؤولية في المادة 51 مكرر ق.ع و التي جاء فيها " باستثناء الدولة و الجماعات المحلية و الاشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك. إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو شريك في نفس الأفعال".

أما قبل صدور هذا النص فقد كانت هنالك بعض النصوص الخاصة التي أقرت هذه المسؤولية بشكل استثنائي و من ذلك ما جاء في النصوص الضريبية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي و التي أجمعت على إقرار المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي و ذلك في المواد 303 فقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم الماثلة و في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل و المادة 36 البند 3 فقرة 04 من قانون الطابع²³⁵ و التي نصت كلها على أنه في حالة ارتكاب الجريمة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم

²³⁴. قانون رقم 04 - 15 مؤرخ في 10 نوفمبر 2004 يعدل و يتم الأمر 66 - 155 المؤرخ في 08 جوان

1966 و المتضمن قانون العقوبات، جريدة رسمية عدد 71، مؤرخة في 10 نوفمبر 2004.

²³⁵. أنظر في أمثلة أخرى عن النصوص الخاصة التي أقرت المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي : أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة الأولى، الديوان الوطني للأشغال التربوية، المرجع السابق، ص 219 و ما يليها.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات التبعية²³⁶ ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة كما أنه يتم الحكم بالغرامات الجزائية و الجبائية المستحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة و ضد الشخص المعنوي في نفس الوقت و الملاحظ على ما ورد في هذه النصوص أنها و على غرار ما جاءت به المادة 51 مكرر من قانون العقوبات لاحقاً، قد حصرت المسؤولية الجنائية على الاشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص مما يعني استبعاد مسؤولية الدولة و الجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام كما يلاحظ أيضاً أنها كرست مبدأ ازدواجية المسؤولية حيث يتعرض كل من المسير القانوني و الشخص المعنوي لعقوبة الغرامة الجبائية والجزائية كما يتعرض المسير القانوني فضلاً عن الغرامة بنوعيتها، لعقوبة الحبس والعقوبات التبعية و مع أن المادة 51 مكرر ق.ع قد كرست في فقرتها الثانية مبدأ ازدواجية المسؤولية فإنها لم تعمل على توزيع عقوباتي الحبس و الغرامة بين الشخص المعنوي و المسير إذ يتعرض كل منهما لعقوبات خاصة به حيث تطبق على الشخص الطبيعي العقوبات المنصوص عليها في النص الذي يعاقب على الجريمة كما يتعرض الشخص المعنوي للعقوبات المنصوص عليها في المواد من 18 مكرر إلى 18 مكرر 3 ق.ع.

كما يلاحظ من جهة أخرى أن النصوص الضريبية التي أقرت المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، لم تحدد شروط هذه المسؤولية على عكس المادة 51 مكرر ق.ع و على الرغم من توافر شرط يقرر القانون هذه المسؤولية بنص صريح و كذا شرط أن يكون الشخص المعنوي من الاشخاص الخاضعة للقانون الخاص و كذا توفر شرط أن ترتكب الجريمة لحساب الشخص المعنوي²³⁷ فإن التساؤل يثور حول ما إذا كان يجب أن يتم ارتكاب الجريمة من طرف أجهزة أو ممثلي الشخص المعنوي كما هو وارد في المادة 51 مكرر ق.ع أم أنه يكفي أن ترتكب الجريمة من طرف أحد مستخدميها كما لو ارتكبت من طرف المحاسب؟

²³⁶. يلاحظ أن هذه النصوص لم تساير التعديل الذي جاء به المشرع بموجب القانون 23/06 المؤرخ في 2006/12/20 المعدل و المتمم للأمر 66 - 155 المؤرخ في 8 جوان 1966 و المنتظم قانون العقوبات، جريدة رسمية عدد 84، مؤرخ في 24 ديسمبر 2006، و الذي بموجبه ألغيت العقوبات التبعية و أصبحت هنالك عقوبات تكميلية إجبارية و أخرى اختيارية طبقاً للمادة 04 فقرة 3 ق.ع.

²³⁷. فالقول بأنه : عندما ترتكب الجريمة من طرف شخص معنوي...، يستتبع حتماً أن هناك شخصاً طبيعياً قد ارتكب الجريمة أي ارتكب أفعالاً أدت إلى تملص الشخص المعنوي من الضريبة، أي أن الجريمة ارتكبت لحساب الشخص المعنوي.

إن القول بوجود أن ترتكب الجريمة من طرف أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين دون استخدامه غير جائز في مجال جريمة الغش الضريبي و يبرر ذلك على النحو الآتي : أنه بالعودة إلى النصوص الضريبية التي أقرت هذه المسؤولية، نجد أنها تنص على توزيع المسؤولية بين المسيرين أو الممثلين الشرعيين و الشخص المعنوي دون أن تشير صراحة إلى وجوب أن ترتكب هذه الجريمة من طرف هؤلاء المسيرين حيث اكتفت بالإشارة إلى العقوبات المقررة في حقهم و في حق الشخص المعنوي و عليه فإنه يمكن القول بأنه يكفي لقيام مسؤولية المسيرين و كذا الشخص المعنوي، وجود غش ضريبي أدى إلى تملص الشخص المعنوي من الضريبة سواء ارتكب هذا الغش من طرف المسيرين بصفتهم فاعلين أصليين أو شركاء أو من طرف أي مستخدم لدى الشخص المعنوي كأن ترتكب الجريمة من طرف المحاسب و هذا القول يجعل من مسؤولية المسير في هذه الحالة مسؤولية عن فعل الغير و التي تتم فيها مساءلة شخص عن فعل قام به شخص آخر لوجود علاقة بينهما تفترض أن يكون الشخص الأول مسؤولاً عما يصدر عن الثاني و هو ما يتحقق بالنسبة للمسيرين الذين تتطلب وظائفهم - فضلا عن إدارة الشركة - أن يكونوا على يقظة بكل ما يجري في الشركة نظرا للمسؤولية الملقاة على عاتقهم، خاصة و أن هذه المهنة تتطلب التنبه و الاحتياط و التعرف على دقائق الأمور و عدم الغفلة²³⁸.

و على كل فإن مجمل النصوص الضريبية تجمع على أن تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية المقررة جزاء للشخص الطبيعي الذي ارتكب الجريمة، فضلا عن الجزاءات الجبائية و هو ما لا يتفق و نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات التي تقرر للشخص المعنوي غرامة تساوي من 1 إلى 5 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة جزاء للشخص الطبيعي²³⁹.

الفرع الثاني : الجزاءات الجبائية و طبيعتها القانونية

فضلا عن العقوبات الجزائية أجمعت النصوص الضريبية على توقيع جزاءات جبائية على مرتكب جريمة الغش الضريبي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، سنحاول الإحاطة بمضمونها ومقدارها ثم طبيعتها القانونية نظرا لما يترتب على هذه الأخيرة من آثار بالغة الأهمية.

²³⁸. محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، المرجع السابق، ص 309.

²³⁹. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 490.

أولاً : الجزاءات الجبائية

تختلف هذه الجزاءات من نص لآخر بالنظر لمقدارها ومضمونها، إذ تكون مالية في شكل غرامة أو غير مالية و تنحصر في المصادرة.

1. في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : نصت عليها المادة 194 و هي كالآتي:

○ في حالة عدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 فإن الجاني

يعاقب بغرامة جبائية قدرها 30.000 دج طبقاً للفقرة الأولى من المادة 194.

○ في حالة توزيع أرباح على الأشخاص دون الكشف عن هويتهم كما هو مبين في المادة

176 و ذلك من طرف شركات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات سواء تم ذلك

مباشرة أو من طرف الغير فإن الغرامة الجبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى

للضريبة على الدخل، على المبالغ المدفوعة أو الموزعة طبقاً للفقرة 2 من المادة 194.

○ في حالة عدم مسك الدفاتر المنصوص عليها في المواد 15 و 12 و 30 من طرف

المكلفين الخاضعين للنظام الجزائي أو نظام التقدير الإداري، فإنه تطبق غرامة قيمتها

5.000 دج طبقاً ل م 3/194²⁴⁰.

2. في قانون الضرائب غير المباشرة : طبقاً للمادة 523²⁴¹ فإن جميع المخالفات الماسة

بالأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، يعاقب عليها بغرامة جبائية

من 5.000 إلى 25.000 دج دون إخلال بالعقوبات التابعة للقانون العام و في حالة ما إذا

ترتب على هذه المخالفات التملص من الضريبة أو الرسم و ذلك باستعمال طرق احتيالية

فإن المخالف يتعرض لغرامة نسبية تحدد بضعف مبلغ الحقوق المتملص منها دون أن تقل

قيمة هذه الغرامة عن مبلغ 50.000 دج طبقاً للمادة 524 فقرة أ البند 2.

و طبقاً للمادة 525 فإنه يجوز مصادرة الأشياء و الوسائل المستعملة في الغش.

²⁴⁰. يلاحظ أن المادة 194 فقرة 3 لا زالت تحيل إلى المادتين 15 و 30 حتى بعد إلغائهما.

²⁴¹. المادة 523 معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

3. قانون الرسوم على رقم الأعمال : طبقا للمادة 2/114 فإن مخالفة الأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، يعاقب عليها في حالة استعمال طرق تدليسية بغرامة جبائية من 1.000 إلى 5.000 دج.

○ بالنسبة للتأخر في إيداع بيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 فإنه يعاقب عليه طبقا للمادة 115 بعقوبة جبائية قدرها 10% و ترفع هذه العقوبة إلى 25% إذا لم يتم إيداع هذا البيان خلال شهر من تاريخ إخطار الإدارة للمكلف بتسوية وضعيته.

○ بالنسبة للنقص في التصريح الخاص برقم الأعمال، و ذلك باستعمال طرق احتيالية، فإنه يعاقب عليه طبقا للمادة 116 ثانيا بغرامة نسبتها 100% على مجمل الحقوق²⁴².

4. قانون التسجيل : تطبق بنص المادة 120²⁴³ البند 2 فقرة 02 منه غرامة جبائية تساوي أربعة أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 5.000 دج.

5. قانون الطابع : كما حددت المادة 35 البند 2 فقرة 02 من قانون الطابع مقدار الغرامة الجبائية بخمس أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 2.000 دج .

كما سبق الذكر فإن المشرع أقر في كل النصوص الضريبية تطبيق نفس عقوبة الفاعل الأصلي على الشريك في جريمة الغش الضريبي، إلا أنه استثنى من ذلك الشريك بسبب وظيفته متى كان يمارس مهام وكيل أعمال أو خبير يمتن مسك السجلات الحسابية وخصه بالخضوع لغرامة جبائية تتراوح بين 1.000 دج عن المخالفة الأولى و 2.000 دج عن المخالفة الثانية و 3.000 دج عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف و احد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب وإما بالتزامن.

²⁴². عدلت المادة 116 فقرة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال بموجب المادة 31 من ق 21/08 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 و كانت قبل هذا التعديل تحدد قيمة الغرامة بنسبة 200%.

²⁴³. المادة 120 معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

وبالإضافة إلى هذه الجزاءات المالية، فقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بإقرار عقوبة المصادرة وإدراجها ضمن العقوبات الجبائية بنص المادة 525 منه ويتعلق الأمر بمصادرة الأشياء والوسائل الخاصة بالتزويد والأوعية والأواني والآليات غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة والأجهزة التي تكون حيازتها غير شرعية، وفي هذه الأحوال فإن المصادرة أقرب في تصنيفها إلى العقوبة التكميلية من كونها عقوبة جبائية ذلك لأنها تنصب على أشياء مستعملة في تنفيذ الجريمة، كما تقترب من تدابير الأمن وتظهر التفرقة بينهما في حالة ما إذا كان محل المصادرة الأجهزة التي تكون حيازتها غير شرعية وتشكل جريمة مستقلة بذاتها.

ثانيا : الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية

على غرار الغرامات الجبائية المطبقة على الجرائم الجمركية، قد حظي موضوع تحديد الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية أهمية بالغة لما يترتب على ذلك من آثار قانونية، وعليه ذهب البعض إلى اعتبار الغرامة الجبائية في جريمة الغش الضريبي تعويضا مدنيا للخزينة عما أصابها من ضرر لتشابهه وظيفتها مع تلك الناشئة عن الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية، إلا أنه يعاب عليه أن التعويض لا يمكن أن يتجاوز قدر الضرر، كما أن العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية²⁴⁴ وما يدعم فكرة التعويض المدني في القانون الجزائري هو تأسيس الإدارة طرفا مدنيا طبقا للمادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والإشارة في غيرها من النصوص الضريبية إلى فكرة التضامن التي تنطوي على عنصر التعويض.

وإذا كان بمقدور القضاة التخفيض من الغرامات الجزائية فإن القانون يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المادة 303 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والمادة 120 فقرة 4 من قانون التسجيل والمادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة²⁴⁵.

وقد أثير التساؤل حول الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية، هل هي تعويضات مدنية أم عقوبات أم مزيج بين هذا و ذلك ؟ وهذا يجر إلى التساؤل أيضا حول ما إذا كان الحكم بالغرامات

²⁴⁴. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 197.

²⁴⁵. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 488.

الجبائية يتم بناء على طلب إدارة الضرائب كما هو الحال بالنسبة للمخالفات الجمركية أم أن القاضي يحكم بها من تلقاء نفسه ؟

ويرى البعض أن الغرامة الجبائية لها طبيعة جبائية بحتة، ويجد مجاله في القانون الجزائري من خلال تسمية المشرع للغرامات والمصادرة بالعقوبة، ويعاب عليه أن المشرع كثيرا ما ينص على هذه الغرامة بجانب الغرامة الجزائية مما يؤكد اختلاف طبيعتهما، فضلا على أن تحديدها وفقا لمبلغ الضرائب الذي لم يؤده الملتزم يؤكد أن جوهر هذه الغرامة ليس عقابا بحتا²⁴⁶، والرأي الراجح فقها وقضاء أن الجزاءات الجبائية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض ولا يقضى بها إلا بناء على طلب الإدارة، وعلى هذا الرأي استقر قضاء المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية في قرار صدر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجناح والمخالفات القسم الثالث في قضية ب.أ.ع مع إدارة الضرائب ملف رقم 136291 حيث نقضت فيه قرار صادر 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 الجبائية²⁴⁷.

وكذلك فإن إدارة الضرائب مؤهلة أيضا لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية ومن ثم يكون لها الخيار في حالة الغش الضريبي بين أن تسلط الجزاءات الجبائية على المخالف بنفسها وبين أن تترك ذلك للقضاء وعندما تلجأ إلى القضاء ليس بغرض استخراج حكم يسلط نفس العقوبة التي باستطاعتها توقيعها عليه، وإنما بغرض الحكم على المكلف بعقوبات أشد لا تستطيع هي توقيعها كمنع ممارسة النشاط التجاري مدى الحياة مثلا.

