



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة.



كلية الحقوق و العلوم السياسية.
قسم الحقوق

الحماية الجنائية للنظام الضريبي في الجزائر الغش الجبائي - دراسة حالة -

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص: قانون الأعمال.

تحت إشراف:

• د. حمادي ميلود.

إعداد الطالبة:

• بومداني منال.

لجنة المناقشة:

الدكتور عياشي بوزيان..... رئيسا

الدكتور حمادي ميلود..... مشرفا و مقرا

الدكتور عثمانبي عبد الرحمان..... عضوا مناقشا

الدكتور فليح كمال عبد المجيد..... عضوا مناقشا

السنة الجامعية

2020-2019

شكر وتقدير

الحمد لله على توفيقه وإحسانه، الحمد لله على فضله وإنعامه، الحمد لله على جوده وإكرامه
الحمد لله حمدا يوافي نعمه.

والصلاة والسلام على سيدنا محمد خير خلقه، وخاتم أنبياءه ورسله وعلى آله وصحبه
ومن اقتضى أثرهم.

أمّا بعد، فعملاً بقول الرسول عليه أفضل صلاة وأزكى سلام: " من لم يشكر الناس لم يشكر الله " أقدم شكري وجزيل إمتناني وفائق تقديري واحترامي لكل من منحني من وقته الثمين أو أفادني بعلمه الغزير وتوجيهاته القيّمة وملاحظاته الصائبة، و التي بفضل الله تعالى وبسببها خرج هذا البحث.

وأخص بالذكر الأستاذ المشرف **الدكتور حمادي ميلود** الذي تكرم عليّ بقبول الإشراف على هذه المذكرة فلم يبخل عليّ بتوجيهاته ونصائحه القيّمة وكان لي خير مرشد فجزاه الله ألف شكر وجعله في ميزان حسناته.

و الشكر موصول إلى أساتذتي الدكاترة، أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تحمّلهم عناء تصفح البحث وإثراءه، فلهم عظيم الشكر والتقدير
وجزاهم الله خير الجزاء.

كما أشكر كل من قدّم لي يد العون والمساعدة مادياً ومعنوياً، من قريب ومن بعيد، أساتذة وطلبة وإداريين. ونسأل الله عزّ وجلّ أن يجعل ذلك في ميزان حسناتهم، إنّه قريب مجيب.
بارك الله فيكم جميعاً.

الإهداء

الحمد لله الذي أنار لي طريقي وكان لي خير عون.

إلى أعلى ما أملك في هذه الدنيا. إلى من كانت السبب في مجهودي. إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها. إلى التي أنحني لها بكل إجلال وتقدير والتي أرجوا أن أكون قد نلت رضاها " أمي الغالية " أطال الله في عمرها.

إلى من أدين له بحياتي. إلى من كان عوناً وأضواء لي طريقي. إلى من أكن له مشاعر التقدير والإحترام والعرفان " أبي الغالي " أطال الله في عمره.

إلى كل أفراد عائلتي أخص بالذكر شموع حياتي أخواتي وفقههم الله. وإلى روح جدتي الطاهرة رحمها الله.

إلى صديقات عمري " عمراني رانيا " - " رماس هبة الله ".

كما أتقدم بالشكر والإمتنان إلى أساتذتي الأفاضل بكلية الحقوق، الذين ساهموا بتوجيهاتهم لي ونصائحهم، وأخص بالذكر الأستاذ "حمامي ميلود" والأستاذ "عثماني عبد الرحمان" جزاكم الله كل خير.

وأخيراً إلى كل من مد يد المساعدة من قريب أو بعيد وساعدني في إتمام هذا العمل، " إلى كل فاه وقلب دعا لي دعوة نجاح".

بومداني منال

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

ص: صفحة

ج: جزء.

ط: طبعة.

د.ج: دون جزء.

د.ط: دون طبعة.

د.ب.ن: دون بلد النشر.

د.س.ن: دون سنة النشر.

ج ر: الجريدة الرسمية.

ق ع: قانون العقوبات.

المقدمة

تعتبر الضريبة أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها تمثل موردا هاما لخزينة الدولة، كما تساهم في المحافظة على الإستقرار الإقتصادي ومعالجة ظاهرة التضخم ودفع عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة.

و الجزائر نتيجة منهج الإستيراد طيلة ثلاث عقود من الزمن والتزايد المستمر للنفقات العامة أجبرت على اتخاذ سياسة مالية تحقق التوازن الإقتصادي، حيث يسمح فيها للخزينة العامة بالبحث عن مصادر تمويل ثابتة ومستقرة.

لذلك أعطت الدولة أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية، وهذا لمكانتها و أهميتها في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة المتزايدة، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور و مساهمة الجباية العادلة في تغذية الخزينة، حيث قام المشرع الجبائي بتعديلات وإصلاحات جذرية لنظام الجبائي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب، وذلك من أجل زيادة الفاعلية للأنشطة الإقتصادية ومحاولة التطور والزيادة في التقدم الإقتصادي، حيث طال هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية التي لم تحقق الأهداف المنشودة لتميز النظام الجبائي بالتعقيد وتعدد الضرائب والأوعية، مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات التهرب الضريبي التي أصبحت تشكل ظاهرة تتوسع بشكل متزايد، وبهذا أصبح التهرب الضريبي يشكل احدى المعوقات الأساسية للتنمية الإقتصادية، الأمر الذي يستوجب مكافحته باعتماد آليات وإجراءات صارمة وبصفة مستمرة وبسبب اكتشافه بسبب النقص في التنمية المعتبرة التي يمكن أن يحدثها التهرب الضريبي في الخزينة العمومية لدى الدولة.

لقد نتج عن فرض الضرائب بسبب التوسع في المشاريع الذي صاحب ظهور النظريات الإقتصادية الحديثة إلى عدم تمكن الأفراد من الادخار فأدى بهم هذا إلى الشعور بالخوف من المستقبل، مما أدى بهم الأمر إلى التمرد و عصيان القوانين الضريبية معتمدين في ذلك على كل وسائل الغش من أجل درأ الخطر الذي يحق بهم معتقدين بأنها وسيلة رعية لمحاربة مغالاة الدولة في فرضها للضريبة، ومن أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل ميزانيتها هي الضريبة، هذه الأخيرة تعتبر من أهم العناصر في مالية الدولة، بل وأصبحت تعكس الصورة الإقتصادية والسياسية والاجتماعية لها، فهي أداة لمعالجة دورات الركود والتضخم الإقتصادي وكذلك هي تعكس صورة التوجه السياسي لبلد ما، وهي أيضا أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية والحد من التفاوت الصارخ في توزيع الثروات، كل هذه الأدوار المهمة للضريبة تجعل التهرب من دفعها تهديما لإمكانيات الدولة، وحائلا دون تحسين المستوى المعيشي للأفراد وكادحا لعجلة التنمية الإقتصادية، وهنا تظهر أهمية محاربة هذه الظاهرة والبحث عن الطرق الكفيلة للحد من انتشارها.

ولهذا تطرقت لاختيار هذا العنوان لكونه ذو أبعاد ثلاث، فهو إما يقصد به ظاهرة الغش الضريبي أو جريمة الغش الضريبي أو مكافحة الغش الضريبي، وبذلك يكون هذا العمل ذو نظرة شاملة لجميع هذه الأبعاد يعبر عن الغش الجبائي بالغش الضريبي، وهذا لكون المشرع الجزائري لم يفرق بينهما واستعمل مصطلح الغش الضريبي للتعبير عن الغش الجبائي، ولذلك فإنه في هذا الموضوع لم يتم التفرقة بينهما فتارة تستعمل مصطلح الغش الضريبي وتارة أخرى الغش الجبائي.

يرجع اختيار هذا الموضوع لأسباب متعددة تتمثل أساسا في:

- يعتبر موضوع الحماية الجنائية للنظام الضريبي في الجزائر موضوعا دقيقا وحساسا، وذلك باعتبار الضريبة أداة مهمة في السياسة المالية ومورد هام لخزينة الدولة.

- تعتبر الضريبة من المجالات التي اهتم بها المشرع الجزائري، حيث خصها بتشريع خاص وهو قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- إلقاء الضوء على أهمية التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي باعتبارهما مصطلحين متشابهين.

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرض لموضوع النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، ويبدأ ذلك بإعطاء نظرة شاملة لظاهرة الغش الضريبي، ثم وضعها في إطارها القانوني الذي يندرج في الإطار العام للجريمة الاقتصادية، ولبلوغ الهدف من هذه الدراسة والمتمثل في ابراز ماهية النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، لا بد من مراعاة خصوصية هذا الموضوع.