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

²⁴⁶. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 200.

²⁴⁷. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مقال منشور في المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998، ص :

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

وبالإضافة إلى ذلك فإنه يطبق على الشخص المعنوي نفس الغرامات الجبائية المقررة للشخص الطبيعي ولا يسري عليه تطبيق 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 التعويض²⁴⁸.

و بالرجوع إلى مجمل النصوص الضريبية التي عاقبت على جريمة الغش الضريبي، و كنتيجة لما سبق التعرض إليه، فإنه يمكن إستتباط أهم خصائص و مميزات الجزاءات الجبائية :

1. العقوبات الجبائية لا تخضع للظروف المخففة إذ يحكم بها دائما في الحدود المقررة في النصوص الضريبية و هو ما نصت عليه صراحة المواد 132 قانون الرسم على رقم الأعمال و 120 فقرة 4 من قانون التسجيل و 35 فقرة 4 قانون الطابع و 548 من قانون الضرائب غير المباشرة و 303 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي استبعدت تطبيق الظروف المخففة على العقوبات الجبائية و أجازت التخفيف بالنسبة للعقوبات الجزائية فقط و عليه فإن المشرع الجزائري قد جمع بين النظام المشدد الذي لا يسمح بالتخفيف في جرائم الغش الضريبي باعتبارها من أخطر الجرائم كما هو الشأن بالنسبة للسويد و الدانمارك و ذلك فقط في الشق الجبائي و بين النظام المخفف و ذلك فقط في الشق الجزائي دون الجبائي كما هو الشأن بالنسبة للمشرع المغربي الذي لم يعط أهمية قصوى للشق الجزائي²⁴⁹.

2. العقوبات الجبائية تشدد في حالة العود شأنها شأن العقوبات الجزائية حيث تتم مضاعفتها وجوبا طبقا للمواد 130 فقرة 1 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 35 فقرة 2 البند 1 من قانون الطابع و 120 فقرة 2 بند 1 من قانون التسجيل و 546 فقرة 1 من قانون الضرائب غير المباشرة و 303 فقرة 3 بند 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بل إنه في حالة ما إذا تم التملص فعلا من الضريبة أو الرسم فإنه تتم مضاعفة الغرامة الجبائية إلى خمس مرات مبلغ الضرائب و الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 2.000 دج طبقا للمادة 35 فقرة 2 البند 2 من قانون الطابع أو إلى ثلاث مرات مبلغ هذه الحقوق دون

²⁴⁸. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 215 .

²⁴⁹. بويطة يوسف، جريمة الغش الضريبي، مرجع سابق، ص 26.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- أن تقل عن 5.000 دج طبقا للمواد 130 فقرة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 303 فقرة 2 البند 2 من قانون الضرائب غير المباشرة أو إلى أربع مرات مبلغ هذه الحقوق دون أن تقل عن 5.000 دج طبقا للمادة 120 فقرة 2 بند 2 من قانون التسجيل.
3. الغرامة الجبائية تجمع مع الغرامة الجزائية و ذلك طبقا للمواد 133 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 35 فقرة 5 من قانون الطابع و 120 فقرة 5 من قانون التسجيل و 549 من قانون الضرائب غير المباشرة و 303 فقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حيث أجمعت هذه النصوص على جمع العقوبات بصرف النظر عن نوعها²⁵⁰.
4. الغرامات الجبائية شأنها شأن الغرامات الجزائية تدفع بالتضامن و ذلك طبقا للمواد 303 فقرة 7 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 121 فقرة 1 من قانون التسجيل و 135 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 36 فقرة 1 من قانون الطابع و 551 من قانون الضرائب غير المباشرة و التي أجمعت على تضامن الاشخاص و الشركات المحكوم عليهم بسبب نفس الجريمة في دفع العقوبات المالية.
5. العقوبات الجبائية تحصل عن طريق الإكراه البدني طبقا للمواد 137 قانون الرسم على رقم الأعمال و 553 من قانون الضرائب غير المباشرة و 36 فقرة 3 قانون الطابع و 121 فقرة 3 من قانون التسجيل و 303 فقرة 8 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التي أجمعت على أن العقوبات المالية المنصوص عليها في القوانين الضريبية تؤدي إلى تطبيق أحكام الإكراه البدني المنصوص عليها في المواد من 597 إلى 611 ق.إ.ج.
6. العقوبات الجبائية لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها.
7. العقوبات الجبائية لا تطبق بطريق القياس إذ يجب أن ينص عليها القانون صراحة كما يجب أن يحكم بها ضمن الحدود التي قررها القانون.
8. العقوبات الجبائية لا يطبق عليها مبدأ القانون الأصح للمتهم²⁵¹.
9. العقوبات الجبائية لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب الإدارة و هو ما صرحت به غرفة الجنح و المخالفات للمحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1996/10/07 (الملف رقم 136291)، السابق الذكر، مع العلم أن إدارة الضرائب مخيرة بين أن توقع الجزاءات

²⁵⁰. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 489.

²⁵¹ بوشمال آمال، الغش الجبائي، مرجع سابق، ص 52.

الجبائية بنفسها و بين أن تطالب القضاء بتطبيقها عند النظر في قضية تتعلق بالغش الضريبي²⁵².

10. أنه لا يجوز الحكم بها إلا من طرف القضاء الجزائي²⁵³.

و من خلال ما سبق فإنه لا يمكن الجزم بأن الغرامات الجبائية عقوبات جزائية كما لا يمكن الجزم بأنها مجرد تعويضات مدنية على الرغم من الجدل الفقهي الذي عرفته هذه المسألة، كما يبيانه سابق، حيث دافع البعض عن الطابع الجزائي لهذه الجزاءات في حين دافع البعض الآخر عن الطابع المدني لهذه الأخيرة.

و الحقيقة أن الجزاءات الجبائية هي جزاءات مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة و التعويض و هو ما أكدته المحكمة العليا في القرار المذكور سابقا حيث انتهت إلى القول بالطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها صفة العقوبة و إن خالطها التعويض و رتبت على ذلك عدم جواز الحكم بها إلا بناء على طلب الإدارة²⁵⁴.

و هو نفس الإتجاه الذي سلكته محكمة النقض المصرية التي استقر قضاؤها على القول بأن الغرامة الضريبية جزاء يغلب عليه طابع العقوبة و إن خالطه التعويض أو أنها عقوبة تنطوي على عنصر التعويض²⁵⁵.

²⁵² بويده يوسف، جريمة الغش الضريبي، مرجع سابق، ص 26.

²⁵³ غسان رايح، قانون العقوبات الاقتصادي، مرجع سابق، ص 248.

²⁵⁴ عوين أمين، الغش الجبائي، مرجع سابق، ص 35.

²⁵⁵ عبد الحميد الشواربي، الجرائم التجارية و المالية، مرجع سابق، ص 455.

خلاصة الفصل الأول

لقد عالجتنا في الفصل الأول من الباب الثاني من هذه الدراسة الأحكام الموضوعية لجريمة الغش الضريبي حيث تتضمن هذه الأحكام مجموعة القواعد المتعلقة بالتجريم و العقاب و قد رأينا فيما سبق أن المشرع الجزائري قد أورد نصوصا تعاقب على جريمة الغش الضريبي بإعتبارها جريمة مشتركة قد ترتكب بمناسبة أي ضريبة أو رسم كان و التي تقوم على إستعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة و قد رأينا أن المشرع قد ذكر، على سبيل المثال لا الحصر، بعض الصور التي تشكل طرقا إحتيالية و هي تتمثل في إخفاء أو محاولة إخفاء من طرف أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب و الرسوم التي هي مفروضة عليه، الإغفال قصدا عن التصريح أو التصريح الناقص عن قصد، الامتناع عمدا عن نقل أو عن العمل على نقل حسابات أو نقل أو العمل على نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في دفتر الجرد أو اليومية، أو في الوثائق المالية التي تحل محلها و ذلك بالنسبة لمخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلتت حساباتها، سعي المكلف إلى تدبير إعساره أو العمل بأي طريقة أخرى على عرقلة تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، تقديم الوثائق أو الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة و قد رأينا أن المشرع قد عاقب على هذه الصور بعقوبات جزائية و أخرى ذات طابع جبائي.

كما تعرضنا إلى مقدار هذا الجزاء بالنسبة للشخص الطبيعي و المعنوي و كذا كيفية تحريك الدعوى العمومية و القيود المفروضة عليها و إنتهينا إلى مسألة تقادم الدعوى العمومية.

و سنعالج في الفصل التالي الرقابة الجبائية إذ تعتبر في الوقت نفسه وسيلة بحث و تحري عن الجرائم الضريبية بوجه عام، لأنها طرف أصيل في المنازعة يقع عليها عبء إثبات هذه الجرائم

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

باعتبارها جهاز محاربة للغش الضريبي و الوقاية منه. لذا إرتئينا أن نفرّد له فصلا أخيرا نتناول فيها أهداف الرقابة الجبائية و أشكالها و أهم الأجهزة المنوطة بها مهمة الرقابة.

الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي و الوقاية منه

مدى نجاح مكافحة الغش الضريبي مبني على مدى نجاعة المراقبة الجبائية، فأنشأت هذه الأخيرة لتقف أمام كل محاولة غش ضريبي، فهي تطارد كل شكل من أشكال الغش، فكلما كانت هذه الرقابة مبنية على أسس سليمة وقواعد متينة، كلما حققت الأهداف التي أوكلت إليها.

تواجه الرقابة الجبائية هذه الظاهرة لوحدها، ولكي تؤدي مهامها على أحسن وجه، يجب عليها أن تعد العتاد والعدة لتطاردها المتملصين أينما تقفوا وحيث ما وجدوا، فتزايد المجتمع الجبائي، والتفتح نحو العالم الخارجي، يستوجب وجود إدارة جبائية في المستوى، تكون قادرة على تتبع التغييرات، وتتحكم في المادة الجبائية، وتكتشف التجاوزات، وتطرح بالتلاعبات، وهذا من خلال تكثيف التحقيقات والقيام بالمراقبات.

فمن خلال هذا الفصل، سنوضح دور الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة و الوقاية منها، عن طريق دراسة ماهية الرقابة الجبائية (المبحث الأول)، الصلاحيات القانونية المخولة للإدارة الجبائية (المبحث الثاني) و أخيرا سنوضح مختلف أشكال الرقابة الجبائية (المطلب الثالث) و كذا النتائج المترتبة عن عملية المراقبة.

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

النظام الجبائي الجزائري كأغلب بلدان العالم مبني على حرية المكلف بالضريبة التصريح بمداخيله، فهو الذي يحدد الأساس الخاضع للضريبة، فجاءت الرقابة الجبائية لتراقب هذه التصريحات، وتتأكد من صدقها.

تعد الرقابة أحد أهم الإجراءات التي تسعى من وراءها الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة التهرب الضريبي، أو أن تخفف على الأقل من حدته، و تكتسي أهمية بالغة أكثر، نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، لذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات المكتتبة لازمة، لأنها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة و غير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة و سلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، و تسمح أيضا بإرساء نظام أساسي للإقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها.

تعتبر الرقابة الجبائية رمزا من رموز الديمقراطية، بحيث أن حرية التصريح التي يتمتع بها العنصر الجبائي ضمن النظام الجبائي التصريحي تجله يحدد أسس الإخضاع الجبائي بنفسه، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية إلى الإدارة، و هو الأمر الذي يمكن التأكد منه عن طريق الرقابة اللاحقة لهذه المعطيات المصرح بها²⁵⁶.

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية.

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية، من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام ثم تحديد مفهوم الرقابة الجبائية كصورة من صور الرقابة.

تعتبر الرقابة بشكلها العام و في نطاقها الواسع الوسيلة المجدية لمعالجة الإختلالات و الإنحرافات في شتى الأنظمة، ففي العصر الحديث أصبح لعنصر الرقابة أهمية بالغة إذ تسهم داخل المؤسسة في الحد من ظاهرة التعسف في إستعمال مواردها مثل الرشوة و السرقة، و قد أختلف في إعطاء تعريف مناسب للرقابة.

ومن ابرز التعاريف المقدمة للرقابة تعريف هنري فايول (Henry Fayol) للرقابة بأنها : " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها " ²⁵⁷.

كما عرف كل من تيري (Terry) وفيلمر (Fulmer) أن الرقابة " تتمثل في القيام بثلاث خطوات ²⁵⁸ :

²⁵⁶. سهام كردودي، المرجع السابق الذكر، ص 46.

²⁵⁷. منور أوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية

بوداود، الطبعة الأولى، 2009، ص : 201.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- وضع المعايير و المقاييس؛
- قياس الأداء و مقارنته بالمعايير؛
- تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعة.²⁵⁸

وبما أن الإدارة الجبائية هي السلطة المختصة بالرقابة الجبائية، فإن مفهوم هذه الأخيرة يندرج في ظل التعاريف التالية :

" هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم، وتسمح لهم بتصحيح الأخطاء الملاحظة " و عرفت كذلك " الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة²⁵⁹."

كما عرفت أيضا " أنها فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية²⁶⁰."

و مما سبق، يمكن بلورة مفهوم الرقابة الجبائية، على أنها فحص التصريحات الضريبية والوثائق، والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كان نمط شخصيتهم الجبائية، وذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، و مقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى مع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف.

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية.

من خلال التعاريف السابقة المتعلقة بالرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمتمثلة في²⁶¹:

²⁵⁸. عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير - التقييم - التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع،

عمان، 1997، ص : 19.

²⁵⁹. A. Hamini, L'audit comptable et financier, Edition Berti, Algérie, 2001, P : 172.

²⁶⁰. منور أوسريير، محمد حمو، مرجع سابق، ص : 202.

²⁶¹. نفس المرجع، ص : 204.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

1. **الهدف القانوني** : يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب الضريبي من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2. **الهدف الإداري** : تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية :

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء، وهذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تتجم عن ذلك؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3. **الهدف المالي والاقتصادي** : حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخرينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية.

4. **الهدف الاجتماعي** : يتمثل في :

- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال، أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

المطلب الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية

حدد النظام الضريبي الجزائري إطارا تشريعيا للرقابة الجبائية، حيث منح المشرع للإدارة الضريبية سلطات واسعة حتى يتسنى لها القيام بمهامها الرقابية على تصريحات المكلف، هذا الأخير الذي منح له في نفس الإطار حقوقا كضمان له من تعسف هذه الإدارة، وبالمقابل ألزم النظام الضريبي المكلف بمجموعة من الالتزامات الضريبية، فضلا عن الالتزامات المحاسبية التي أقرها القانون التجاري.

الفرع الأول : سلطات الإدارة الضريبية

منح المشرع عدة حقوق وصلاحيات للعون المحقق (رتبة مفتش على الأقل)²⁶² ، خلال تأدية مهام الرقابة من اجل حماية تصرفاته، والمتمثلة في :

1. حق الرقابة :

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية، حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ويتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها²⁶³. وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها²⁶⁴.

2. حق الإطلاع :

تسمح للعون المحقق بمعرفة كل المستندات والوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتصريحهم المكتوبة والموجهة للإدارة الضريبية.

²⁶². المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁶³. المادة 18 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁶⁴. المادة 18 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

وفي هذا الصدد يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الضريبية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد قانون الإجراءات الجبائية²⁶⁵، والتي تمس عدة هيئات ومنشآت ومؤسسات متمثلة فيما يلي:

أ. الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات :

يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب، وكل الموظفين المكلفين بالأرشفة وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب إطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، وأن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة، وذلك دون دفع مصاريف²⁶⁶.

ب. المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي :

يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توفي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له. ويجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية.

تقوم هيئات أو صناديق الضمان الاجتماعي وكذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الضريبية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب والرسوم السارية المفعول.

ت. المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية :

يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الضريبية.

²⁶⁵. المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁶⁶. المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

كما يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة الضريبية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى.

تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط وتحت تصرف إدارة الضرائب خلال خمسة عشر يوما الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية تخفض هذه المدة إلى عشرة أيام فيما يخص الجنايات²⁶⁷.

ث. المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين :

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمؤسسات المالية والمؤسسات الخاصة، فضلا عن المكلفين بالضريبة الآخرين وفق ما يلي :

- **المؤسسات المالية :** يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العملات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الضريبية بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر²⁶⁸.

- حق الإطلاع على المؤسسات الخاصة :

تيسيرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبه إما من قبل المعنيين أنفسهم وإما من قبل الغير، يتعين على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، وكذا جميع التجار وجميع الشركات، أي كان غرضها،

²⁶⁷. المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية،

²⁶⁸. المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية.

الخاضعين لحق الإطلاع من قبل أعوان التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، وكذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة ومستندات الإيرادات والنفقات²⁶⁹.

يتعين على المؤسسات والهيئات غير المشار إليها، والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات من أي نوع كانت، أو تقبض أو تسير أو توزع أموالا لحساب أعضائها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتبه سواء من قبلها أو من قبل الغير. ويجب أن يلحق كشف اسمي لهذه الدفوعات الفعلية عن طريق قيدها في خصوم أو أصول حساب معين بالتصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين²⁷⁰.

- حق الإطلاع على المكلفين الآخرين:

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد، قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع، كما يمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل تطبيقا للتشريع الجاري به العمل تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير²⁷¹.

3. حق المعاينة :

يجوز لأعوان الإدارة الضريبية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة²⁷².

²⁶⁹. المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁷⁰. المادة 57 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁷¹. المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁷². المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص - ضمن شروط مبينة- للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة²⁷³.

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الضريبية المؤهل مؤسساً، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم وصفاتهم.

تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية²⁷⁴.

4. حق التقادم والاستدراك :

يقصد بالتقادم حق الإدارة الضريبية في استدراك وتصحيح حالات النسيان والنقائص لمختلف التصريحات الجبائية المكتتبة. يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يأتي²⁷⁵ :

²⁷³. المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁷⁴. المادة 35، المعدلة بموجب المادة 23 من القانون رقم 12 - 07 المؤرخ في 20 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

²⁷⁵. المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- تأسيس الضرائب و الرسوم، و تحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

الفرع الثاني : الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة

مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الضريبية لممارسة مهمتهم الرقابية، فقد منح المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والعون المحقق هذه الحقوق يمكن قسمتها الى ضمانات متعلقة أساسا بالتحقيق، وضمانات متعلقة بحالة إعادة التقويم.

أولاً : الحقوق المتعلقة بالتحقيق :

تتمثل حقوق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية فيما يلي :

1. حق الإشعار المسبق وأجل التحضير :

لا يمكن شروع العون المحقق في إجراء التحقيق، دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته²⁷⁶. و يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إستلام هذا الإشعار.

يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك²⁷⁷.

ويستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير، قبل قيام عملية المراقبة وفق ما يلي :

²⁷⁶. المادة 20 مكرر - 3، مستحدثة بموجب المادة 22 من قانون الملية التكميلي لسنة 2008 و معدلة بموجب القانون 11 - 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 النتنضم قانون المالية لسنة 2012.

²⁷⁷. المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

أ. التحقيق المحاسبي والتحقق المصوب في المحاسبة : مدة التحضير للمكلف عشرة أيام، ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار²⁷⁸.

ب. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:و الذي يتم بموجبه منح المكلف أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوما، إبتداءا من تاريخ الاستلام²⁷⁹.

لكن يمكن أن تلغى هذه المدة في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة²⁸⁰.

2. حق الاستعانة بمستشار :

تحت طائلة بطلان الإجراء، يجب أن يشار في الإشعار بإعادة التقييم، إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها²⁸¹.

3. حق استحالة إعادة الرقابة :

في حالة القبول الصريح بين العون المحقق والمكلف، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه²⁸²، سواء كان نمط الرقابة تحقيقا محاسبيا، أو إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، ولا يجوز للإدارة الضريبية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية²⁸³.

4. حق تحديد مدة إجراء التحقيق :

تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف نمطية الرقابة الجبائية المعمول بها :

²⁷⁸. المادة 20 فقرة 4 و المادة 20 مكرر الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية

²⁷⁹. المادة 21 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁸⁰. المادة 20 الفقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁸¹. المادة 20 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁸². المادة 20 الفقرة 7 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁸³. المادة 21 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

أ. المعاينة اليومية :

لا يمكن لأعوان الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار والمكّلفين بالضريبة الآخرين، المنصوص عليهم في المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقق الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا خلال النهار وفي الساعات التالية²⁸⁴ :

- من 01 أكتوبر إلى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة مساء؛

- من 01 أبريل إلى غاية 30 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساء.

وعليه، فإنه لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساء، كما يجب أن يبلغ الأمر الذي يرخّص بإجراء المعاينة في عين المكان وحين إجراءها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع على المحضر²⁸⁵.

ب. التحقيق المصوب :

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، أو في الدفاتر و الوثائق، أكثر من شهرين (02)²⁸⁶.

ت. التحقيق المحاسبي :

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة (04) أشهر، فيما يخص :

²⁸⁴. المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁸⁵. المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

²⁸⁶. المادة 20 مكرر - 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون (1.000.000) دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
 - كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليونين (2.000.000) دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها؛
- يمدد هذا الأجل إلى ستة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي خمسة ملايين (5.000.000) دج وعشرة ملايين (10.000.000) دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، كما يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى سنة واحدة (01).

ث. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة (01)، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق. وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة بناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج²⁸⁷.

إلا أن الإدارة الضريبية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة :

- استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير؛
- فحص ملاحظات وطلبات المكلف بعد انتهاء التحقيق.
- في حالة عدم الرد في الأجل على طلبات التوضيح والتبرير طبقا للمادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، تمدد الفترة في هذه الحالة إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق.

الفرع الثالث : إلتزامات المكلف بالضريبة

مقابل الاستفادة من الضمانات و الحقوق المذكورة سابقا فرض القانون الجبائي و التجاري على المكلفين بعض الإلتزامات و التي تكتسي الطابع المحاسبي و الجبائي.

²⁸⁷. المادة 21 البند 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

1. الالتزامات المحاسبية

يلزم المكلف الخاضع للنظام الحقيقي بمسك محاسبة منتظمة، كاملة، متسلسلة، صحيحة، و مقنعة و ذلك حسب الطرق التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني. و بالمقابل ألزم القانون التجاري المكلف بمسك الدفاتر المحاسبية التالية²⁸⁸ :

- دفتر اليومية، الوثائق و الدفاتر التي يمكن معها مراجعة عمليات التسجيل في هذا الدفتر؛
- دفتر الجرد، يتضمن الميزانية و حساب النتائج.

و يجب أن يمك دفر اليومية و دفر الجر بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، و ترقم صفحات كل من الدفترين و يوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد²⁸⁹. كما و يجب أن تحفظ هذه الدفاتر و المستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 من نفس القانون لمدة عشر (10) سنوات، و أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة²⁹⁰.

2. الالتزامات الجبائية :

تضم الالتزامات الجبائية عددا من التصريحات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجبائي، و التي يجب على المكلف اكتبها في آجالها القانونية المحددة و هي على النحو التالي :

أ. **التصريح بالوجود** : يجب على المكلفين بالضريبة الجدد اكتباب تصريح بالوجود (GN° 8) في اجل أقصاه 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط، و ذلك لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة²⁹¹.

ب. **التصريح الشهري أو الفصلي لرقم الأعمال** : إلزامية اكتباب التصريح الفصلي أو الشهري صنف (GN° 50) بمجمل الضرائب و الرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من

²⁸⁸. المواد 9 و 10 من القانون التجاري الجزائري.

²⁸⁹. المادة 11 من القانون التجاري الجزائري.

²⁹⁰. المادة 12 من القانون التجاري الجزائري.

²⁹¹. المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، محدثة إلى غاية قانون المالية لسنة 2013.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها النشاط قبل العشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني وفقا للنموذج الذي تحدده إدارة الضرائب. كما يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب الذين يقل مبلغ الحقوق المدفوعة من قبلهم خلال السنة السابقة عن مائة و خمسين ألف (150.000) د.ج، اکتتاب تصريحاتهم المتعلقة بالسنة الموالية و تسديد الضريبة المستحقة كل ثلاثة أشهر²⁹².

ت. **التصريح السنوي** : على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي أن يکتتبوا قبل أول افريل من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة و المتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، أو المؤسسة الأم، و نفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية ، صناعية، حرفية، فلاحية أو مهن غير تجارية كذلك هم ملزمون باکتتاب تصريح سنوي خاص في إطار مداخيلهم الصنافية.

أما المكلفين الذين يتبعون مراكز الضرائب (CDI) فهم مطالبون بالتصريح و تسديد مبلغ الضريبة المفروضة مؤقتا بمعدل % 10 من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لدى قابض مركز الضرائب عند إيداع التصريح، تطبق هذه الضريبة على الجزء من الدخل الذي يفوق (60.000) د.ج²⁹³.

كما يتعين على المكلفين بالضريبة الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم عشرة ملايين 10.000.000 د.ج وغير التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة أي الخاضعين للنظام المبسط اکتتاب تصريح قبل أول افريل من كل سنة يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للسنة السابقة²⁹⁴.

²⁹² المادة 35 من قانون المالية لسنة 2007 ، المعدلة للمادة 78 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج ر عدد 85 ، سنة 2006.

²⁹³ المادة 17 من قانون المالية لسنة 2003 ، المعدلة للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة، ج ر عدد 86 ، سنة 2003.

²⁹⁴ المادة 3 من قانون المالية لسنة 2008 إستحدثت ضمنها المواد من 20 مكرر إلى 20 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،

ث. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو حالة الوفاة : في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط فإن المكلف الخاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتب في أجل عشرة (10) أيام ما يلي²⁹⁵:

- تصريح إجمالي بالمداخيل؛

- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

أما في حالة وفاة المستغل الخاضع للنظام الحقيقي ،فان المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تلي تاريخ الوفاة.

ج. ضرورة تدوين رقم التعريف الجبائي (NIF) : تستبدل الإشارة إلى رقم التعريف الإحصائي المنصوص عليه في المادة 34 من قانون المالية لسنة 2002 إلى رقم التعريف الجبائي المنصوص عليه في المادة 42 من قانون المالية لسنة 2006 و بالتالي يجب أن يرفق كل عقد أو تصريح أو تسجيل أو عملية تتم لدى مصالح إدارة الضرائب برقم التعريف الجبائي، بكيفية تضمن التعريف بالأشخاص المعنيين²⁹⁶.

المطلب الثالث : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.

إن مختلف التشريعات و القوانين و إجراءات الرقابة الجبائية لا يمكن تنفيذها بشكل أحسن ما لم يتوفر هناك إطار تنظيمي محكم يساهم بشكل فعال للوصول إلى الأهداف المرجوة من الرقابة الجبائية و التي هي أساسا مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

و يمكن تقسيم الهياكل المعنية بالرقابة الجبائية إلى مصالح مركزية و أخرى غير مركزية (خارجية).

الفرع الأول : الهياكل المركزية.

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات المحرك الأساسي والمركزي لعملية التحقيق والبحث عن المعلومة الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية وتم تنظيمها ضمن المديرية المركزية التابعة لوزارة

²⁹⁵. المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²⁹⁶. المادة 41 من قانون المالية لسنة 2006 إستحدثت من ضمنها المادة 176 من قانون الإجراءات

الجبائية.

المالية²⁹⁷، وقد جاء تنظيم هذه المديرية متجاوبا بشكل فعال لمحاربة التهرب والغش الضريبيين، حيث تتكون مديرية البحث والمراجعات من ثلاث (03) مصالح جهوية، وأربعة مديريات فرعية.

أولا : المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات :

متواجدة حاليا بالجزائر، وهران وقسنطينة، وتتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة (03) أقسام²⁹⁸ :

1. قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم : يعمل في شكل فرق، ويكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث والمراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، وتنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات والمداخيل، وكذا تنفيذ كل التحقيقات والتحريات، وتنفيذ حق الزيارة في إطار العمليات الجهوية وما بين الجهوية²⁹⁹.
2. قسم المساعدة على الرقابة : ويكلف لاسيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم وكذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية³⁰⁰.
3. قسم الوسائل : ويكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لانجاز المهام المخولة لها، وتسيير الوسائل و الدعائم والمطبوعات الموجهة للمحققين والمكلفين بالضريبة، وتصنيف ملفات المراجعة وحفظها³⁰¹.

²⁹⁷ مرسوم تنفيذي رقم 98 - 288، المؤرخ في 13.07.1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، الصادرة بتاريخ 31.12.1998.

²⁹⁸ المادة 42 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21.02.2009، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 29.03.2009.

²⁹⁹ المادة 43 من نفس القرار الوزاري المشترك، المرجع السابق.

³⁰⁰ المادة 44 من نفس القرار الوزاري المشترك، المرجع السابق.

³⁰¹ المادة 45 من نفس القرار الوزاري المشترك، المرجع السابق.