تماشياً مع أهمية الموضوع والأسباب التي دفعت لدراسته، وفي ظل الصعوبات التي واجهتها في اعداده، والتي علينا حصرها أولاً و كأهم عائق الظروف التي تمر بها في ظل جائحة كورونا وعدم تمكني من استعارة الكتب، وكذلك قلة المراجع المتخصصة مع ضيق الوقت من أجل التمكن من إنجاز عملنا على أكمل وجه.

تأسيساً على ذلك يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف نظم المشرع الجزائري الحماية الجنائية للنظام الضريبي في الجزائر؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية وهي:

- ما مفهوم الغش الضريبي؟ وما الفرق بينه وبين التهرب الضريبي؟
- ما هي أساليب التهرب الضريبي في الجزائر؟
- ما هي أشكال الرقابة الجبائية وإجراءاتها والأدوات المستعملة فيها؟

وللإجابة على هذه الإشكاليات كان لابد من اتباع منهج محدد وفق خطة معينة، وذلك بالاعتماد على المنهج التحليلي الذي ينطلق من تحديد مفهوم الغش الضريبي بتمييزه عن المفاهيم المشابهة له، ثم استعراض صورته وأسبابه، فالتعرض لآثاره لإبراز سلبية هذه الظاهرة، وتعليل تجريم المشرع لها، من خلال التركيز على تكييف واقعة الغش الضريبي وفق للأركان العامة للجريمة، والتعرض لمجموعة الإجراءات والعقوبات التي قررها المشرع لقمعها وإبرازها من خلال ذلك خصوصية النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي سواء من حيث الأركان أو المتابعة الجزائية والعقوبات المقررة لها من خلال تحليل جملة النصوص القانونية التي سنها المشرع في هذا المجال.

فجاءت الخطة مقسمة إلى فصلين: الفصل الأول بعنوان ماهية الغش الجبائي يحتوي على مبحثين تناول المبحث الأول منها مفهوم الغش الضريبي، أما المبحث الثاني فاحتوى على مفهوم التهرب الضريبي.

بينما يتعلق الفصل الثاني بجريمة الغش الجبائي في مبحثين، تناول الأول البيان القانوني لجريمة الغش الجبائي، في حين تضمن المبحث الثاني الجزاء و إجراءات الوقاية من الغش الجبائي.

الفصل الأول

ماهية الغش الضريبي

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي.

تعد الضريبة عبئاً على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر، وإنما يدفعها باعتباره عضواً في المجتمع ومساهمة منه في النفقات العامة، ومن هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفادي تحمل العبء الضريبي، و لتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من بسيطة وعادية إلى تلك المعقدة، وهذا ما يصطلح عليه ظاهرة الغش الضريبي.

يسعى المكلف لتجنب الضريبي بعدة طرق ومنها الطرق غير المشروعة كالتدليس والاحتيال أو ما يعرف بالغش الضريبي، الذي يرتبط بعدة مفاهيم مشابهة له، وهذا ما يشكل صعوبة في تحديده وضبط مفهومه، حيث اختلفت الآراء بشأنه لاختلاف الزاوية التي ينظر منها إليه.

وصنف الباحثون الغش الجبائي وفقاً لمعيار طبيعة الغش الذي يرتكبه المكلف إلى غش ضريبي وطني ودولي. فظاهرة الغش الجبائي انتشرت في مختلف دول العالم، ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب الاقتصادية والتشريعية، وأخرى إدارية أثرت سلباً على المال العام بصفة خاصة وعلى اقتصاديات دول العالم بصفة عامة، بشكل هدد استقرار الدولة وأمنها السياسي والاجتماعي.

المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي.

أثرت ظاهرة الغش الجبائي في مختلف الدول وعبر العصور، وبالرجوع إلى المشرع الضريبي نجد أن الغش الجبائي معقد يصعب تحديد تعريفه، نظراً لتداخل مفهومه مع مفاهيم أخرى مشابهة له، غير أنه يختلف عنها من حيث المعايير المعتمدة في تصنيفه، حيث ينقسم الغش الضريبي من حيث طبيعته إلى غش ضريبي بسيط، و من حيث الحيز الجغرافي الذي يقع فيه فينقسم إلى غش ضريبي وطني ودولي، والذي عرف انتشاراً واسعاً، ويرجع ذلك إلى مجموعة من العوامل الإقتصادية والسياسية والتشريعية، وأخرى تتعلق بالإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي.

لقد تعدد التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي، من طرف المؤلفين فقهاء القانون حول الظاهرة وهذا باختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث، ومن بين هذه التعاريف نجد:

الفرع الأول: التعريف الفقهي.

تعريف " lucien Mehl": يعرف الغش الضريبي بأنه: " خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة وتخفيض وعائها"¹.

و عرفه الفقيه " Camille Rosier" بأنه: " يشمل الغش الضريبي على كل الحركات والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات"².

وعرفه الفقيه "جامع أحمد": "هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع أساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره".

¹ عوادى مصطفى و رجال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، د ط، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2011، ص5.

² المرجع نفسه، ص5.

الفرع الثاني: التعريف القانوني.

يعرف الغش الضريبي على أنه: " كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم أي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كلياً أو جزئياً"¹.

وحسب المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الغش الضريبي يتمثل في:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
 - إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيادها.
 - تسليم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:
- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي.
 - يتم الغش الضريبي بوسائل مادية أو محاسبية وغيرها من أجل عدم دفع الضريبة.
 - يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة.

لذلك يمكن أن نوجز مختلف التعاريف السابقة في التعريف التالي:

"الغش الضريبي هو كل مخالفة واضحة وصريحة للقانون الجبائي باستعمال وسائل مادية ومحاسبية وغيرها من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي"².

¹ عوادي مصطفى و رجال نصر، المرجع السابق، ص10.

² المرجع نفسه، ص10.

المطلب الثاني: التمييز بين الغش الضريبي وبعض المصطلحات المشابهة له.

ميز المشرع الجزائري الغش الضريبي عن غيره من المصطلحات المشابهة له، ويتضح ذلك من خلال المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وسيتم التطرق إليها فيما يلي:

الفرع الأول: تمييز الغش الضريبي عن التهرب المشروع.

يتمثل التهرب المشروع في قيام المكلف بالضريبة باستغلال بعض الثغرات القانونية بهدف الإفلات من دفع الضريبة المفروضة عليه دون أن يكون في موضع المخالف للقانون، ومن جهة أخرى يمكن أن يحدث هذا النوع من التهرب من خلال تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وفي كلتا الحالتين يتحقق التهرب المشروع لشخص ما عن طريق الإمتناع عن التصرف الموجب للضريبة أو بالإمتناع عن الواقعة المنشئة لها كالتوقف الكلي أو الجزئي للمكلف عن استهلاك السلعة التي تخضع لضريبة الإستهلاك، وعادة ما يتم التعبير عن التجنب المشروع بمصطلح "التهرب"، الأمر الذي يؤدي إلى الخلط بين المفهومين، وبالرجوع لأراء الفقهاء يتضح الإختلاف بينهما فمن الناحية القانونية يرى بعض الفقهاء أن هناك فرق بين التهرب والغش الضريبي، حيث أن كل مخالفة صريحة للقانون الجبائي وعدم الإمتثال له يعتبر غشا وتديسا ضريبيا، بينما التهرب الضريبي المشروع يتم باستغلال المكلف للثغرات القانونية، بحيث لا يكون مسؤولا، فالمسؤولية على وجود هذه الثغرة القانونية تقع على عاتق المشرع. أما بالنسبة للفقهاء الإقتصاديين فلا يفرقون بين الغش و التهرب الضريبي لأن كل منهما يؤثر سلبا على الحصيلة الجبائية وبالتالي على خزينة الدولة¹.

¹ رجال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية الحقوق و العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006-2007، ص 24.

الفرع الثاني: تمييز الغش الضريبي على الإقتصاد الموازي.

يقصد بالإقتصاد الموازي كل نشاط اقتصادي يمارس خارج الإقتصاد الرسمي، ويصطلح عليه بعدة مصطلحات أخرى كالإقتصاد الخفي والأسود وكلها تهدف لغاية واحدة وهي الإفلات من أية رقابة مالية أو جبائية، وفي تصريح للوزير الأول فإن السوق الموازية تهيمن على الإقتصاد الوطني بحوالي 3500 مليار دولار، وعادة ما توظف هذه الأموال لتمويل أنشطة إقتصادية مختلفة سواء كان النشاط مشروع قانونا ولا يتم التصريح بوجوده لدى المصالح الضريبية، أو كان ممنوع قانونا كتجارة المخدرات. ومن أهم خصائص الإقتصاد الموازي عدم الخضوع للقيود التنظيمية التي يخضع لها الإقتصاد الرسمي في أغلب إجراءاته سواء من حيث القواعد المتعلقة بالأجر أو نظام العمل و السوق¹.