ثانيا : المديرية الفرعية للأبحاث و البحث عن المعلومات الجبائية :

مكلفة أساسا بمتابعة المعلومات الجبائية المنجزة من طرف المصالح الجبائية المحلية، بجمعها، استغلالها، الاحتفاظ بها، ومراقبة استعمال المعلومات الجبائية واستخدامها لفائدة المصالح الخارجية، وتعتبر كمصدر للرقابة الجبائية. وهي³⁰² :

1. المديرية الفرعية للبرمجة : من خلال مكاتبها الثلاث، تقوم ببرمجة المؤسسات والأشخاص الطبيعيين للمراقبة الجبائية بناء على معايير دقيقة وبطرق مدروسة وتماشيا مع القطاعات التي تعرف انتشار ظاهرة الغش الجبائي.

2. المديرية الفرعية للمعايير والمناهج : تقوم بإعداد المعايير والمناهج التي يمكن استعمالها خلال التحقيقات الجبائية كما تنسق مع الإدارات و الهيئات الأخرى للحد من الظاهرة.

3. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : تعمل على مراجعة التقارير النهائية للرقابة الجبائية لاقتراح نتائج وإجراءات جديدة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي.

الفرع الثاني : المصالح اللامركزية (الخارجية) :

هي مصالح تابعة للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب، حيث تتمثل فيما يلي :

أولا : المديرية الجهوية للضرائب.

تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة و بشار. هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها³⁰³.

³⁰². المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 98 - 288، المؤرخ في 13.07.1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، مرجع سابق.

³⁰³. المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 18.09.2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 24.09.2006.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

وتنظم مديرية الضرائب الجهوية إلى أربع مديريات فرعية³⁰⁴، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والمنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية وبالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي وذلك في مجال المراقبة الجبائية والمنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاثة (03) مكاتب³⁰⁵ : مكتب متابعة برامج الأبحاث والمراجعات الجبائية والتقييم، مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية والتقييمات، مكتب متابعة المنازعات.

ثانيا : المديرية الولائية للضرائب.

مكلفة أساسا بما يلي :

- بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب؛
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية؛
- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم النتائج و تعد الحصيلة الدورية؛
- التحليل و التقييم الدوري لعمل المصالح الخاضعة لاختصاصها، إعداد تلخيص عن ذلك واقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها؛
- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى؛
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل من مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك؛
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل؛
- ضمان الرقابة القبلية وتصفية حسابات تسيير القابضين؛
- تنظيم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها؛
- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها؛

³⁰⁴. المادة 25 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009.02.21 ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009.03.29، مرجع سابق.

³⁰⁵. المواد 38، 39، 40 و 41، نفس المرجع.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك؛
- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة؛
- متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة؛
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك؛
- ضمان تسيير المستخدمين والاعتمادات المخصصة لهذه المصالح؛
- توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
- تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب؛
- تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه؛
- السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما السهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها؛
- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم؛
- نشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين بالضريبة.

تنظم هذه المديرية في خمس (05) مديريات فرعية³⁰⁶، من بينها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها، وتتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب³⁰⁷: مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب البطاقيات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب مراقبة التقييمات.

ثالثا : مفتشيات الضرائب.

وضعت هذه المفتشيات أساسا لتسيير ومراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، وقمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي

³⁰⁶. المادة 59، نفس المرجع.

³⁰⁷. المواد 74، 75، 76 و 77، نفس المرجع.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الخاص بكل خاضع للضريبة، فنقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل³⁰⁸.

رابعاً : قباضات الضرائب.

تتكفل قباضات الضرائب خصوصاً بجداول الضرائب وسندات القبض وتحصيل الضريبة³⁰⁹.

خامساً : الهياكل الخارجية المستحدثة للرقابة الجبائية.

تعزيزاً لهياكل الرقابة الجبائية من أجل تحسين فعاليتها، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل جديدة :

- مديرية المؤسسات الكبرى (DGE)،
- مركز الضرائب (CDI)،
- مراكز الضرائب الجوارية (CPI).

1. مديرية المؤسسات الكبرى

تنظم مديرية كبريات المؤسسات في خمس (05) مديريات فرعية³¹⁰، من بينها³¹¹ : المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات وتكلف لاسيما بتنفيذ برامج مراجعة المحاسبة ومتابعتها، اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة، البحث عن المعلومة الجبائية واستغلالها مع انجاز التحقيقات والتحريرات.

³⁰⁸. المادة 12 ، من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 60 المؤرخ في 1991/02/23، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، الجريدة الرسمية العدد 09 ، الصادرة بتاريخ 1991/02/27.

³⁰⁹. المادة 11 ، من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 60 المؤرخ في 1991/02/23، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، المرجع السابق.

³¹⁰. المادة 02 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009.02.21 ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، مرجع سابق.

³¹¹. المادة 11، نفس المرجع.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

وتتكون هذه المديرية الفرعية من مكتبين³¹² : مكتب المراجعات و الذي يكلف بإعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه، والسهر على احترام قواعد المراقبة وإجراءاتها؛ أما مكتب البطاقيات والمقارنات و التحريات و الذي يكلف بتشكيل مختلف البطاقيات الممسوكة وتسييرها و تنفيذ إجراءات التحقيقات والتحريات والبحث عن المعلومة الجبائية واستغلاله كما يساعد في مراجعات المحاسبة.

2. مركز الضرائب (CDI) :

ينظم هذا المركز في ثلاث (03) مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين³¹³، حيث من بين هذه المصالح الرئيسية نجد المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث وتكلف بانجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من اجل استغلالها، واقتراح عمليات المراقبة وانجازها بعنوان المراجعات في عين المكان، والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحوصل تقييمية دورية³¹⁴.

3. مراكز الضرائب الجوارية (CPI) :

ينظم هذا المركز في ثلاث مصالح رئيسية وقباضة ومصلحتين³¹⁵، نذكر من بين المصالح الرئيسية : المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، حيث تكلف بتشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوارى للضرائب والممتلكات العقارية، كما يتم أيضا متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتقييم نشاطات المصالح المعنية.

4. الفرق المختلطة (ضرائب - جمارك - تجارة) :

لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أبريل 1996 ، وتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 90 - 27، المؤرخ في 1997/09/27، حيث يؤسس هذا المرسوم وينظم لجنة تنسيق وزارية مشتركة، ولجان تنسيق ولائية، وفرقا مختلطة للرقابة المشتركة بين

³¹². المادة 13 و 14، نفس المرجع.

³¹³. المادة 88، نفس المرجع.

³¹⁴. المادة 90، نفس المرجع.

³¹⁵. المادة 102، نفس المرجع.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

مصالح الضرائب والجمارك التابعة لوزارة المالية والمصالح المكلفة بالتحقيقات الاقتصادية وقمع الغش بوزارة التجارة³¹⁶، ويتمثل الدور الجبائي لهذه الفرق في مكافحة التهرب و الغش الضريبين خاصة على مستوى أنشطة الاستيراد، وتحويل الامتيازات الجبائية في إطار ترقية الاستثمار.

من خلال ما سبق عن مختلف هياكل الرقابة الجبائية، نستنتج أن مكافحة الغش الضريبي يعد من أولويات الإدارة الضريبية وذلك عن طريق تقنيات رقابية مختلفة نظرا لتزايد التصريحات الضريبية المكتتبه من قبل المكلفين، هذا من جهة، ومن جهة ثانية لاختلاف وضعيات نشاطات المكلفين.

لهذا فان الرقابة الجبائية للتصريحات الضريبية تأخذ عدة أشكال من حيث نمطية التطبيق سواء من حيث كونها رقابة عامة تتمثل في الرقابة الداخلية أو رقابة معمقة متمثلة في المراجعة الخارجية التي تأخذ شكلي : التحقيق المحاسبي، والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية، حيث خصصنا لكل شكل من اشكال الرقابة الجبائية مبحثا مستقلا لها.

المبحث الثاني : الرقابة الجبائية الداخلية.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الميكانزمات المتبعة من طرف الدولة و التي تسعى ورائها إلى الكشف على مواطن التهرب الضريبي و محاربهته، فهي بالتالي مجموع عمليات الرقابة التي تعتمدها الإدارة الجبائية قصد إجراء مقارنة بين ما هو مصرح به و ما يجب أن يصرح به بغية الكشف و محاربة النفاث و الأخطاء المعتمدة عن عمد أو غير عمد من طرف المكلفين بالضريبة و التي تؤثر سلبا على الخزينة العمومية للدولة، فعرفت في هذ المجال بأنها" المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي إذ أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاط مداخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية و ما على هذ الأخيرة إلا إثبات صحة هذه التصريحات عن طريق الرقابة التي يمكن أن تتخذ عدة أشكال و هي وسيلة ضرورية في يد السلطات المالية تعتمد لها لضمان المساواة في توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع بحيث

³¹⁶. المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، مؤرخ في 1997/07/24، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية العدد 50، الصادرة بتاريخ 1997/07/30.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

تشكل شرطا من الشروط الأساسية و الفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات. و بصورة عامة تعرف على أنها : " مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من الغش الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية (نقص التحصيل الضريبي) المهددة للاقتصاد الوطني".

وعليه، تهدف الرقابة الجبائية الداخلية إلى إجراء مقارنة بين ما هو مصرح به وما يجب أن يصرح به في التصريحات الضريبية للمكلفين، من أجل كشف النقائص والأخطاء المدونة عن عمد أو غير عمد من طرف المكلفين بالضريبة التي تؤثر سلبا على خزينة الدولة، كما تهدف أيضا إلى مراقبة المصالح الضريبية الداخلية بالسهر على حمايتها من الرشوة وما شابه ذلك من تساهل مع ملفات المكلفين.

المطلب الأول: أشكال الرقابة الجبائية الداخلية.

إن الرقابة الجبائية الداخلية تتم على مستوى مفتشيات الضرائب، حيث تباشر داخل الإدارة الضريبية استنادا إلى الوثائق التي في حوزتها، وتتم بصفة دورية، حيث تتخذ شكلان أساسيان :

الفرع الأول : الرقابة الشكلية.

تعتبر أول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث تغطي جميع التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق في هوية وعنوان المكلفين، حيث يقوم العون المحقق بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتوبة، وتسعى تدخلاته إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة في غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي، وفق ما يلي³¹⁷ :

³¹⁷. عاشور يوسف، مرجع سابق، ص 90.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

1. **المكلف** : يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات التالية :
السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.
2. **النشاط** : يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.
3. **الأخطاء المادية** : يجب التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وان كل بيان يخص الخانة المتعلقة بها.

الفرع الثاني : الرقابة على الوثائق.

هذا النمط من الرقابة الداخلية يمثل تكملة للرقابة الشكلية، حيث يقوم العون المحقق الذي يفترض أن تكون له مستوى مقبول في المجال المحاسبي من اجل الفحص الشامل لجميع عناصر التصريح الضريبي المقدم من طرف المكلف، ومقارنة هذه العناصر مع المعلومات والمستندات الملحقة للتصريح التي بحوزة مفتشية الضرائب.

وقد تم إظهار هذا النوع من الرقابة من خلال ما تم نصه في قانون الإجراءات الجبائية، حيث يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة³¹⁸ . كما تتسم الرقابة على الوثائق بالمزايا التالية :

- مدة مراقبة الملف الجبائي جد قصيرة؛
- محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة؛
- تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراقبة.

المطلب الثاني : سريان الرقابة الجبائية الداخلية.

إن إجراءات الرقابة الداخلية تتمثل بدءا في فحص ملفات المكلفين من ناحية الشكل ليتم بعدها الفحص الدقيق لهذه الملفات من ناحية المضمون من خلال الوثائق والمستندات التي بحوزة إدارة الضرائب، والتي تمس أساسا التصريحات الشهرية للمكلفين وعناصر الميزانية وجدول حسابات

³¹⁸. المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

النتائج من أجل كشف النقائص والأخطاء التي تعترضها من طرف المكلف ويتم سريان الرقابة الداخلية وفق المراحل التالية :

الفرع الأول : مقارنة المعلومات المتحصل عليها من الإدارة الضريبية.

من خلال حق الاطلاع التي تتمتع به الإدارة الضريبية، يتم الحصول على الوثائق والمعلومات التي من خلالها يتم مقارنتها مع الوثائق والمعلومات التي في حوزة المكلف، كأن يتم مقارنة المشتريات الفعلية مع المصرح بها، من أجل اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح، و من أجل معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة.

الفرع الثاني : مراقبة مصداقية التصريحات الضريبية.

خلال هذه المرحلة يقوم العون المحقق بمجموعة من الإجراءات العملية، الهدف منها مراقبة مصداقية تصريحات المكلفين بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب، حيث تتمثل فيما يلي³¹⁹ :

- مقارنة الأجرور المصرح بها والظاهرة في سجل الأجرور ومقارنتها مع القائمة الاسمية الحقيقية للمستخدمين المتحصل عليها بمناسبة إجراء العون المحقق لمحضر المعاينة نتيجة لزيارته الميدانية المفاجئة لمقر المؤسسة؛
- التأكد من أن رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على القيمة المضافة هو نفسه رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على النشاط المهني، باعتبار أن رقم الأعمال خارج الرسم في معظم الحالات هو نفسه بالنسبة لهذين الضريبتين؛
- التأكد في مادة الرسم على القيمة المضافة (TVA) من خلال³²⁰ :

✓ المعدلات المطبقة للنشاط المزاول؛

✓ صحة القرض الضريبي المحصل من شهر إلى آخر، من خلال طلب أصل

المبلغ الضريبي؛

³¹⁹. عاشور يوسف، مرجع سابق الذكر، ص : 92.

³²⁰. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، دليل المحقق الجزائري، 2005، ص

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

✓ مراقبة صحة حالات إعادة الدفع، والخصم الإضافي المصرح بهما من طرف المكلف.

✓ مراقبة صحة أرقام الأعمال المعفية المصرح بها، بتقديم المكلف مستندات وشهادات الإعفاء الضريبي المبررة.

الفرع الثالث : إقفال ملف المكلف.

يتم إقفال ملف المكلف من طرف مفتشية الضرائب بإحدى الطرق التالية :

1. **حفظ وتصنيف الملف دون أي متابعة :** يتم ذلك عند عدم تسجيل أي نقص أو خطأ في الملف يتوجب عليه التسوية والتعديل.

2. **إرسال طلب معلومات التبرير والتوضيح لملف المكلف :** يطلب العون المحقق التوضيحات والتبريرات كتابيا في حالة وجود بعض العناصر المبهمة في ملف المكلف في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما، كما يستمع العون المحقق للمكلف إذا تبين هذا الأخير أن استدعاه لهذا الغرض ضروري، أو عندما يطلب العون المحقق من المكلف تقديم توضيحات شفهية و في حالة رفض هذا الأخير الإجابة على الطلب الشفوي بشأن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على العون المحقق أن يعيد طلبه كتابيا للحصول على التوضيحات أو التبريرات في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني، حيث يلجأ العون المحقق إلى تسوية وضعية ملف المكلف بتحرير سلسلة بشكل واضح ودقيق متضمنة النقائص المستخرجة والتصحيحات اللازمة مع الحقوق والغرامات الواجبة، ليتم في الأخير إعداد الجداول متضمنة الحقوق واجبة التحصيل لترسل الجداول إلى المديرية الفرعية للعمليات الجبائية للتسجيل، وتحويلها إلى قباضة الضرائب المختصة إقليميا بهدف متابعة ملف المكلف وتنفيذ الحقوق الواجبة التحصيل ليقوم رئيس المفتشية بعد التنفيذ بإعداد بطاقة المراقبة تتضمن بيانات ملف المكلف لاسيما اسمه ولقبه وتاريخ وسنوات المراقبة والنقائص المستخرجة.

3. اقتراح ملف المكلف للمراجعة الخارجية :

في حالة وجود أخطاء جسيمة في ملف المكلف تستوجب مراجعة دقيقة، فيتم اقتراح الملف إلى المراجعة الخارجية متمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

المبحث الثالث : المراجعة الجبائية الخارجية.

في حالة وجود أخطاء جسيمة في ملف المكلف يتوجب مراجعة دقيقة، حيث يتم اقتراح الملف إلى المراجعة الخارجية متمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و هو ما سنتناوله في المطالب التالية :

المطلب الأول : التحقيق المحاسبي.

تتمثل هذه الرقابة في انتهاج مجموع الطرق والأساليب التي تساعد على التأكد من صحة وتنظيم محاسبة المكلف، وإيجاد الأخطاء التي تجردها من معيار النزاهة وفقا لقواعد وأسس علمية التي تساعد على الكشف على الغش الضريبي نتيجة التلاعبات المحاسبية.

و عليه، فالتحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف لمراقبة التصريحات المكتتبه وفحص المحاسبة، والتأكد من مدى مطابقتها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها³²¹، كما يتمثل أيضا التحقيق المحاسبي في " مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقيق في عين المكان على جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما، ومقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال وذلك من أجل :

- احترام المعايير المحاسبية المتعارف عليها؛
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية؛
- التجانس التام بين الكتابات المحاسبية والأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.

لذا، فالتحقيق المحاسبي يعني مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته ، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، وفقا للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول³²².

³²¹ . Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide du contrôle sur pièce, Direction des Recherches et Vérifications, Guide du contrôle sur pièce, 2003 P. 06.

³²² . وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2006 ، ص 13 .

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

من خلال ماسبق، نعرف التحقيق المحاسبي على انه يتم في عين المكان بهدف مواجهة الغش الضريبي من خلال التأكد من صحة العمليات المسجلة في المحاسبة من منظور جبائي، والتي تترجم فعليا للنشاط الحقيقي الذي يمس نشاط المؤسسة.

و في ظل مهلة انتظار المكلف للتحقيق المحاسبي تتضمن الإجراءات الأولية قبل انطلاق هذا الاخير، على إعداد برنامج التحقيق المحاسبي للمكلف من خلال مراحلته وفق ما يلي :

الفرع الأول : إعداد برنامج التحقيق المحاسبي.

تعتبر عملية إعداد برنامج التحقيق الخطوة الأولى في مسار التحقيق المحاسبي، لهذا يجب أن تتم وفق خصائص عقلانية، موضوعية و ظرفية³²³، حيث يتم انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعمليات التحقيق المحاسبي وفقا لمعايير محددة من قبل لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية المتكونة من المدير الولائي للضرائب، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، المدير الفرعي للرقابة الجبائية، رئيس مكتب التسديد، رئيس مكتب المراجعات الجبائية³²⁴ حيث تقوم باقتراح الملفات التي تخضع للتحقيق المحاسبي والتي تتعلق عموما بحالات ظرفية و عدة معايير يمكن إتباعها، من أهمها³²⁵ :

- الأنشطة التي يمكن أن تتطوي على عمليات غش كبيرة، أو فرص غش مرتفعة مثل :
 - المهن الحرة، مقدم الخدمات، نشاطات الاستيراد والبيع بالجملة، الشراء وإعادة البيع...
- الأنشطة المحنكرة وغير التنافسية مع السلع المستوردة؛
- تقسيم جغرافي متوازن يسمح بتغطية إقليم الولاية؛
- تقسيم عادل يمس الأنشطة والمهن؛
- ملفات جبائية للمكلفين تحتوي على أخطاء متكررة وحالات نسيان خطيرة مكتشفة اثناء الرقابة الداخلية، ولكن لم تفهم بشكل مناسب إلا بإجراء مراقبة في عين المكان.

³²³. Circulaire N°52 du 22/02/1994 Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts.

³²⁴. عاشور يوسف، مرجع سابق، ص 99.

³²⁵. Circulaire N°135 du 15/02/2000 Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts.

الفرع الثاني : مراحل التحقيق المحاسبي.

تمس مراحل التحقيق المحاسبي الأولى جملة من الإجراءات تتعلق أساسا بدراسة ملف المكلف الخاضع لهذا التحقيق ثم المعاينة الميدانية للمؤسسة (النشاط)، فضلا عن تفحص استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المهني كما يلي :

أولا : الإجراءات التمهيدية للقيام بالتحقيق المحاسبي :

قبل قيام المحقق بعملية الرقابة على المكلف، لابد من إعلام هذا الأخير بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته³²⁶ على أن يستفيد المكلف من أجل أدنى قدره عشرة أيام للتحضير إبتداء من تاريخ الإشعار، وعليه ومن اجل انتظار تحضير المكلف، يقوم المحقق في هذه المدة بالقيام ببعض الأعمال التمهيدية قبل إجراء التحقيق المحاسبي على المكلف، وهي :

1. سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف :

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح باسم شخص طبيعي أو مفتوح باسم شخص معنوي (بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء).

كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات، سواء كونها تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد، أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة، أو حتى لم تودع أصلا³²⁷.

2. المعاينة المادية للمؤسسة :

يمنح القانون للعون المحقق حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل التحقيق المحاسبي من أجل فحص الوثائق التقنية المتعلقة بنشاط المؤسسة

³²⁶. المادة 20- 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³²⁷ . Ministère des Finance, Direction Générale des Impôts, Direction des Recherches et Vérifications, Guide du vérificateur de comptabilité, Edition, 2001, PP : 29-31.

كالمعاينة المادية لوسائل الإنتاج و المخزون، والوسائل البشرية، وكذا كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة، فضلا عن معاينة وجود الوثائق المحاسبية، وجرّد قيم الصندوق... إلخ.

3. استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المهني :

بالرغم من دراسة المعلومات السابقة ضمن الملف الضريبي للمكلف، إلا أنها تبقى غير كافية من أجل الوصول إلى الحكم على مصداقية محاسبة المكلف من عدمها، وعليه يجب على العون المحقق أن يفحص ويشكل مفصل الملف الضريبي وذلك بالاعتماد على إعداد كشوفات لمجموعة من الوثائق من أجل معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة قبل استلامها، من حيث أهمية رأس مال الشركة و تطوراتها، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة، والتي تتمثل فيما يلي³²⁸:

أ. إعداد كشف حالة المقارنة للميزانيات : تظهر هذه الوثيقة ملخص الميزانيات (الأصول - الخصوم) الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا عن السنة الخامسة الحالية، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بالاهتلاكات، المؤونات، حركة القروض، وكذا إمكانية ظهور أو اختفاء حسابات في محاسبة المكلف.

ب. إعداد كشف المحاسبة : يتضمن هذا الكشف ملخص حسابات النتائج للسنوات غير الساقطة بالتقادم حيث يسمح هذا الفحص بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.

ت. كشف مفصل عن المصاريف العامة : يسمح هذا الكشف بمتابعة التطور السنوي للأعباء بحسب طبيعتها والتأكد من أن كل المصاريف تم الحصول عليها، وهي متعلقة بالمؤسسة فعلا، وكذا التدقيق فيما يخص الأعباء المبالغ فيها، وهل هي قابلة للخصم فعلا.

ث. التحقيقات الخارجية المساعدة : وذلك من خلال إرسال طلبات المعلومات إلى كل من الموردين، الزبائن، البنوك، الإدارات العمومية، والى كل شخص يمكنه الإمداد بمعلومات قد تفيد في إعادة تأسيس رقم الأعمال والربح.

³²⁸ . Mème ouvrage, PP : 31-34.

المطلب الثاني : مباشرة عملية التحقيق المحاسبي.

بعد انتهاء مهلة التحضير، تنطلق عملية التحقيق من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان بدءاً بأول لقاء مع المكلف من أجل خلق نوع من الثقة المتبادلة، والسماح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات، فضلاً عن الإجابة عن مجموعة من التساؤلات التالية :

- الإطار القانوني (العقد التأسيسي) للمؤسسة؛
- الاستثمارات الحالية ووسائل الإنتاج؛
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الإنتاج، محاسبة المواد)؛
- توضيحات وتفاصيل متعلقة بالمخطط الوطني المحاسبي، والتعليمات والإجراءات المستعملة في المؤسسة.

ليقوم العون المحقق بعد ذلك بفحص محاسبة مؤسسة المكلف من حيث الشكل و المضمون كما يلي :

الفرع الأول : فحص المحاسبة من حيث الشكل.

إن هدف فحص الرقابة الشكلية في المحاسبة يكمن في مدى مطابقة السجلات المحاسبية لأحكام القوانين والتشريعات السارية المفعول، وحتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل فيجب توفر الشروط التالية :

- يجب أن تكون كاملة ومنتظمة؛
- يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة؛
- يجب أن تكون مقنعة.

أولاً : المحاسبة يجب أن تكون كاملة ومنتظمة.

يجب على محاسبة المكلف أن تحتوي دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا ودفترا كبيرا ودفتر جرد المنصوص عليها في القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تتلخص هذه الدفاتر فيما يلي³²⁹ :

³²⁹. المادة 20 من القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 03، الصادرة بتاريخ 2007/11/25.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- **دفتر اليومية :** تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان (المؤسسة). وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)؛
- **الدفتر الكبير :** يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية؛
- **دفتر الجرد :** تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصان بالكيان (المؤسسة) بالإضافة إلى الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا، لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، الخدمات المختلفة، وغيرها...، والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير.

ثانيا : المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة.

يجب على العون المحقق التحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة متساوية في المدين والدائن وصحيحة في دفتر اليومية، وفي هذا الصدد، إذا لوحظ عدم صحة الميزانيات فعلى المحقق أن يقوم باستدعاء محاسب المؤسسة للبحث في ملابسات عدم الصحة، وإذا ما تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية فسوف يتم رفض المحاسبة و تحريك الدعوى العمومية بشأن جريمة الغش الضريبي.

ثالثا : المحاسبة مقنعة.

- يتحقق ذلك بإثبات المحقق من أن جل عمليات المؤسسة قد سجلت بواسطة تقديم المستندات والوثائق الثبوتية³³⁰ حيث ينجم عن فحص المحاسبة شكلاً حالتين اثنتين :
- **الحالة الأولى :** تتمثل في كون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل، وبذلك يشرع في عملية الفحص من حيث المضمون.
- **الحالة الثانية :** تتمثل في كون المحاسبة غير مقبولة شكلاً، وبالتالي فإن الدفاتر الإجبارية ليس لها أية قيمة إثباتية، وهذا لا يمنع من البحث على القرائن لتأسيس القرار

³³⁰ . Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Recherches et Vérifications, Guide du vérificateur de comptabilité, Op. Cit, P : 45.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

النهائي الخاص بمسك المحاسبة ككل، ولا يكون الأمر كذلك في حالة غياب المحاسبة حيث يطبق التسعير التلقائي³³¹.

الفرع الثاني : فحص المحاسبة من حيث المضمون.

يقصد بفحص المحاسبة من حيث المضمون قيام المحقق بدراسة معمقة ودقيقة بغرض التأكد من صحة البيانات المحاسبية برقابة مزدوجة، الأولى تمس الرقابة على الوثائق المحاسبية لمختلف عمليات المؤسسة (المشتريات، المحزونات، أشغال قيد التنفيذ...)، والثانية تمس مراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير³³²، كما يلي :

أولاً : مراقبة الوثائق المحاسبية على مستوى عمليات المؤسسة.

تتمثل في مراقبة العون المحقق لمختلف عمليات المؤسسة والتي تساهم أساساً في تكوين الربح الخام (القيمة المضافة)، والتي يمكن حصرها من حيث العناصر إلى :

1. مراقبة المشتريات : إن حالات الغش الضريبي التي من الممكن أن تظهر على حساب المشتريات والتي على العون المحقق التحري عنها، يمكن تقسيمها إلى ما يلي :

أ. تضخيم قيمة المشتريات : إن هذا الشكل من الغش الضريبي يهدف إلى تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المفروضة، والذي يتمثل في عدة حالات من بينها :

- التسجيل المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين، أو التسجيل المزدوج الاستخدام بواسطة الفاتورة الأصلية، وكذا كشف نسخة ثانية من هذه الفاتورة؛
- التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير المبررة محاسبياً بفاتورة الشراء؛
- التسجيل المحاسبي لفاتورة قد استعملت منذ فترة طويلة، وذلك بتغيير التاريخ، أو تسجيل فاتورة وهمية لا تتعلق بأية عملية؛

³³¹. محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص : 86.

³³². Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Recherches et Vérifications, Guide du vérificateur de comptabilité, Op. Cit, P : 56.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- تسجيل نفس فاتورة الشراء في دفترين مساعدين مختلفين مثل : دفتر الشراء ودفتر العمليات المختلفة؛
- التقييد المحاسبي في حساب المدين لحساب المشتريات لعمليات الحيازة على عقارات، وآلات ومعدات، وأدوات، ومصاريف الصيانة، التي تم تسجيلها في حساب الأعباء العامة، والمصاريف الشخصية لصاحب المؤسسة أو للشركاء.

هذه بعض الطرق التي يستعملها المكلف للتخفيض بشكل كلي أو جزئي للربح الخاضع للضريبة وذلك بتعظيم مشترياته، تستغل هذه الطريقة عند المكلفين الذين لا يستطيعون إخفاء رقم أعمالهم كمقاولات أشغال البناء عندما تعمل لصالح الدولة.