يشارك الغش الضريبي و الإقتصاد الموازي في عدم معرف الإدارة الضريبية للمداخل الحقيقية للمكلفين بالضريبة، ويختلفان من حيث أن الغش الضريبي يتم باستعمال المكلف لطرق تدليسية احتيالية لتتملص من الضريبة مع التصريح بوجود النشاط أمام الإدارة الضريبية المختصة ويكون النشاط الإقتصادي غير ممنوع قانونا. أما الإقتصاد الموازي يكون فيه النشاط غير مصرح كليا لدى الإدارة الضريبية، ويشمل الإقتصاد الموازي كل نشاط غير ممنوع قانونا، وفي حالات أخرى يمكن أن يكون النشاط ممنوع قانونا كتجارة المخدرات².

الفرع الثالث: تمييز الغش الضريبي عن الجنات الضريبية.

يقصد بها: " كل دولة لها سيادة يقر تشريعها الضريبي عدة مزايا و اعفاءات ضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لهذه الدول".

¹ بورعدة حورية، الإقتصاد غير الرسمي في الجزائر -دراسة سوق الصرف-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الإقتصاد، كلية العلوم الإقتصادية علوم التسيير علوم تجارية، جامعة وهران، 2014، ص ص 22-24.

² سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، القاهرة، 1999، ص 129.

تمتاز الدول التي تعرف باللجنة الضريبية بانخفاض مستوى العبء الضريبي و الإستقرار الإقتصادي والسياسي، وسرية المعلومات التجارية والبنكية، إضافة لانخفاض القيود على عمليات صرف العملة وتجنب عقد أو الانضمام للاتفاقيات الجبائية الدولية، مما نتج عنه استقطاب العديد من المستثمرين، والمتهربين ضريبيا دون الأخذ بعين الإعتبار شرعية ومصدر أموالهم.

انتقدت منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية سياسة الجنات الضريبية واعتبرتها مخالفة للقواعد القانونية، بحيث أنها تسمح بالتملص الضريبي¹، وتعتبر الشركات دولية النشاط من أكثر المتعاملين الإقتصاديين الذين يلجؤون للإستثمار في الجنات الضريبية بإنشاء فروع أخرى لها بغرض الإستفادة من الحوافز الضريبية أي يقرها نظامها الضريبي، التي يمارس النشاط المصرفي فيها حوالي 500 مصرف مسجل، وبالإضافة إلى ذلك فإن صندوق النقد الدولي أحصى ما يزيد عن 2000 مليار دولار تظل مهربة عبر المصارف²، ومعظمها يتواجد في الأراضي الألمانية، والبريطانية والأمريكية و اليابانية.

يتضح من خلال ما سبق صعوبة تمييز ظاهرة الغش الضريبي عن الظواهر الأخرى المشابهة لها، إلا أنه من خلال التدقيق في هذه الظواهر يمكننا استخلاص العناصر المميزة لظاهرة الغش الضريبي، حيث أن الغش الضريبي يتميز باجتماع العنصر المادي المتمثل في فعل التملص أو الإفلات من الضريبة، والعنصر المعنوي الذي يتمثل في سوء النية أو قصد المكلف التهرب من أداء الضريبة المفروضة عليه عن طريق الغش بأشكاله المختلفة.

يتضح من خلال تعريف الفقهاء حول ظاهرة الغش الضريبي أنها لم تستطع وضع تعريف جامع مانع لمصطلح الغش الضريبي، فهي مجرد محاولات فقهية لتعريفه، وذلك لصعوبة الإلمام بكل عناصر الغش الضريبي، إلا أنه يمكننا أن نعرف الغش الضريبي بأنه: " كل إفلات أو محاولة

¹ سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 31.

² قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدينة، 2008، ص 31.

الإفلات من الضريبة باستعمال طرق نص المشرع على عدم شرعيتها في القوانين الضريبية المختلفة، أما بالنسبة لموقف المشرع الجزائري¹ فإنه لم يعرفه ولكن التصرفات التي تشكل غشا وتتضمن مخالفة للواجب، وتستهدف الانحراف عن قاعدة إلزامية الضريبة هي التي يعاقب عليها بموجب القانون²، ويتضح ذلك من خلال نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي حددت خمسة أفعال تشكل غشا ضريبيا والتي تتمثل أساسا في:

- إخفاء المكلف بالضريبة أو محاولة إخفاءه للمبالغ أو المنتوجات التي تخضع للرسم على القيمة المضافة كالمبيعات التي تتم بدون فاتورة.
- تقديم المكلف بالضريبة لوثائق مزورة أو غير صحيحة لتبرير طلب الحصول على تخفيض أو إعفاء من الرسم على القيمة المضافة، أو الإستفادة من الإمتيازات الجبائية.
- إغفال تقييد الحسابات أو تقييدها بشكل غير صحيح في دفتر اليومية أو الجرد بنية التملص من الضريبة.
- تنظيم المكلف لإعساره أو وصفه لأية عراقيل من شأنها الحلول دون تحصيل الضريبة المستحقة عليه.
- كل فعل أو سلوك يهدف للتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة بشكل صريح ويتبين ذلك من خلال التصريحات المودعة على مستوى الإدارة الضريبية³.

سار المشرع الجزائري في نفس اتجاه المشرع الفرنسي، حيث يمكن مقابلة أحكام المادة 193 من قانون الضرائب المماثلة والرسوم المباشرة بالمادة 1741 من قانون الضرائب العام الفرنسي، والتي جاء في الفقرة الأولى منها ذكر للأفعال التي اعتبرها المشرع الفرنسي غشا ضريبيا على سبيل المثال، وهي كل غش أو محاولة لغش الإدارة مهما كان الشخص الذي تصدر منه

¹ صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص ص 33-34.

² رجال ناصر، المرجع السابق، ص 48.

³ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

أو من الدفع الكلي أو الجزئي للضرائب المنصوص عليها قانونا، بصفة إدارية سواء أغفل تقديم تصريحه الضريبي في الآجال المحدد أو تملص من جزء من الضريبة أو بتنظيم أي طريقة أخرى للغش.

طبق القضاء الفرنسي أحكام هذه المادة حيث أدان القاضي الجزائري رب عمل أخفى بصفة إرادية بالضريبة على الدخل، واستفادة من نظام جبائي لا يستحقه قانونا مخادعا للإدارة الجبائية، وتمكن من التملص من دفع جزء من المبالغ المستحقة عليه ضريبيا تحت غطاء شركة مدنية عقارية.

المطلب الثالث: أسباب و آثار الغش الجبائي.

إذا كان من الصعوبة تحديد ظاهرة الغش الضريبي الذي يمثل عامل استنزاف كبير للخزينة والمداحيل، فالأمر كذلك بالنسبة لتحديد أسباب تفاقم هذه الظاهرة العويصة، فالأسباب تمس من جهة المجتمع وبالتالي الممول، ومن جهة أخرى تمس النظام الجبائي كهيكل رقابة وتحقيق، وسيتم التعرض في هذا المطلب إلى أسباب الغش الجبائي (الفرع الأول)، ثم الآثار المترتبة عن الغش الجبائي (الفرع الثاني)، وذلك على النحو الآتي بيانه.

الفرع الأول: أسباب الغش الجبائي.

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي والقضاء عليها مسألة مهمة، أولتها الدول عناية خاصة، حيث ظهرت عدة دراسات علمية حاولت ضبط الأسباب التي أدت إلى تفشي هذه الظاهرة في المجتمع والتي تتنوع إلى أسباب إقتصادية (أولا) و سياسية (ثانيا)، وأسباب أخرى تتعلق بطبيعة التشريع الضريبي السائد (ثالثا) وأخرى بالإدارة الجبائية (رابعا)، والمكلف بالضريبة (خامسا).

أولاً: الأسباب الاقتصادية:

يمكن تصنيف الأسباب الاقتصادية للغش الضريبي إلى مجموعتين، الأولى ترتبط بالوضع الاقتصادية العامة للوطن، والأخرى أسباب اقتصادية ترتبط بالوضع الاقتصادية للمكلف بالضريبة.

أ- الأسباب الاقتصادية العامة¹:

تعتبر فترات الكساد التي يمر بها اقتصاد أي بلد مناخاً محفزاً ودافعاً للغش الضريبي بسبب قلة النقود، وانخفاض دخل المكلفين وضعف قدرتهم الشرائية التي تؤدي بالضرورة إلى عدم تحملهم لأي زيادة في العبء الضريبي، وهو عكس ما يحدث في فترات الرخاء والازدهار الاقتصادي حيث تكثر النقود ويرتفع دخل الأفراد وتنخفض الأسعار بسبب الزيادة في العرض الأمر الذي يُيسر عملية نقل العبء الضريبي إلى المستهلك.