ب. **تخفيض قيمة المشتريات** : مبدئيا يبدو أن عملية تخفيض قيمة المشتريات ليست منطقية (غير مبررة) أي عديمة الجدوى بالنسبة للمكلف باعتبار أن هذه العملية تؤدي إلى رفع قيمة الربح ولا تخفضه. وعليه فإن التخفيض الإرادي للمشتريات يجب أن يقابله بالتوازي إخفاء للإيرادات، حيث أن إخفاء المؤسسة لجزء من مبيعاتها وتسجيل كل مشترياتها يؤدي إلى حصولها على نتيجة صافية مخفضة، وبالتالي تخفيض الضريبة المفروضة، ويأخذ هذا النوع من الغش الضريبي عدة حالات منها³³³:

- إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك بتواطؤ مع المورد؛
- إخفاء مشتريات وضمها إلى الأعباء العامة وتسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية؛
- الأخطاء الحسابية المتعمدة مثل القيام بعمليات طرح وجمع خاطئة؛
- المشتريات بدون فاتورة، أو تسجيل التخفيضات أو التتريلات الوهمية محاسبيا بواسطة وثائق ثبوتية مزورة؛
- المشتريات بالتجزئة خاصة لدى المنتجين.

لذا على العون المحقق أن يكتشف حالات الغش الضريبي لحساب المشتريات بالفحص الدقيق لفواتير الشراء، يتبعها مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء

³³³ . Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Recherches et Vérifications, Guide du vérificateur de comptabilité, Op. Cit, P : 58.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

ووصولات الطلب أو الاستلام، وعند اكتشاف مشتريات بدون فواتير عليه أن يتتبع ذلك على مختلف المتعاملين : كالموردين، العملاء، الكشوفات البنكية، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع بطاقة المورد أو عميل هذه المؤسسة.

2. مراقبة المخزونات :

لا تتم مراقبة العون المحقق للمخزون إلا بمراقبة دفتر الجرد باعتباره الوثيقة الأولى والأساسية التي يعتمد عليها المحقق في تحرياته، مع الأخذ بعين الاعتبار، أن عملية الرقابة على المخزون يجب أن لا تتجاوز أربع (04) سنوات طبقا لقانون الإجراءات الجنائية³³⁴.

ومهما كانت الطرق المستعملة للغش الضريبي في حساب المخزونات، إلا أنها في الأخير تهدف إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة، هذه الطرق تشير إلى حالتين من الغش الضريبي³³⁵ :

- أ. **التخفيض في قيمة المخزون** : حيث أن وثيقة الجرد تظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي؛
- ب. **التخفيض في كمية المخزون** : إن وثيقة الجرد لم تظهر إلا جزء من كمية المخزون، والجزء الأخير يتم إخفاءه؛ بالإضافة إلى إمكانية الجمع بين الحالتين بالتخفيض في قيمة وكمية المخزون معا.

3. **مراقبة أشغال قيد التنفيذ** : هي الأشغال غير المنتهية في بداية السنة، والتي يجب أن تظهر في المحاسبة بتكلفتها الحقيقية أي بدون تخفيض أو مؤونة وبدمج الأعباء الملحقة عند القيام بعملية الجرد، وكما هو الحال بالنسبة للمخزونات فإن المؤسسة تستطيع تخفيض الأشغال قيد التنفيذ وهذا من أجل تخفيض مبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة.

4. **مراقبة المبيعات** : إن أهم المخالفات المحاسبية التي تحدث على مستوى المبيعات البيع بدون فاتورة، فضلا عن المخالفات الأخرى والتي يتمثل أهمها فيما يلي :

- التخفيض في المبلغ الحقيقي لبعض المبيعات وذلك باستعمال الفاتورة الجزئية؛

³³⁴. المادة 39 من قانون الإجراءات الجنائية.

³³⁵ . Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Recherches et Vérifications, Guide du vérificateur de comptabilité, Op. Cit, P : 58.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- إغفال الإيرادات المتأتية من الصناعات التحويلية وأشغال البناء، ومن البيع، أو التخفيضات التجارية المفرطة؛
- عدم تسجيل الاقتطاعات من البضائع التي يقوم بها التاجر لسد حاجياته الخاصة وكذا حاجيات عائلته؛
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في الجانب المدين لحساب المبيعات.

المطلب الثالث : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (V.A.S.F.E).

يمكن لأعوان إدارة الضرائب أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة *Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble* للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل (IRG)، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المُقرّ الجبائي من جهة أخرى³³⁶.

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، و يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينته، و كذا المداخيل المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته³³⁷.

و على غرار التحقيق المحاسبي فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يتم من طرف عون برتبة مراقب على الأقل بعد إعلام المكلف بالضريبة، و للمحقق سلطة فحص الوثائق التي لها علاقة بثروة المكلف كذلك التي تخص العقارات المبنية و غير المبنية وجميع الاكتتابات في الأسهم والحصص في الشركات، ويمكن أن تتعدى هذه الفحوصات إلى الأشخاص الذين يعيشون مع المكلف أو تحت كفالته و الإطلاع على كل الحسابات البنكية المفتوحة بأسمائهم، بل و للمحقق أن يلجأ لمصالح الجمارك من أجل الحصول على معلومات متعلقة بالملاحة البحرية لمعرفة ملاك الزوارق و السفن، و الاتصال بالمراكز الهاتفية لمعرفة مبلغ الإتاوات و

³³⁶. المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

³³⁷. صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر،

الجزائر، 2006، ص : 46.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

الاتصالات المحسوبة على المكلفين. و من خلال المعلومات المتحصل عليها في شكل موازنة إجمالية يقوم المحقق بالمقارنة بين التيسيرات المطلقة والتيسيرات المستخدمة³³⁸ لإقامة الدليل على وجود مداخيل غير مصرح بها من طرف المكلف من أجل التملص من الضريبة .

و تجدر الإشارة إلى أن القانون الجبائي قد منح المكلف بالضريبة عدة ضمانات في مواجهة سلطات إدارة الضرائب كالإشعار بإجراء التحقيق و حق الاستعانة بمستشار، إلا أنه أسقط حقه في عدم إجراء تحقيق جديد على نفس الضرائب وتحديد مدة التحقيق متى ثبت استعمال المكلف مناورات تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة و ذلك ما يقتضيه البند 05 و 08 من المادة 20 و البند 04 و 06 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الأول : التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

إن أي عملية رقابية يجب أن تسبقها مرحلة تحضيرية، و هذه المرحلة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي³³⁹، إذ يتم من خلالها إختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها و تتميز هذه الملفات المختارة بميزات أهمها :

1. سحب و فحص الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق :

يياشر المحققون سحب الملف الجبائي للمكلف الخاضع للضريبة و الموجود على مستوى المفتشية المسؤولة و المعنية بمتابعة هذا الملف حتى قبل تقديم الإشعار بالتحقيق، لفحص مختلف المعلومات التي يضمها، إضافة إلى إمكانية فحصهم مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون رفقة المكلف، و هذه الدراسة تسمح للمحققين بإستخراج مجمل التناقضات بين المداخيل المصرح بها و العناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق.

و يكون فحص الملف الجبائي لغرض :

- تعيين المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية بدقة، وذلك بأخذ فكرة عن هويته وعنوانه الحقيقي؛
- معرفة طبيعة المداخيل والذمة المالية للمكلف؛

³³⁸. سبق التعرض لمعنى التيسيرات المطلقة و التيسيرات المستخدمة بهامش الصفحة 93.

³³⁹. محمد طالبي، مرجع سابق، ص : 109.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

- تقييم المكلف تجاه الالتزامات الجبائية (التصريحات الجبائية السنوية المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي)؛
- السماح بمعاينة عدم التجانس بين المداخل المصرح بها ووضعية الممتلكات وعناصر نمط المعيشة للمكلف.

2. تجميع المعلومات الجبائية الداخلية من المصالح الخارجية :

بعدما ينهي المحقق فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالمكلف بالضريبة، و كذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث عن المعلومات الجبائية التابعة للهياكل المحلية و المركزية، يلجأ المحقق إلى بعض الأبحاث الخارجية حيث يقوم المراقب بفحص كل الحسابات البنكية للمكلف بالضريبة، لتحديد مداخله بناء على المعلومات المقدمة من المصالح البنكية، الإطلاع على مختلف حساباته المالية المتواجدة في العديد من المؤسسات، كمصلحة البريد، الخزينة العمومية، الصندوق الوطني للتوفير و الإحتياط، إضافة إلى مراقبة الأسهم التي قد توجد في بعض الشركات، و كذا الأموال المحصلة من جراء البيع العقارات أو المنقولات.

الفرع الثاني : سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف.

إن سيرورة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف تتلخص في عملية التحضير المبدئي له من خلال برمجة ملفات المكلفين الخاضعين لهذا التحقيق، وكذا الأعمال الأولية لهذا الأخير، ثم مباشرة التحقيق من خلال الإشعار بانطلاق القيام بأعماله، وكذا انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية، فضلا عن فترة التحقيق.

أولا : البحث عن المعلومات الجبائية لدى الغير :

يقوم العون المحقق بطلب معلومات جبائية لدى جل الهيئات أو المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مع المكلف بالضريبة، لأجل الحصول على معلومات وتوضيحات يعتمد عليها في التحقيق.

ثانيا : مباشرة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

بعد انتهاء مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المحاسبي بدءا بعملية إشعار المكلف بذلك، ومرورا بالقيام بعملية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار فترة التحقيق المبرمجة لذلك.

1. الإشعار بقيام أعمال التحقيق المعمق :

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلاً أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم ابتداء من تاريخ الاستلام.

و يجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو³⁴⁰.

2. انطلاق البحث عن المعلومة الجبائية :

بعد انتهاء المدة المحددة للتحضير، تأتي عملية التحقيق المعمق داخل مصالح الإدارة الضريبية- رغم أن المراجعة خارجية وذلك من أجل عدم مضايقة المكلف في حياته الخاصة، بدءاً بالبحث عن المعلومة الجبائية والتي تشكل دعامة أساسية لتطبيق إجراءات التحقيق المعمق، والتي لا يتوصل إليها إلا بعد وجود المعلومات الصحيحة عن مداخل الشخص تحت التحقيق، حيث يتم جمعها بطريقة مناسبة واستغلالها بشكل دقيق.

ونظراً لتنوع المعلومات وكذا مصادرها، فإن البحث يكون بشكل متعدد وعلى عدة مستويات :

أ. بطاقة وضعية ممتلكات المكلف:

يتم ذلك بملء المكلف استمارة لسلسلة الخاصة (Série 07 bis) بوضع ممتلكاته المكتسبة (عقارات، منقولات) وكذا الحسابات البنكية، وأي معلومة جبائية تفيد في معرفة وضعية ممتلكات المكلف.

³⁴⁰. المادة 21 البند 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى انه ترسل هذه الاستمارة مُرفقة مع إشعار التحقيق للمكلف، من أجل التصريح بممتلكاته بشكل كامل ودقيق، وفي حالة ما إذا رفض المكلف تقديمها كلياً أو جزئياً باعتبار أن بطاقة المعلومات ليست إجبارية، يمكن جعلها إجبارية وذلك بتقديم طلب توضيح وتبرير رسمي يمنح من خلاله أجل رد كاف.

ب. طلبات التوضيح والتبرير:

يراقب المفتش تصريحات المكلف ويطلب منه التوضيحات و التبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية. وعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

ويجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات، وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما³⁴¹.

ج. طلبات كشوفات الربط :

التأكد من أن كشوفات الربط مستغلة بكيفية صحيحة تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء مهمته، وذلك عن طريق المقارنة بين كشوفات الربط والجدول المستخدمة فعلا.

د. البحث عن المعلومة الجبائية عن طريق التدخل في عين المكان³⁴² :

يمكن للمحقق أن يتدخل في عين المكان من أجل جمع المعلومات الضرورية، وذلك عندما تكون إجراءات بطاقة المعلومات و كشوفات الربط غير كافية، لأن المعلومة لها أثر كبير في تحديد الوضعية الجبائية للمكلف (فحص السجلات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل

³⁴¹. المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

³⁴². كشاوي إلياس، مرجع سابق، ص : 153.

الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه

مع المكلف، أو الشركات التي يمتلك فيها حصص أو أسهم وتتبع المعاملات المالية بين هذه المؤسسات والمكلف)، وعملية جمع بعض المعلومات يمكن أن تتطلب تنقل وبحث ونقصد بذلك خصوصا :

- استغلال المعلومات المتعلقة بالحساب الجاري للشريك، زيادة رأسماله عن طريق مساهمات جديدة؛
- اقتطاعات تمت من قبل مستغل مؤسسة فردية؛
- مختلف الحركات المالية وأرصدة الحسابات المالية؛
- ترخيص البناء المعد من قبل مصالح التعمير والسكن؛

و كما أن بعض المعلومات تتطلب اللجوء إلى مصالح البحث على المستوى المركزي أو الجهوي.

ثالثا. فترة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية :

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه. وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة و بناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة في الخارج.

كما تمدد هذه الفترة إلى ثلاثين (30) يوما، وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج.

وتمدد الفترة المذكورة في الفقرة الثالثة أعلاه إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي عند إجراء التحقيق³⁴³.

³⁴³. المادة 21 البند 4 من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

خلاصة الفصل الثاني

خلصنا في هذا الفصل إلى أن أهم طريقة منتهجة في الجزائر لمكافحة التهرب والغش الضريبيين و الوقاية منهما هي الرقابة الجبائية، باعتبارها من أهم الوسائل المستخدمة لدى الإدارة الضريبية كمقابل للنظام التصريحي الذي منح للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد من صحة ومصداقية تصريحاته واسترجاع المبالغ المتهرب منها في ظل مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

ولمحاولة تحقيق أهداف الرقابة الجبائية، عمل المشرع الجبائي على تأسيس الإطار القانوني لها من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بدءا بالسلطات المخولة لإدارة الضرائب ووصولاً إلى حقوق والتزامات المكلف من أجل السير الحسن لها، كما عمل المشرع أيضاً على توفير الإطار التنظيمي لها من خلال تقسيم المهام بين مصالح الإدارة الضريبية.

أما فيما يخص نمطية الرقابة الجبائية فقد تم تقسيمها إلى قسمين : رقابة داخلية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، ورقابة خارجية التي تنقسم بدورها إلى : التحقيق المحاسبي خاصة بفحص محاسبة المكلفين المعنويين، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة المنوطة بالتحقيق في الوضعية المالية الإجمالية للمكلفين الطبيعيين.

وعليه، خالصنا إلى أن نوعي الرقابة الجبائية المعمقة (التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية) تتحدان في هدف محاربة الغش الضريبي، وتختلفان في الإجراءات الجبائية المتخذة لذلك، سواء من حيث طبيعة المكلف (معنوي أو طبيعي)، أو نمطية الضريبة.