يعتبر انتشار الاقتصاد الموازي سبب آخر لارتفاع نسبة الغش الضريبي، فعدم التنظيم المحكم لسوق السلع والخدمات، وانتشار المنافسة غير المشروعة² وغياب الشفافية في المعاملات التجارية ساهم بشكل كبير في إفلات مبالغ مالية ضخمة من الرقابة الجبائية، والتي يتم تداولها في الأسواق الموازية، وأهم مثال لهذا الأمر الأزمة البترولية الجزائرية لعام 1986، حيث عرف المجال الاقتصادي ركوداً كبيراً فشكّل ذلك مجالاً خصباً لانتشار السوق الموازية، والغش الضريبي حيث عادة ما يلجأ المكلفون لرشوة المصالح الإدارية مقابل تسترهم على أنشطتهم غير المشروعة.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي إشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 294.

² شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، ص 85.

ب- الأسباب المتعلقة بالوضع الاقتصادية للمكلف:

تغيير الوضعية الاقتصادية السيئة للمكلف أحد العوامل الرئيسية التي تجعل المكلف يميل للتخلص من الضريبة بكل الطرق الممكنة، غير أن الدراسات أثبتت أنه في الجزائر بالرغم من الوضع المالي المزدهر للمكلف، إلا أنه يلجأ للغش، حيث يصرح بمدخيل غير حقيقية لا تتناسب مع نمط المعيشة اليومي الذي يتميز بالرفاهية بسبب ارتفاع وتنوع المدخيل التي لم يصرح بها أمام إدارة الضرائب.

ثانيا: الأسباب السياسية:

تعتبر الضريبة أداة للتحكم في سياسة الدولة¹، حيث انتهجت الجزائر بعد الإستقلال النظام الإشتراكي الذي ساهم في تكوين وبلورة نمط النظام الجبائي الذي ساد في الجزائر في تلك المرحلة، غير أن هذا النظام تميز بكثرة سلبياته، حيث استفحلت ظاهرة الرشوة والغش ش الضريبي في المجتمع الجزائري، بشكل لا يدع مجال للشك في فشل السياسة الجبائية التي انتهجتها الجزائر في تلك المرحلة، وقد قلل وجود الموارد الناتجة عن المحروقات من اهتمام الدولة بالجباية العادية التي اعتبرت موارد ثانوية²، غير أن تراجع أسعار البترول في السوق الدولية لاحقا، وتدهور السياسة الاقتصادية للجزائر ابتداءً من عام 1986 ساهم في ازدياد انتشار الغش الضريبي بسبب احساس المواطنين بعدم قدرة الدولة على تلبية حاجياتهم³، وترتب عن هذا الوضع ضعف الحصيلة الضريبية⁴، و امتدت آثاره لسنوات لاحقة مما دفع بالدولة الجزائرية لمحاولة التركيز على الجباية العادية.

¹ خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 122

² رزق كمال عمور سمير، تقييم عملية إحلال الجباية العادية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 5، د س ن، ص 319.

³ غوفي خالد، أثر التهريب الضريبي على مدخيل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص 26.

⁴ عيتر سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012، ص 76.

ثالثا: الأسباب التشريعية:

يتم تحديد الأوعية والمعدلات الضريبية وتحصيلها من المكلفين بها عن طريق التشريع، غير أن هذه التشريعات لا تخلوا من العيوب والثغرات التي ساهمت في نشأة وانتشار ظاهرة الغش الضريبي¹، وتظهر هذه العيوب خاصة في تعدد القواعد الضريبية أحيانا، وارتفاع النسب الضريبية في حالات أخرى²، إضافة لعدم وضوح قوانين الضرائب وغموضها، حيث تتحمل عدة تأويلات، وساهم ذلك في صعوبة فهم التشريعات الضريبية، وتشكل حافز قوي لتهرب المكلف من أدائها³، خاصة وأن النظام الجبائي الوطني يتضمن مجموعة واسعة من الضرائب التي تمول الميزانية العامة والجماعات المحلية (البلدية، الولاية)، حيث تعتبر الضرائب التي تحصل لفائدة الميزانية العامة ضرائب مباشرة، والتي تحصل لفائدة الجماعات المحلية ضرائب غير مباشرة وتتضمن الضرائب المباشرة ضريبة الدخل الإجمالي، ضريبة أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، رسم التطهير. أما الضرائب غير المباشرة تتضمن رسم المرور، رسم الضمان، حقوق التسجيل، إضافة إلى حقوق الطابع.

تتميز القوانين الجبائية بالمرونة، فهي محل تعديل وتغيير مستمر وذلك وفق ما يتناسب مع التطورات والتغيرات الاقتصادية التي تحدث و التي يكون لها تأثير على مختلف المجالات⁴، حيث تعتبر الضريبة وسيلة لإعادة توازن الميزانية العامة للدولة خاصة في أوقات الأزمات

¹ عيتر سليمان، المرجع السابق، ص 77.

² ناصر مراد، المرجع السابق، ص 292.

³ فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة (2000-2010)، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص 54.

⁴ شكلاطة رحمة، المرجع السابق، ص 54.

المالية، فالإعفاءات وتخفيض الأعباء الجبائية التي يتم فرضها على الإنتاج تعتبر التي تلجأ إليها سواء لتشجيع الادخار أو الاستثمار¹.

تعتبر الإعفاءات الضريبية امتياز تمنحه الدولة لبعض المكلفين وفق شروط وظروف معينة وقد ذكرت هذه الإعفاءات في قانون الضرائب المباشرة والرسوم، و من بينها:

- الإعفاءات الضريبية على أرباح شركات IBS:

تفرض الدولة على الشركات ضريبة تسمى الضريبة على أرباح الشركات، وتتميز هذه الضريبة بأنها ضريبة سنوية ملزمة للشركات مهما كان شكلها، وغرضها وموضوعها سواء كانت شركات أشخاص أو الأموال، إذا طلبت الإخضاع للضريبة على أرباح الشركات²، الأمر الذي أكدته المشرع الجزائري في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعدلت هذه المادة عدة مرات بموجب قوانين المالية السنوية.

الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة:

استحدث المشرع الجزائري الرسم على القيمة المضافة بموجب المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991 حيث نصت على أنه: "يؤسس رسم على القيمة المضافة ورسم خاص على عمليات البنوك والتأمينات..."³، وترتب عن ذلك إلغاء الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، وذلك لعدم ملائمتها للإصلاحات التي شهدتها الإقتصاد الوطني، أما بالنسبة لتطبيق هذه الضريبة في دول أخرى فإنه في المغرب مثلاً: استحدثها المشرع المغربي بموجب الإصلاح الضريبي لعام 1984 ودخلت قبل التنفيذ منذ عام 1986.

¹ فرحي محمد، سياسة الإعفاءات الضريبية في الإقتصاد الجزائري و آثارها الإقتصادية والإجتماعية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2003، ص66.

² بن عمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، ج 01، ط 02، دار هومة، الجزائر، 2009، ص 10.

³ المادة 65 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57.

يفرض الرسم على القيمة المضافة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الإقتصادية والتجارية ويعبر عن القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاك الوسيط للسلع والخدمات وهي ضريبة غير مباشرة على الإستهلاك تجمع من طرف المؤسسة لفائدة الدولة، ويتحملها المستهلك النهائي¹، وتلجأ الدولة إلى اعتماد هذه الضريبة لتنشيط حوافز الاستثمار وتدفقات رؤوس الأموال²، غير أنه عادة يعفي المستثمر الأجنبي منها فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تدخل مباشرة في إنجاز الاستثمار.

رابعا: الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية:

تعد النقائص والسلبيات التي تعاني منها الإدارة الجبائية من الناحية المادية والبشرية من العوامل الرئيسية التي أدت إلى انتشار ظاهرة الغش الضريبي، فغياب المفاهيم الحديثة في تسيير المصالح الجبائية في مختلف القابضات و المفتشيات الجهوية أو المديريات الولائية وضعف تكوين موظفيها، وسيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري بسبب غياب التجهيزات المكتبية الحديثة كأجهزة الإعلام الآلي، ادت لكثرة الأخطاء المحاسبية التي يقع فيها عادة موظفي الإدارة الضريبية. كل هذه الأسباب عمقت من عدم ثقة المكلف بالدولة من أجل الإفلات من أداء الواجب الضريبي³.

خامسا: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

تلعب العوامل النفسية للمكلف دور هام في انتشار ظاهرة الغش الضريبي، حيث ينشأ عند هذا الأخير الشعور بالإكراه الناتج عن ثقل عبء الضرائب التي تجبره السلطات العامة على دفعها دون أن يكون له مقابل مادي مباشر، فيسعى بالتالي لتجنبها بكل الطرق

¹ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 02، د ب ن، 2003، ص 27.

² قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياتي، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 216.

³ عتير سليمان، المرجع السابق، ص ص 76-77.

الممكنة، ولاسيما منها الطرق غير المشروعة، وساعد ذلك على ضعف الوعي الأخلاقي للمكلف و إحساسه بعدم المساواة والعدالة الضريبية وجهله لأهمية الضريبة في تحقيق التنمية¹.

الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن الغش الجبائي.

هناك مجموعة من الآثار التي تترتب على الغش الضريبي، منها:

01) الآثار المالية للغش الضريبي:

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العمومية وضياع نسب هامة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية²، وميزانية الجماعات المحلية سواء كانت بلدية أو ولاية، فالغش الضريبي بشكل عام يخل بالسياسة المالية للدولة³، ويترب عن ذلك عدم قدرة الدولة على أداء وظيفتها الإقتصادية والسياسية و الإجتماعية، الأمر الذي يساهم في الإخلال بمبدأ العدالة الإجتماعية وانخفاض الدخل القومي والفردى، وعجز في الميزانية العامة بشكل يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى لسداد هذا العجز كالقروض الداخلية والخارجية التي يترتب عنها عدة انعكاسات سلبية في حالة عدم سدادها، يشكل ذلك عبء ثقيل عن الدولة.

ويترب عن التأخر في دفعها ارتفاع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام، واستمرار ذلك لمدة طويلة يؤدي لفقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد المترتبة عن تسديد الدين العام⁴، بشكل يهدد سواء المستقبل الإقتصادي أو السياسي للدولة، بحيث تلجأ الدولة تحت تأثير

¹ شكلاطة رحمة، المرجع السابق، ص ص 85-86.

² بوعكازة سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمرجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2015، ص 96.

³ طورش نباتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2012، ص 87.

⁴ أعود محمود القيسي، المالية والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، سنة 2008، ص 40.

هذه الأوضاع لرفع مستوى الضغط الجبائي، وتفرض ضرائب جديدة أو ترفع النسب الضريبية لتمويل نفقاتها والتي تتمثل في دفع أجور العاملين ورواتب الموظفين ودفع مقابل الواردات وتقديم إعانات ومساعدات لهيئاتها العامة لدعم التنمية المحلية، وتسديد الدين العام، إضافة لتمويل متطلبات العملية الديمقراطية في الأنظمة السياسية الحديثة التي تقوم على التداول على السلطة وحرية الصحافة والإعلام.

02) الآثار الاقتصادية للغش الضريبية:

تعتبر الضريبة وسيلة لتمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية ويترتب عن انتشار ظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية وخيمة على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب¹، كالتأثير السلبي على المنافسة النزاهة، وبذلك بلجوء الشركات التجارية للتصريح بأرباح غير حقيقية إضافة إلى ممارسات تدليسية أخرى تهدف لتملص من الضريبة الأمر الذي ينعكس سلبا على الشركات التي تحرص على أداء التزاماتها الضريبية، فالشركة التي تملص من الضريبة تقل تكلفتها انتاجها، وتعتبر عائدات الغش الضريبي ربح لها، وهذا ما يمنحها ميزة تنافسية غير مشروعة على حساب غيرها².

يؤدي الغش الضريبي كذلك لندرة السيولة النقدية، حيث يسعى المكلف في أغلب الأحيان لإخفاء المبالغ التي تملص منها خارج السوق النقدي، ويحرص على اكتنازها خارج البنوك الأمر الذي يلحق أضرارا بالغة بالإقتصاد الوطني.

يساهم الغش الضريبي في تراجع مؤشرات التنمية الاقتصادية المحلية³، وخاصة في الدول النامية، حيث نقلت أموال ضخمة من الرقابة الجبائية، وتقوم الدولة من استثمارها في تمويل الأنشطة الاقتصادية المحلية، ويترتب على ذلك خسائر تلحق بالخزينة العمومية للدولة، فالغش الضريبي يساهم في ضعف الادخار العام فانخفاض مستوياته يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي إشكالية التهرب، المرجع السابق، ص 295.

² محمد سليم وهبة، واقع التهريب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، اليمن، 2010، ص 20.

³ بوعكاز سميرة، المرجع السابق، ص 37.

في إطار تشجيع الاستثمار إضافة للبطالة بسبب عجز الدولة عن توفير مناصب مالية جديدة بسبب قلة السيولة النقدية¹.

03) الآثار السياسية للغش الضريبي:

تعتبر السياسة الجبائية العادلة من أهم المقومات الأساسية الديمقراطية الحديثة، ويتجسد ذلك من خلال المساواة أمام الضريبة، وهو ما أكده المشرع الجزائري في المادة 78 من الدستور الحالي²، والتي نصت على أنه: "... لا يجوز أن تُحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"، بحيث يعتبر كل تطبيق لأية ضريبة أو رسم مستحدث بأثر رجعي إجراء باطل، ومخالف للدستور.

ترجع المحاولات الأولى لتفسير حق الدولة في فرض الضرائب وإلزام المواطنين بأدائها إلى نظرية العقد الاجتماعي في القرن الثامن عشر عن طريق الفيلسوف الفرنسي " روسو " الذي أرجع ذلك إلى إلتزام المواطنين بعقد معنوي مع دولته يسمى العقد الاجتماعي، بحيث يتنازل المواطن عن جزء من ذمته المالية للدولة، ذلك أنه ملزم بمقتضى عقد مالي بدفع الضريبة، ومقابل ذلك يستفيد من الخدمات التي يقدمها للدولة كالصحة والتعليم المجاني. ظهرت في وقت لاحق نظرية أخرى أساسها التضامن الاجتماعي، والتي ارتكزت على فكرة أن المواطنين يسلمون بوجود الدولة لأسباب سياسية واجتماعية، حيث تسعى الدولة لتحقيق مصالحهم وإشباع حاجاتهم، وتمثل فكرة التضامن الاجتماعي الأساس القانوني الذي يبرر مشروعية فرض الدولة للضرائب بأنواعها المختلفة سواء كان ذلك على مواطنيها أو المقيمين على إقليمها، ذلك أن نظرية التضامن الاجتماعي ترتبط بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، والتي يتولد عنها عنصر الإلزام بالمشاركة في تمويل الأعباء العامة.

¹ خلاصي رضا، المرجع السابق، ص42.

² القانون رقم 16-01 المؤرخ في 6 مارس 2016، ج ر عدد 14 المؤرخة في 7 مارس 2016، المتضمن الدستور الجزائري.

تعتبر قاعدة العدالة والمساواة في فرض الضريبة الأساس الذي تقوم عليه التشريعات الضريبية، حيث يرى " آدم سميث " في كتابه "ثروة الأمم": " يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة"¹.

يترتب عن الغش الضريبي عدم احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، ويشكل هذا إعتداء على حقوق المجتمع، فكل نظام انساني مهما كان نوعه ينحرف عن النظم القانونية السائدة يفسح المجال لمنطق القوة والعنف، ليسود في المجتمع ولا يخرج الغش الضريبي عن هذه القاعدة، فآثار الضغط الاجتماعي و الإقتصادي الناتجة عن الغش الضريبي تنعكس سلبا على استقرار الدولة، وأمنها السياسي خاصة مع تراجع روح المواطنة، وارتفاع نسب الهجرة غير الشرعية².

تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة ويحقق أهداف الدولة التنموية ويضع حد لحالات التهرب والغش الضريبي، ويسمح للدولة بتتبع سياسة إقتصادية سلمية تقوم على اعطاء تحاليل و إحصائيات حقيقية، ذلك أن التهرب الضريبي يعزز الصراع بين الحاكم والمحكوم الذي يتميز بحرص الدولة على فرض الضرائب، وتحصيلها والسعي الدائم للمكلف للتملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية احتيالية.

المبحث الثاني: مفهوم التهرب الضريبي.

أدى تفشي ظاهرة البطالة إلى عدم تحقيق التوازن الاقتصادي، الشيء الذي دفع الدولة إلى اتخاذ سياسات اقتصادية ناجحة، لذلك لم تجد أمامها سبيل آخر إلا جباية الضرائب.

ونلاحظ في الواقع أن المكلفين بها يعتبرونها عبء ثقيل عليهم لأنها تقطع منهم جبرا لتدفع دون مقابل، وهذا ما يجعلهم يشعرون بعدم ضرورتها و فائدتها، مما أدى بهم إلى استعمال طرق

¹ السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 20.

² المرجع نفسه، ص 21.