خاتمة عامة

لقد تناولنا بالدراسة موضوع جريمة الغش الضريبي باعتبارها من أخطر الجرائم وأكثرها إضراراً بمالية الدولة و سياستها الاقتصادية و ذلك في الوقت الذي لاقت فيه الجرائم الضريبية إجماعاً من طرف الفقه عن إعطاء دراسات مستفيضة عنها بالإضافة إلى ندرة الممارسة القضائية و المتابعات عن هذا النوع من الجرائم على المستوى المحلي، الأمر الذي يدعو إلى وجوب توجيه الأهتمام نحو هذا النوع ، إعطائها نصيباً من الدراسة و هو الهدف المنشود من خلال هذا العمل.

إن جريمة الغش الضريبي ذات طبيعة خاصة تتميز عن جرائم القانون العام من حيث التجريم و من حيث القمع، وما يبرر خصوصياتها هو المبادئ التي استندت عليها سياسة المشرع في تجريمها، فرغم انطواء النصوص الضريبية على الأخذ بمبدأ العدالة إلا أنه يغلب عليها التوجه إلى مبدأ النفعية³⁴⁴ القائم على أن الدولة لا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على الغش الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة، فكانت الوظيفة الأساسية للجزاء هي تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة، و تبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول غير أن الدولة اضطرت فيما بعد إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في التشريع الضريبي نظراً إلى خطورة النتائج المترتبة عليه³⁴⁵.

ويظهر مبدأ العدالة من خلال تأسيس المسؤولية في جريمة الغش الضريبي على الإثم بصرف النظر عن وقوع ضرر من عدمه، بالإضافة إلى عدم شذوذ القانون الضريبي عن مبدأ رجعية القانون الأصلح للمتهم، ويتجلى الاعتماد الغالب للقانون الضريبي على مبدأ النفعية من خلال عدم احترام نصوصه لمبدأ شخصية المسؤولية والعقوبة وذلك بتقرير المسؤولية الجزائية عن فعل الغير وتوقيع المسؤولية الجزائية والجبائية على الأشخاص المعنوية من أجل خلق وسيلة تكفل جمع إيرادات الدولة وتجنب الخسارة التي تلحق خزينتها وقد كان القانون الضريبي سابق في إقرار ذلك عن قانون العقوبات.

³⁴⁴. راجع ما سبق أن أشرنا إليه في معنى هذا المبدأ، ص 105.

³⁴⁵. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 187.

وما يبزر جنوح القوانين الضريبية لمبدأ النفعية أن الضمير الجماعي لا يتأثر بارتكاب الجرائم الضريبية ولا يؤدي ارتكابها إلى رد فعل اجتماعي يثير في نفوس الأفراد ضرورة توقيع العقاب كما هو الحال في غيرها من جرائم القانون العام بل يرى أنها جريمة الشرفاء الذين لا يقبلون على الإستلاء على شيء مملوك للغير مهما كانت قيمته لكنهم لا يترددون عن تجاهل قواعد الضريبة، فضلا على أن الأشخاص المكلفين بالضريبة لا ينفذوا التزاماتهم المترتبة عن العلاقة الضريبية إلا خشية توقيع العقاب وليس لكونها واجبات أخلاقية قبل ذلك.

ورغم تغليب فكرة النفعية في تجريم أفعال الغش على النحو السابق بيانه بما يمس مباشرة الذمة المالية للمكلف بالدرجة الأولى ويجعلها في وضع سيئ، إلا أن ذلك كان ولا يزال غير كاف وحده لردع جريمة الغش الضريبي التي أصبحت مصدر قلق وتهديد للأمن الاقتصادي، ومن ثمة وجب اعتماد طرق وقائية على مستويات ثلاثة: النظام الضريبي، الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فعلى مستوى النظام الضريبي يجب العمل على وضع نظام منسجم خال من التعقيد والغموض من خلال الاعتماد على الصياغة القانونية المتسمة بالبساطة والوضوح وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط الضريبة وتحصيلها والعمل على إرساء نظام ضريبي مستقر وعادل واعتدال معدلها وتجنب الازدواج الضريبي وتحقيق المساواة بين المكلفين أمام القانون الضريبي و الحقيقة أن أهم خطوة في مجال قمع جرائم الغش الضريبي تتمثل في إعادة النظر في النصوص الضريبية التي عالجت هذه الجرائم و تصحيح ما يعتره من نقص و تناقضات و أخطاء و كانت المهمة لتكون أسهل لو أن المشرع الجزائري جمع القوانين الضريبية الخمسة في مجموعة واحدة كما هو الشأن بالنسبة للمشرع الفرنسي حيث سيتم في مثل هذه الحالة تخصيص جزء من هذه المجموعة للأحكام الجزائية.

أما على مستوى الإدارة الضريبية وأمام تزايد عدد المتعاملين الاقتصاديين في ظل الانفتاح على اقتصاد حر، بداية تحرير التجارة الخارجية، إلغاء وضع الإحتكار و الزيادة المحسوسة في حجم المعاملات التجارية فيجب مواكبة هذه الظروف بتزويد إدارة الضرائب بهياكل منظمة ووسائل عصرية وإطارات متخصصة في المجال الضريبي، ومنحها مكافآت تنطوي على حوافز فعالة قصد مواجهة الإغراءات التي تتعرض لها، فضلا عن دعم مجهودات لجان التنسيق والفرق المختلطة (إدارة جبائية، إدارة الجمارك، إدارة التجارة) المنشئة بموجب المرسوم التنفيذي 230/97 المؤرخ في 1997/07/27 وتوسيع مجال عملها وتنسيقه مع مختلف الإدارات الأخرى

والمؤسسات المالية التي يمكن أن تكون قنوات لمرور الأموال المتحصلة من جريمة الغش الضريبي.

أما على مستوى المكلف بالضريبة فيجب نشر الوعي الضريبي من خلال تحسيس المكلفين بأهمية دفع الضريبة ومآلها، والعمل على إزالة التوتر الحاصل بينهم وبين إدارة الضرائب.

إن الدراسة الجادة و المعمقة لهذه الطرق الوقائية من جريمة الغش الضريبي، و التي أفردنا لها الفصل الثاني من الباب الثاني من هذه المذكرة، تستوجب موضوعا مستقلا وبحثا شاملا، غير أن ذلك لا يكون ذو أهمية ما لم يتجسد في قانون مستقل وخاص بالوقاية من هذه الجريمة ومكافحتها ويضم على وجه الخصوص تدابير وقائية وأخرى استكشافية وأحكام جزائية وأخرى جبائية موحدة تخص التملص من كل أنواع الضرائب تكفي القاضي عناء البحث في أحكامها المبعثرة عبر مختلف القوانين الضريبية وقوانين المالية سيما وأن جريمة الغش الضريبي أضحت لا تقل خطورة عن جرائم الفساد والتهرب وتبييض الأموال، بل تعد عاملا مساعدا في انتشارها.

أولا : المراجع باللغة العربية.

1. الكتب :

1. أحسن بو سقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، الطبعة الخامسة عشر، 2013، دار هومة، الجزائر.
2. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة الأولى، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001.
3. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة التاسعة، دار هومة، الجزائر، 2009.
4. احمد زهير الشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر و التوزيع، 1997.
5. أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، الجزء الثاني، طبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
6. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
7. أمزيان عزيزة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2005.
8. توفيق حسن فرج، المدخل للعلوم القانونية، الدار الجامعية للطباعة و النشر، 1993.
9. جيلالي بغدادي، الاجتهاد القضائي في المواد الجزائية، الجزء الثاني، الديوان الوطني للإشغال التربوية، 2001.
10. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، دون تاريخ نشر.
11. حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة ، القسم الثاني، جامعة الاسكندرية، دون تاريخ نشر.
12. حسين صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دون دار النشر، 1963.

13. حسين محمد سمحان، محمود حسين الوادي و آخرين، المالية العامة من منظور إسلامي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ، 2010.
14. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
15. خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
16. دولار علي، عبد المنعم فوزي، مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1962.
17. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005.
18. رضا فرج، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر و التوزيع، الجزائر، 1976.
19. رفعت المحجوب ، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1987.
20. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1979.
21. سالم محمد الشوابكة، المالية العامة و التشريعات الضريبية، عمان، دار رند للنشر و التوزيع، 2000.
22. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، الطبعة الأولى، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
23. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
24. السيد عبد المولى ، التشريع الضريبي المصري ، مصر، دار الفكر العربي، 1977 .
25. صالح الرويلي ، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982.
26. صالح العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة و النشر، الجزائر، 2006.
27. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، لبنان، بدون طبعة، 1992.
28. عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير - التقييم - التصحيح، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.

29. عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جريب للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011.
30. علي لطفي ، إقتصاديات المالية العامة ، مكتبة عين شمس ، مصر ، القاهرة ، 1990.
31. عوض محمد، شرح قانون العقوبات، القسم العام، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2000.
32. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الينارق، عمان، الأردن، 1998.
33. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، 2008.
34. محمد الشناوي، جرائم النصب المستحدثة، دار الكتب القانونية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008.
35. محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر ، الجزائر، سنة 2003.
36. محمد حماد مرهج الهيبي، الخطأ المفترض في المسؤولية الجنائية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2005.
37. محمد خالد الهايني، خالد الخطيب الحبشي، المالية العامة و التشريع الضريبي، سوريا، منشورات جامعة دمشق، 2006.
38. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، 1978.
39. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008.
40. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية و الضرائب، الطبعة الأولى، دار النشر ICTIS، الجزائر، 2010.
41. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي و آثارها المالية و الإقتصادية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة. دون سنة نشر.
42. محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، الطبعة الأولى، دار الأوتل للنشر و التوزيع، 2001.
43. محمود عطية رياض، موجز في المالية العامية، دون دار النشر، 1960.
44. محمود نجيب حسني، جرائم الاعتداء على الأموال في قانون العقوبات اللبناني، المجلد الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، 1998.
45. منتصر سعيد حمودة، الجرائم الإقتصادية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010.

46. منور أوسرير، محمد حمو، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
47. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة للطبع، الجزائر، 2003.
48. نبيل صقر و العربي شحط عبد القادر، الإثبات في المواد الجزائية في ضوء الفقه و الاجتهاد القضائي، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2006.
49. نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية و التهريب، الطبعة الأولى، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013.
50. ياسين فؤاد توفيق و درويش حمد عبد الله، المحاسبة الضريبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1996.

II. المقالات و المجالات :

1. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مقال منشور في المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998.
2. بودالي محمد، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مقال منشور في مجلة العلوم القانونية و الإدارية، العدد الخامس، أبريل 2009.
3. يلس شاوش بشير، مداخلة بعنوان العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، مقال منشور بمناسبة اليومين الدراسيين حول الغش الضريبي و التهريب الجمركي، المنظمين على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009.
4. كريبي زبيدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مقال منشور في مجلة مجلس الدولة، العدد 07، سنة 2005.
5. معاشو عمار، مقال منشور بمناسبة اليومين الدراسيين حول الغش الضريبي و التهريب الجمركي، المنظمين على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009.
6. بوناظور بوزيان، مستشار بغرفة الجرح و المخالفات لدى المحكمة العليا، مقال منشور بمناسبة اليومين الدراسيين حول الغش الضريبي و التهريب الجمركي، المنظمين على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009.

III. الرسائل و المذكرات :

1. محمود جمام ، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2009 - 2010.
2. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الضريبي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991 - 2002، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2007 - 2008.
3. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب - دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، تاريخ المناقشة 2002.
4. عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية - دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري بين 1988 الى 1995، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، الخروبة، جامعة الجزائر، 1995.
5. عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الضريبي - حالة الجزائر ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص : مالية عامة، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي الدكتور يحي فارس بالمدينة، السنة الجامعية 2008 - 2009.
6. كشاوي إلياس، ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني - حالة الجزائر-، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص : تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2008 - 2009.
7. مداح حاج علي، الغش الضريبي، دراسة مقارنة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2008 - 2009.
8. أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002/2003.

9. محمد طالبي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001 - 2002.
10. بوشمال آمال، جريمة الغش الضريبي، مذكرة نهاية الدراسة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة السادسة عشر، السنة الدراسية 2007 - 2008.
11. نلمساني مامة، الغش الضريبي، مذكرة نهاية الدراسة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الثانية عشر، السنة الدراسية 2003 - 2004.
12. عوين أمين، الغش الجبائي، مذكرة نهاية الدراسة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة العاشرة، السنة الدراسية 2000 - 2001.

IV. النصوص القانونية

أ. الدساتير:

1. دستور 1996 ، الصادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 96 - 483 ، المؤرخ في 07 فيفري 1996 ، يتعلق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه باستفتاء 28 نوفمبر ، جريدة رسمية عدد 09 ، مؤرخ في 08 ديسمبر 1996 ، معدل ومتمم.

ب. الأوامر

1. الأمر 66 - 156 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري ، المعدل و المتمم.
2. الأمر رقم 76 - 101 الموافق 1976/12/09 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، الجريدة الرسمية العدد 102 ، الصادرة بتاريخ 1976/12/22.
3. الأمر رقم 76 - 102 الموافق 1976/12/09 ، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال ، المعدل و المتمم ، الجريدة الرسمية عدد 103 ، الصادرة بتاريخ 1976/12/26.
4. الأمر رقم 76 - 103 الموافق 1976/12/09 ، يتضمن قانون الطابع ، المعدل و المتمم ، الجريدة الرسمية العدد 68 ، الصادرة بتاريخ 1977/04/10.
5. الأمر 76 - 105 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون التسجيل ، المعدل و المتمم.

ت. القوانين

1. قانون الإجراءات الجبائية ، الصادر بقانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، المعدل و المتمم ، النص الكامل للقانون و تعديلاته إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2013 ، برتي للنشر ، الطبعة السابعة ، الجزائر ، 2014.
2. القانون 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 و المتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية عدد 28 ، بتاريخ 10 جويلية 1984.
3. القانون رقم 90 - 36 المؤرخ في 1990.12.31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، المعدل و المتمم ، المتعلق بقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4. قانون 11/02 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
5. قانون رقم 04 - 15 مؤرخ في 10 نوفمبر 2004 يعدل و يتم الأمر 66 - 155 المؤرخ في 08 جوان 1966 و المتضمن قانون العقوبات، جريدة رسمية عدد 71، مؤرخة في 10 نوفمبر 2004.
6. القانون رقم 06 - 24 المؤرخ في 26.12.2006 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85، الصادرة بتاريخ 27.12.2006.
7. القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 03، الصادرة بتاريخ 25/11/2007.
8. القانون رقم 11 - 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011.
9. القانون رقم 12 - 07 المؤرخ في 20 ديسمبر 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

ث. المراسيم :

1. المرسوم التنفيذي رقم 91 - 60 المؤرخ في 23/02/1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ، الجريدة الرسمية العدد 09 ، الصادرة بتاريخ 27/02/1991.
2. المرسوم التنفيذي رقم 97-290، مؤرخ في 27/07/1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، الجريدة الرسمية العدد 50 ، الصادرة بتاريخ 30/07/1997.
3. المرسوم التنفيذي رقم 98 - 288، المؤرخ في 13.07.1998 يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51، الصادرة بتاريخ 31.12.1998.
4. المرسوم التنفيذي رقم 06 - 327 المؤرخ في 18.09.2006 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، الصادرة بتاريخ 24.09.2006.