احتياالية غير مشروعة من أجل التخلص منها بصفة كلية أو جزئية سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي.

تؤكد الدراسات والإحصائيات أن التهرب الجبائي يعد من الظواهر الضريبية والمالية الشائعة في جميع دول العالم، ولكن بنسب تختلف من دولة إلى أخرى ومن زمن إلى آخر، وتعتبر وسيلة من وسائل التخلص من الأعباء الضريبية الواقعة على كاهل الفرد المكلف بها سواء كان شخصا طبيعيا أم اعتباريا¹.

يؤدي التطرق لظاهرة التهرب الضريبي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها مع عرض أنواعها وإبراز مختلف المفاهيم التي تتداخل وتترابط معها.

الفرع الأول: المقصود بالتهرب الضريبي.

تعددت التعاريف والمفاهيم حول مفهوم ظاهرة التهرب الضريبي²، واختلفت وجهات النظر بالنسبة للباحثين القانونيين والباحثين الإقتصاديين، فالباحثين القانونيين يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي، وذلك في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، كما أنهم يميزون مختلف أنواعه، على عكس الباحثين الإقتصاديين الذين يرون بعدم جدوى التمييز بين أنواع التهرب الضريبي بحيث أنه يؤكدون في دراستهم على التأثير الإقتصادي للخرينة العمومية مهما كانت صورته.

¹ رحمان منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام فقه قضايا، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2006، ص 13.

² إن مصطلح التهرب الضريبي في اللغة العربية مشتق من الفعل هرب، وجاء في قاموس لسان العرب في معنى هرب أي فرَّ الإنسان من شيء انتقص جزء منه، منصور رحمان، القانون الجنائي للمال و الأعمال، ج 01، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 146.

فالتهرب الضريبي عرف على أنه: "عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها باستعمال طرق غير مشروعة" أو هو: "محاولة الممول التخلص من الضريبة عدم الإلتزام القانوني لها بأدائها حيث يسعى الملتزم بدفع الضريبة إلى التخلص منها دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة".

كما عُرِّفَ بأنه: "تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك كل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق الأهداف الإقتصادية و الإجتماعية"، أو هو: "تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للنص وتداخل التشريع الضريبي القائم"¹.

يمكن القول في الأخير أن تعقد ظاهرة التهرب الضريبي وتداخل مختلف العوامل القانونية والاقتصادية والاجتماعية والمالية والإدارية، يجعل من المستحيل عمليا وضع تعريف دقيق وشامل لظاهرة التهرب الضريبي، ولكن هذا لا يعني عدم أهمية التعريفات الفقهية المقدمة سابقا، بل تعتبر عامل أساسي في تحليل وتشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، بحيث ينتبه المشرع إلى الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي ويقوم بتصحيحها، على غرار أغلب التشريعات الضريبية التي لم تضع تعريفا للتهرب الضريبي، سار المشرع الجزائري على نفس المنهج، و حسنا فعل عندما لم يتم بوضع تعريف محدد له، حيث أنه ترك هذا الأمر للفقه، وقد برر ذلك على أن التعريف الذي قدمه أو تبناه لا يمكن أن يشمل كافة أساليب التهرب، فقد نص المشرع في المادة

¹ بوشیخي عائشة، بوشیخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية، مجلد 03، عدد 03، لسنة 2016 جامعة لونسى علي البليلة 02، ص 151.

119 ف 1 من قانون التسجيل¹ على الغش الجبائي دون أن يذكر تعريف له بل ذكر فقط الأفعال التي تعتبر غشا، وذلك من إخفاء لوعاء الضريبة أو محاولة إخفاءه باستعمال مناورات، كما نجد أيضا المشرع الجزائري أورد بعض الحالات على سبيل المثال، في نص المادة 193 ف 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ونص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.

إذن يسعى المكلف بالضريبة دائما إلى التخلص من التزامه المتمثل في دفع الضريبة باستعماله لمختلف السبل سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، بصفة كلية أو جزئية سواء على المستوى الداخلي أو الدولي، لذلك يمكن القول أن التهرب الضريبي يتخذ عدة صور مختلفة، هذا ما سوف نتطرق إليه في الفرع الثاني.

الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي.

لقد تعددت وتنوعت صور التهرب الضريبي، لذا سيتم التطرق لأهمها، وذلك على النحو التالي:

أولا: التهرب الضريبي من حيث المشروعية:

ينقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية إلى نوعين: التهرب الضريبي المشروع أو ما يسمى بالتجنب الضريبي، والتهرب الضريبي غير المشروع أو ما يطلق عليه بمصطلح الغش الجبائي:

¹ المادة 119 فقرة 01 من الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 103، الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976 المعدل و المتمم، نصت على ما يلي: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة، أو تصفيتها أو دفع الضرائب والرسوم...".

01) التهرب الضريبي المشروع:

يقصد به استغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه وعدم الإلتزام بها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص بالتزامه على دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز مخالف للقانون، ويكون ذلك ناتج عن سوء النية، كما يمكن للتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة¹، حيث أن المكلف يستعين بأمل الخبرة و الإختصاص من أجل معرفة طرق التخلص من الضريبة، فهم يقومون بتحويل الثغرات الموجودة في القانون لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي، ويعود السبب في ذلك إلى عدم دقة النصوص القانونية الخاصة بالتشريع الضريبي وعدم احكام صياغتها، بالإضافة عدم مواجعتها لكافة الحالات، وفي هذا الإطار يمكن أن نميز بين 3 حالات للتهرب الضريبي المشروع:

أ- التهرب الضريبي الناتج عن سلوك المكلف:

يكون ذلك من خلال بعض السلوكيات التي يتخذها المكلف ويكون الهدف منها تجنب الضريبة كلياً أو جزئياً، وذلك بامتناعه عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل، فقد تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية للمساهمين قصد التخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وبهذا قد تتجنب دفع الضريبة بصفة جزئية²، كما نجد أيضا بعض الأشخاص قد يلجئون إلى تقسيم أملاكهم وهم على قيد الحياة للورثة من أجل عدم دفع الضريبة وفي هذه الحالة قد تجنبوا دفع الضريبة بصفة كلية.

¹ بكوي عبد الرحمان، الحكومة الضريبية وآثارها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، مجلد 04، عدد 01، لسنة 2016، جامعة لونسي علي، البلدة 02، ص 17.

² كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 08.

ب- التهرب الضريبي ينظمه التشريع الضريبي:

يتعمد المشرع الجزائري في بعض الأحيان في وجود التهرب الضريبي، ذلك بغرض تحقيق أهداف إقتصادية و إجتماعية و سياسية، بإخضاعه مثلا لأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 12.5% بدل من 25% قصد تشجيع الاستثمار، أو بفرض ضريبة على الدخل الإجمالي على جميع الأرباح الصناعية والتجارية¹، ثم يستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية ضمن شروط معينة لتشجيع انشائها خصوصا في المناطق المعزولة.

ج- التهرب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الضريبي:

يتحقق هذا التهرب نتيجة لوجود ثغرات في القانون الضريبي، إلى إغفال تنظيم الضريبة عن طريق الهبة من طرف المشرع، فالشخص يمكن أن ينقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد صوري خلال حياته تهربا من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته².

يستخلص في الأخير أنه بالرغم من توفر سوء نية المكلف بالضريبة إلا أنه لا يعاقب عليه قانونا، وذلك طبقا لما نصت عليه المادة الأولى من قانون العقوبات: "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"، إلا أن التهرب الضريبي المشروع يشكل خطرا على إيرادات الدولة الجزائرية مما يؤثر بطريقة مباشرة على إقتصاد البلاد، وبالتالي على المشرع الضريبي العمل جاهدا من أجل سد الثغرات الموجودة في القانون وصياغة النصوص القانونية صياغة واضحة لا تحمل أي غموض وأن لا تمنح إعفاءات ضريبية إلا بعد إعداد خطة مدروسة.

02- التهرب الضريبي غير المشروع:

تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين نذكر منها تعريف "مارك داسيس" و "باسكال مين" وجاء كما يلي: "فإن التهرب من الضرائب يعني بالضرورة انتهاكها

¹ كردودي سهام المرجع السابق، ص 09.

² الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، مجلد 12، العدد 02، جامعة دمشق، سنة 2000، ص 162.

لقانون الضرائب من أجل الهروب كلياً أو جزئياً من الضرائب، أو في الحصول على المبالغ المستوردة من الضرائب التي لا يحق لنا الحصول عليها"، أما " حبيب عبادي " عرف الغش الضريبي بأنه: "مخالفة مباشرة، واعية أم لا، لقانون الضرائب ويتم تحليلها على أنها مجموعة من المجموعات القانونية والحاسبية والمادية المصممة للتهرب من الضرائب"¹.

عرف الغش بأنه: "المخالفة الصريحة للأسس القانونية الجبائية وذلك باستعمال الوسائل المالية والعمليات المحاسبية والتصرفات القانونية التي يستغلها المكلفون من أجل عدم دفع الضريبة جزئياً أو كلياً سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة"².

ينقسم هذا النوع بدوره إلى: التهرب غير العمدي و التهرب العمدي.

فالتهرب غير العمدي هو خرق مباشر للقانون الضريبي ويكون عن غفلة وعن غير قصد وسمي بالتهرب الواقع، بينما يشترط في التهرب العمدي حصوله باستخدام طرق احتيالية تنتهك القوانين عمداً، لذا يعرف بأنه قيام الممول بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة احتيالية.

لم يعرف المشرع الجزائري الغش الضريبي، لكنه اكتفى بذكر الأفعال التي تعتبر غشا ضريبياً على وجه الخصوص أي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، ويظهر ذلك من خلال نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة -والتي رأيناها سابقاً-، بحيث أنها ذكرت (06) أعمال اعتبرتها طرق احتيالية، وهو في نفس الصدد التي أوردته المادة 118 من قانون الرسم على قانون الأعمال، ونجد كذلك نفس العدد أيضاً في نص المادة 193 ف 2 من قانون الضرائب المباشرة

¹ Halfaoui zahia, Naraoui chafaa, la fraude fiscal : ampleur, mécanismes et impacte sur l'économie national, Mémoire et Master en science économie, option mémoire et environnement international, université Abderrahmane mira, Bejaia, Algérie, 2013,p18.

² Talbi Abdallah, Yacine Hakim, le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscal, Mémoire de Master en science de gestion, spécialité : Finance et Comptabilité, option : Comptabilité, université Abderrahmane Mira, Bejaia, Algérie 2013, p33.

والرسوم المماثلة¹، كما ذكر المشرع الغش الجبائي في نص المادة 119 ف 1 من قانون التسجيل² والمادة 34 ف 1 من قانون الطابع، وقد تمكن الدكتور أحسن بوسقيعة بجمع الأعمال التالية واعتبرها طرقا احتيالية وقام بتصنيفها كما يلي:

- 01- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحصول التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها، لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.
- 02- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة³.
- 03- 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 المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري⁴ أو الوثائق التي تحمل محلها، ولا يطبق هذا الحكم على مخالفة الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلتت حسابها.
- 04- الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بها عن قصد.
- 05- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.

¹ المادة 193 ف02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 119 ف 01 من قانون التسجيل.

³ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، "الجرائم ضد الأموال، ضد الأشخاص"، ج 01، ط 18، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 470.

⁴ الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم.

06- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمن إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة¹.

07- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن الدخل.

08- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة، فعابا ما يمسك الغشاشين محاسبين محاسبة صحيحة مخصصة للاستعمال الشخصي له بمثابة من تطورات مؤسسته، ومحاسبة أخرى مزورة وهي مخصصة للمصالح الضريبية.

09- قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره أو العمل على مناورات أخرى وذلك لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم أي هو مدين بها. (يتعلق الأمر هنا بتحصيل الضريبة وليس بإقامتها كما كان الحال في الصور السابقة).

الطرق التي يمكنها أن تؤدي بصفة غير مباشرة إلى غش ضريبي ويتعلق الأمر أساسا بالطريقتين الآتيتين:

1- الإغفال عن قصد عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد أو الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسندات المالية التي أفلت حساباتها.

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، "الجرائم ضد الأموال، ضد الأشخاص"، المرجع السابق، ص 471.

2- تقديم وثاق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو استرجاعها وإما على الإستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة¹.

ثانيا: التهرب الضريبي من حيث نطاق ارتكابه:

يمكن لنا أن نقسم التهرب الضريبي وفقا لمكان وقوعه سواء على إقليم الدولة أو خارجها إلى تهرب داخلي وتهرب خارجي (دولي).

01) التهرب الضريبي الداخلي:

فهذا النوع من التهرب أسبق في الظهور من التهرب الضريبي الدولي، كما يعتبر أيضا أكثر شيوعا في العالم من التهرب الضريبي الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أي دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونومها².

02) التهرب الضريبي الدولي:

يكون التهرب الضريبي الدولي في شكل تجنب الخضوع لضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض، ويتم عادة باستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق والتي يطلق عليها بالجنات الضريبية، والتي تتميز أساسا بالسرية المصرفية وغياب الرقابة على المقيمين.

يكون التهرب الضريبي في الضريبة العقارية أقل من التهرب الدولي في باقي الضرائب الأخرى، والسبب يرجع إلى كون العقار الذي يشكل وعاء للضريبة يكون قارا ومتصل بإقليم الدولة، فلا يمكن التهرب إلى دولة أخرى، وتقضي الإتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، "الجرائم ضد الأموال، ضد الأشخاص"، المرجع السابق، ص 472.

² سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 30.

والتهرب الضريبي، بأن الضريبة على العقارات والدخل العقاري تكون في الدولة المتواجد فيها العقار حتى وإن كان المكلف بها يقيم في دولة أخرى¹.

إذن هناك نوعان من التهرب، التهرب الضريبي الداخلي يكون بمخالفة القواعد التشريعية داخل إقليم الدولة، وتكمن الوقاية منه عن طريق تشريعات ضريبية داخلية والتي تستطيع الدولة في هذه الحالة أن تتحكم فيه، أما التهرب الضريبي الدولي هو تهرب من الضريبة من البلد التي حققت فيه الأرباح ونقل هذه الأخيرة إلى بلد آخر يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة ويتم معالجته بإبرام اتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف².

الفرع الثالث: تمييز التهرب الجبائي عن غيره من المصطلحات.

ما دام تناولنا موضوع التهرب الضريبي من منظور قانوني يتوجب علينا و على نحو حتمي التمييز بينه و بين بعض المصطلحات والتي قد يثير استعمالها في هذا المقام نوع من الخلط والسبب كتمييزه عن الغش الضريبي والتجنب الضريبي بالإضافة التهريب الضريبي لأن جميع هذه الظواهر تحدث بمخالفة أحكام القوانين الوضعية الداخلية.

أولاً: الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي:

إن عدم تمييز مصطلح التهرب الضريبي عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كل المفهومين خصوصاً أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية، فالتهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبل مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، بالتالي يقع عليه

¹ بن رحمان محفوظ، الضريبة العقارية، د ط، دار الجامع الجديدة، الجزائر، 2009، ص 296.

² حبو زهرة، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 21، العدد 11، لسنة 2011، جامعة دمشق، ص 421.

أية عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي في هذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية)¹.

أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي لكنه يسلك سبيل تحقيق ذلك، طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانوناً، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام و الثاني يمثل الخاص.

ويشترك كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي في النقاط التالية²:

- كلاهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي.
- كلاهما ناجم عن سوء النية.
- كلاهما ناجم عن إنعدام الحس المدني.

ثانياً: الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

لم يميز العديد من الإقتصاديين بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، بالرغم من أن التهرب الضريبي فكرة أوسع وأشمل، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، بحيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتباره أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً، كامتناع المكلف من شراء سلع استهلاكية تفرض عليها ضريبة مرتفعة.

¹ سوزي علي ناشد، أساسيات المالية العامة، د ط، منشورات الحلبي، بيروت، 2009، ص 209.

² المرجع نفسه، ص 210.

أما التهرب الضريبي فيبني أو يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، لأن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه كإدعاء بالهبة بدل البيع للتهرب من دفع رسم كبير¹.

إذن التهرب الضريبي والتجنب الضريبي يشبهان في كونهما يهدفان إلى التخلص من دفع الضريبة جزئياً أو كلياً، إلا أنهما يختلفان في الوسيلة كون التجنب الضريبي يكون عن طريق تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة ومخالفة القانون.

ثالثاً: الفرق بين التهرب الضريبي والتهرب الضريبي:

لا يمكن تصور تهريب ضريبي خارج نطاق قانون الجمارك، و نفي منه كل مخالفة أحكام قانون الجمارك بهدف الإفلات من الضريبة الجمركية التحقيق منها، يقتصر التهريب الضريبي بهذه الصورة على التهرب من ضريبة معينة بالذات هي الضريبة الجمركية، وذلك بمخالفة لأحكام قانون الجمارك، ففي هذه الحالة يعتبر تهرب بالمفهوم القانوني وليس الإقتصادي.