ج. القرارات الوزارية :

1. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009.02.21 ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009.03.29،

ص. الوثائق الرسمية باللغة العربية :

1. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، دليل المحقق الجزائري، 2005.
2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، 2006.

ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية.

I. LES OUVRAGES :

1. GHANES et autres, Commission Relations de Travail, « Le secteur informel - illusions et réalités- », CNES, 2003.
2. A. HAMINI, L'audit comptable et financier, Edition Berti, Algérie, 2001.
3. André MARGAIRAZ, La Fraude Fiscale et ses Succédanés, 2^{ème} Edition, Vaudoise Lausanne, Suisse, 1972.
4. DELBEZ Louis, Eléments de Finances Publiques, Paris, P.U.F, 1995.
5. GAUDEMET Paul-Marie, Précis de Finances Publiques, Editions Sciences, Paris.
6. J.C.MARTINEZ, La fraude fiscale, Edition PUF, France, 1999.
7. Jean LARGUIER et Phillippe CONTE, Droit Pénal des Affaires, Edition ARMAND COLIN, 9^{ème} Edition refondue, 1998.
8. Jean PRADEL et Michel DANTI-JUAN, Droit Pénal Spécial, 3^{ème} Edition, CUJAS, 2004.
9. Jean-Claude MARTINEZ, La Fraude Fiscale, Collection que sais-je?», 1^{ère} Edition, PUF, Paris, 1984.
10. Louis TROTABAS et Jean-Marie COTTERET, Droit Fiscal, 8^{ème} Edition, Dalloz, 1997, Paris.
11. Louis TROTABAS, Finances Publiques, France, Paris, Editions 1969.
12. Lucien MEHL, Sciences et Techniques Fiscales, Tome II, Presses Universitaires de France, Paris, 1959.
13. Michel BOUVIER et autres, Finances Publiques, 6^{ème} Edition, L.G.D.J, Paris, 2002.
14. P. LOÏC, Finances Publiques, Edition CUJAS, Paris, 1989.
15. Paul Marie GAUDEMET, Précis de Finances Publiques, TOM II, Edition Montchrestien, Paris, France, 1970.
16. Pierre DI MALTA, Droit Fiscal Pénal, Presses Universitaires de France, 1992.
17. V. J. Grosclaude et Ph. Marchessou, Droit Fiscal Général, Dalloz 5^{ème} Edition, 2005.
18. Jean Didier WILFRID, Droit Pénal Des Affaires, 5^{ème} Edition, DALLOZ, 2003.

II. CIRCULAIRES :

1. Circulaire N°135 du 15/02/2000, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts.
2. Circulaire N°52 du 22/02/1994, Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts.

III. DOCUMENTS OFFICIELS :

1. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Direction des Recherches et Vérifications, Guide du vérificateur de comptabilité, Edition, 2001.
2. Ministère des Finances, Direction Générale des Impôts, Guide du contrôle sur pièce, Direction des Recherches et Vérifications, Guide du contrôle sur pièce, 2003.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

| الصفحة | العنوان |
|--------|--|
| - | شكر وتقدير |
| - | الإهداء |
| - | قائمة المختصرات |
| V - I | المقدمة |
| 01 | الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة و الغش الضريبي |
| 01 | الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للضريبة |
| 01 | المبحث الأول : تعريف الضريبة و خصائصها |
| 01 | المطلب الأول : تعريف الضريبة |
| 03 | الفرع الأول : الضريبة في الفكر الاقتصادي |
| 05 | الفرع الثاني: الضريبة في الشريعة الإسلامية. |
| 06 | المطلب الثاني : خصائص الضريبة |
| 07 | الفرع الأول : الضريبة ذات شكل نقدي |
| 08 | الفرع الثاني : الطابع الإجباري و النهائي للضريبة |
| 08 | الفرع الثالث : مفهوم تغطية الأعباء |
| 09 | المبحث الثاني : الإطار القانوني للضريبة |
| 10 | المطلب الأول : نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي |
| 12 | المطلب الثاني : نظرية التضامن الاجتماعي |
| 13 | المبحث الثالث : هيكلية نظام ضريبي ناجع |
| 15 | المطلب الأول : قاعدة العدالة و قاعدة اليقين |
| 15 | الفرع الأول : قاعدة العدالة |
| 16 | الفرع الثاني : قاعدة اليقين |
| 17 | المطلب الثاني : قاعدة الملائمة و قاعدة الاقتصاد في النفقة |
| 17 | الفرع الأول : قاعدة الملائمة |
| 18 | الفرع الثاني : قاعدة الاقتصاد في النفقة |
| 20 | المبحث الرابع : أهداف الضريبة |

فهرس المحتويات

| | |
|-----------|--|
| 20 | المطلب الأول : الأهداف المالية |
| 21 | المطلب الثاني : الأهداف الاقتصادية |
| 21 | المطلب الثالث : الأهداف الاجتماعية |
| 22 | المطلب الرابع : الأهداف السياسية |
| 23 | خلاصة الفصل الأول |
| 24 | الفصل الثاني : مدخل لدراسة مفهوم الغش الضريبي |
| 24 | المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي |
| 24 | المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي |
| 26 | المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي. |
| 26 | الفرع الأول : التهرب عن طريق وجود ثغرات في التشريعات الجبائية |
| 27 | الفرع الثاني : تهرب منظم من قبل القانون. |
| 27 | الفرع الثالث : الامتناع عن إنشاء الواقعة القانونية التي يتناولها القانون الضريبي |
| 28 | المطلب الثالث : أنواع التهرب الضريبي |
| 28 | الفرع الأول : التهرب الضريبي وفقا للمقدار |
| 28 | الفرع الثاني : التهرب الضريبي وفقا للإقليم |
| 29 | المبحث الثاني : ماهية الغش الضريبي |
| 29 | المطلب الأول : مفهوم الغش الضريبي |
| 32 | المطلب الثاني : أنواع و صور الغش الضريبي |
| 32 | الفرع الأول : أنواع الغش الجبائي |
| 33 | الفرع الثاني : صور الغش الضريبي |
| 36 | المبحث الثالث : أسباب الغش الضريبي |
| 37 | المطلب الأول : الأسباب النفسية |
| 38 | المطلب الثاني : الأسباب الاجتماعية و السياسية |
| 40 | المطلب الثالث : الأسباب التشريعية |
| 40 | الفرع الأول : الغموض في التشريع الضريبي. |
| 41 | الفرع الثاني : التعارض في النصوص القانونية. |
| 41 | المطلب الرابع : الأسباب الإدارية |

فهرس المحتويات

| | |
|-----|---|
| 42 | الفرع الأول : نقص التنظيم على مستوى الإدارة الجبائية : |
| 42 | الفرع الثاني : تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية |
| 43 | المبحث الرابع : آثار التهرب الضريبي |
| 44 | المطلب الأول : الآثار المالية |
| 44 | المطلب الثاني : الآثار الاقتصادية |
| 45 | المطلب الثالث : الآثار الاجتماعية و السياسية |
| 46 | خلاصة الفصل الثاني |
| 47 | الباب الثاني: تجريم الغش الضريبي و سبل مكافحته و الوقاية منه |
| 47 | الفصل الأول : الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري |
| 48 | المبحث الأول : أركان جريمة الغش الضريبي |
| 49 | المطلب الأول : الركن الشرعي |
| 50 | المطلب الثاني : الركن المادي |
| 50 | الفرع الأول: إستعمال الطرق الإحتيالية. |
| 73 | الفرع الثاني : التملص من الضريبة أو الرسوم المفروضة (عنصر النتيجة) |
| 75 | الفرع الثالث : العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال و التملص من الضريبة |
| 76 | المطلب الثالث : الركن المعنوي |
| 77 | الفرع الأول : القصد العام. |
| 78 | الفرع الثاني : القصد الخاص |
| 80 | الفرع الثالث : عبء إثبات القصد |
| 83 | المبحث الثاني : معاينة جريمة الغش الضريبي و متابعتها |
| 83 | المطلب الأول : معاينة الجريمة |
| 83 | الفرع الأول : الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة و صلاحياتهم |
| 89 | الفرع الثاني : سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش |
| 94 | المطلب الثاني : متابعة الجريمة |
| 94 | الفرع الأول : آلية تحريك الدعوى العمومية |
| 98 | الفرع الثاني : الجهة القضائية المختصة محليا بنظر الدعوى العمومية |
| 101 | الفرع الثالث : المركز القانوني لإدارة الضرائب في الخصومة الجزائرية |

فهرس المحتويات

| | |
|------------|---|
| 102 | الفرع الرابع : تقادم الدعوى العمومية |
| 104 | المبحث الثالث : الجزاء المقرر لجريمة الغش الضريبي |
| 105 | المطلب الأول : الأشخاص الخاضعين للجزاء |
| 105 | الفرع الأول : الفاعل الأصلي |
| 106 | الفرع الثاني : الشريك |
| 108 | الفرع الثالث : المسؤول جزائيا عن فعل الغير |
| 109 | المطلب الثاني : العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي |
| 109 | الفرع الأول : العقوبات الجزائية |
| 129 | الفرع الثاني : الجزاءات الجبائية و طبيعتها القانونية |
| 137 | خلاصة الفصل الأول |
| 139 | الفصل الثاني : دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي و الوقاية منه |
| 139 | المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية |
| 140 | المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية و أهدافها. |
| 140 | الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية. |
| 141 | الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية. |
| 143 | المطلب الثاني : الإطار القانوني للرقابة الجبائية |
| 143 | الفرع الأول : سلطات الإدارة الضريبية |
| 148 | الفرع الثاني : الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة |
| 151 | الفرع الثالث : إلتزامات المكلف بالضريبة |
| 154 | المطلب الثالث : الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية. |
| 154 | الفرع الأول : الهياكل المركزية. |
| 156 | الفرع الثاني : المصالح اللامركزية (الخارجية) |
| 161 | المبحث الثاني : الرقابة الجبائية الداخلية. |
| 162 | المطلب الأول : أشكال الرقابة الجبائية الداخلية. |
| 162 | الفرع الأول : الرقابة الشكلية. |
| 163 | الفرع الثاني : الرقابة على الوثائق. |
| 163 | المطلب الثاني : سريان الرقابة الجبائية الداخلية. |

فهرس المحتويات

| | |
|-----|--|
| 164 | الفرع الأول : مقارنة المعلومات المتحصل عليها من الإدارة الضريبية. |
| 164 | الفرع الثاني : مراقبة مصداقية التصريحات الضريبية. |
| 165 | الفرع الثالث : إقفال ملف المكلف. |
| 166 | المبحث الثالث : المراجعة الجبائية الخارجية |
| 166 | المطلب الأول : التحقيق المحاسبي |
| 167 | الفرع الأول : إعداد برنامج التحقيق المحاسبي. |
| 168 | الفرع الثاني : مراحل التحقيق المحاسبي. |
| 170 | المطلب الثاني : مباشرة عملية التحقيق المحاسبي |
| 170 | الفرع الأول : فحص المحاسبة من حيث الشكل. |
| 172 | الفرع الثاني : فحص المحاسبة من حيث المضمون. |
| 175 | المطلب الثالث : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية |
| 176 | الفرع الأول : التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية. |
| 177 | الفرع الثاني : سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للمكلف. |
| 181 | خلاصة الفصل الثاني |
| 182 | الخاتمة العامة |
| 187 | قائمة المراجع |
| 199 | فهرس المحتويات |

ملخص

يعتبر الغش الضريبي من أخطر الجرائم وأكثرها إضراراً بمالية الدولة و سياستها الاقتصادية و ذلك في الوقت الذي لاقت فيه الجرائم الضريبية إجماعاً من طرف الفقه عن إعطاء دراسات مستفيضة عنها بالإضافة إلى ندرة الممارسة القضائية و المتابعات عن هذا النوع من الجرائم على المستوى المحلي، الأمر الذي يدعو إلى وجوب توجيه الإهتمام نحو هذا النوع من الجرائم و إعطائها نصيباً من الدراسة و هو الهدف المنشود من خلال هذا العمل.

لقد حاولنا معالجة الموضوع بالتعرض إلى ماهية الضريبة بما أنها تشكل محل الاعتداء في جريمة الغش الضريبي و كذا ماهية التهرب الضريبي وتكييفه القانوني والتعرف كذلك على أبرز الأسباب التي أدت إليه ومختلف الأساليب المستعملة من أجل التخلص من أداء الضريبة والآثار المنجزة عنه هذا من جهة.

ومن جهة أخرى تناولنا آليات مكافحة التهرب الضريبي من خلال معالجة أسبابه عن طريق وسائل وقائية ورقابية. كما تطرقنا إلى الوسائل القمعية بالرجوع إلى السياسة العقابية التي اتبعتها المشرع الجزائري في كل من المواد الجزائية و الجبائية من أجل إخضاع المكلفين بالضريبة لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها.

الكلمات المفتاحية : الضريبة، الغش الضريبي، الجريمة الضريبية.

Résumé

La fraude fiscale est l'un des crimes les plus graves et les plus dommageables pour les finances publiques et la politique économique de l'Etat, dans un moment où les infractions fiscales connaissent une réticence de la doctrine à effectuer des études approfondies sur ce type de crimes, ajouté à cela la rareté de la pratique judiciaire et les poursuites en ce qui concerne ce type de crimes à l'échelle locale, ce qui interpelle à la nécessité d'attirer l'attention sur ce type de crimes et de leur donner une part d'étude et c'est l'objectif recherché à travers ce travail.

Nous avons essayé de traiter ce sujet à travers l'étude de la nature de l'impôt, car c'est l'objet même de la fraude fiscale ainsi que la nature juridique de l'évasion fiscale et de mettre en évidence les raisons et les différentes méthodes utilisées pour se débarrasser de l'impôt et les effets qui en résultent d'une part.

D'autre part, nous avons traité la lutte contre les mécanismes d'évasion fiscale en traitant ses causes par des moyens de prévention et de contrôle. Comme nous avons parlé des moyens répressifs par référence à la politique pénale suivie par le législateur Algérien aussi bien en matière pénale qu'en matière fiscale et ce pour soumettre les contribuables à l'application et le respect de leurs obligations fiscales.

Mots clés: Impôt, Fraude fiscale, Crime fiscale.