أما التهرب الضريبي بالمفهوم الاقتصادي أوسع نطاقاً، إذ ينطوي تحت لوائه كافة صور التهرب من تحمل عبء الضريبة، أي كان نوعها كلياً أو جزئياً وبغض النظر عما إذا كانت تلك الصور مشروعة أم غير مشروعة، ومن ثمة يدخل في إطارها ظاهرة التهريب الضريبي².

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر.

تقود أسباب انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة تتوفر فيها الشروط الملائمة والمساعدة على انتشارها، ولقد اختلفت الآراء في أسباب هذه الظاهرة، إلا أن بلورة هذه الأسباب يمكن حصرها في أسباب مترتبة بالمكلف الضريبي (الفرع الأول) وأسباب تشريعية راجعة لطبيعة النظام الجبائي (الفرع الثاني) وأسباب إدارية وفنية متعلقة بمصالح الضرائب (الفرع الثالث)

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصادية الدول النامية، المرجع السابق، ص16.

² المرجع نفسه، ص17.

بالإضافة إلى أسباب أخرى متعلقة بالظروف الاقتصادية (الفرع الرابع). فتشخيص هذه الأسباب وتسييل الضوء عليها يؤدي بنا الحال إلى إيجاد حلول عملية في إطار استراتيجية شاملة لمحاربة هذه الظاهرة.

الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة.

أولاً: العامل التاريخي: لقد لعب العامل التاريخي الذي مرت به الجزائر من الإحتلال العثماني إلى غاية الإحتلال الفرنسي دور كبير في التهرب الضريبي، ففي عهد الأتراك كانت الضريبة تدفع من أجل تأدية مصالح الأمراء، أما في العهد الفرنسي جعلت الضريبة أداة لزيادة أموال وثروات المستعمرين واستعمال عائداتها لفائدة إقتصاد الدولة الفرنسية¹، كل هذا الاستبداد ولد كراهية لدى المكلفين بالضريبة، حيث اعتبروا أن الضرائب لا تفرض لتحقيق النفع العام، وإنما هي مظهر من مظاهر الظلم والقهر الذي ينبغي مواجهته، فالتجهوا إلى التهرب الضريبي اعتقاداً منهم بأنه نوع من أنواع الدفاع الشرعي ضد استبداد الدولة².

ثانياً: الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للمكلف: تلعب هذه الأخيرة أيضاً دور كبير في التهرب الضريبي، بحيث أنه كلما ارتفعت القدرة الشرائية وازدادت مداخيلهم قلل ذلك من التهرب الضريبي، كما يتمكن المنتجين بنقل عبئها إلى المستهلك بسهولة، أما ضعف القدرة الشرائية وعدم القدرة على تغطية التكاليف الشخصية مع وجود البطالة من جهة والظروف الأمنية المتدهورة من جهة أخرى، كل هذه الظروف تساعد في زيادة حجم التهرب الضريبي³.

¹ طروش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012، ص 59.

² بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص 308.

³ طروش بتانة، المرجع السابق، ص 58.

ثالثا: كما يؤثر أيضا مستوى الاقتطاعات المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، فكلما كان مرتفعا عاما حفز ذلك الممولين إلى عدم التصريح بجزء من مداخيلهم، وهذا ما أكدته دراسة "شنايدر و دانشي" بعنوان "الاختباء وراء الظل"¹.

رابعا: أما الوعي الضريبي فيعتبر من أهم الدوافع النفسية المؤدية إلى التهرب الضريبي نتيجة لاعتقادات كثيرة تؤدي بالمكلف إلى التهرب دون أي شعور بالخطأ وتأنيب الضمير منها:

- اعتقاد أن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف، لأنه سرق الدولة وهي شخص معنوي.

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.

الفرع الثاني: الأسباب التشريعية.

أولا: يعقد التشريعات الجبائية وعدم استقرارها:

يعود سبب التعقيدات التشريعية في الجزائر إلى تعدد النصوص وما تحويه من معدلات وإعفاءات وتخفيضات وتعديلات، بالإضافة إلى كثرة أنواع الضرائب التي خلقت صعوبة ومشاكل في فهمها وتأويلها، هذا ما يجعل الإدارة الجبائية تتدخل لسد مثل هذه الثغرات الناجمة عن عدم دقة النصوص أو عدم فهمها، وانعكس ذلك على مهمة الأعوان الإداريين من فسح المجال أمام المكلف بالضريبة لتقدم التصاريح على أساس مناسب، فكل هذا التعقيد والغش موضع

¹ قدي عبد المجيد، الدراسات في العلم الضرائب، دار جرير، عمان، 2011، ص 219.

والتشوهات في الصياغة والتطبيق يدفع إلى زيادة عدد المنازعات وضعف المردودية الجبائية، كما يخلق جوًّا مكهربًا بين الممول و الإدارة الجبائية¹.

تجدر الإشارة إلى أن النقص التشريعي الذي يعتري معظم القوانين الجزائرية في عدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفين ويتخلصون من دفع الضريبة، كتحديد معدل الضريبة دون مراعاة نوعية الدخل ودون الأخذ بعين الاعتبار البيئة الضريبية، كل هذا يكون سبب هام من أسباب التهرب².

من أحسن الأمثلة على تعقيد التشريعات الجبائية الجزائرية وعد استقرارها هو الرسم على القيمة المضافة (TVA) التي دخلت حيز التنفيذ سنة 1992 بالقانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والتي جاءت عوضا عن الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، حيث احتوى الرسم في بداية الأمر أربع معدلات 07%، 13%، 21%، 40%، وهذا إلى غاية سنة 1994، ثم تم إلغاء معدل 40%، وبعدها جاء قانون المالية لسنة 1997 وقام بالحفاظ على 03 معدلات، ولكن قام بتغيير معدل 13% واستبداله بمعدل 14%، كما أجرى كذلك تعديل على المكلفين الخاضعين لهذه المعدلات على الرسم على القيمة المضافة، حيث أصبح بعض المكلفين الذين كانوا خاضعين لمعدل 07% خاضعين لمعدل 21% مثل المطاعم، ومن كان خاضعا لمعدل 13% أصبح خاضع لمعدل 14%، وفي هذه المدة التي بدأ فيها المكلف بتقبل هذا التغيير يقوم المشرع مرة أخرى بتغيير آخر في قانون المالية لسنة 2001 في مادته 21 بإلغاء معدل 21% واستبدال معدل 14% بمعدل 17%، مع تغييرات كذلك في نوع المكلفين الخاضعين لمعدل معين تعود هذه التعديلات سلبا على الخاضعين

¹ بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009، ص 36.

² عبد الأمير شمس الدين، ضرائب أساسها العلمية وتطبيقاتها العلمية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987، ص 28.

للضريبة، بحيث لا يتمكنون من فهم جل هذه التعديلات والتكيف معها، فنلاحظ أنه في مدة زمنية قصيرة حدثت كل هذه التعديلات التي تنعكس على المكلف بالضريبة¹.

ثانيا: ارتفاع مستوى الضغط الضريبي:

عرف الضغط الضريبي على أنه: "العلاقة التي تقدم بالنسب المؤوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب و رسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد مكلف بالضريبة أو من طرف الدولة في حد ذاتها فارتفاع في حجم الاقتطاعات الضريبية سيؤدي إلى تقليل من حجم الدخل الذي يتحصل عليه، ومنه محاولة هذا الأخير التملص من دفع الضريبة، وفي هذا الإطار كل "لافيير" معادلته الشهيرة " كثرة الضرائب تقتل الضرائب"².

ثالثا: ضعف نظام العقوبات المطبق:

على المشرع الجزائري أن يقوم بتشديد العقوبات على المتهربين وتوقع عليهم أقصى العقوبات، فحجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهربين يؤثر على المكلف بالضريبة، بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف، ففي هذه الحالة يتعدد المكلف عن التهرب، أما إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ المتهرب يحاول المكلف المغامرة ولا يخاف من هذه العقوبات غير الشديدة، كما أن شعور المكلف بعدم الذنب والخطأ عند ارتكابه لهذه الجريمة، فإنه من الممكن مستقبلا فتح المجال لجرائم أخرى ، أكثر خطورة على الإقتصاد الوطني.

ما يمكن استنتاجه في الأخير، أن المشرع الجزائري الضريبي له الدور الأكبر في دفع المكلفين للتهرب الضريبي، إذا ما اعترت تشريعاته عدم الدقة والوضوح وعدم احتوائها على العقاب الكافي، ولذلك من الضروري المساهمة الفاعلة لعناصر متخصصة قانونيا و اقتصاديا و ماليا

¹ عبد الأمير شمس الدين، المرجع السابق، ص 29.

² بوعكازة سميرة، المرجع السابق، ص 30.

في وضع النصوص القانونية الضريبية وضرورة توحى المشرع الحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين.

الفرع الثالث: الأسباب الإدارية و الفنية.

تعتبر الإدارة الضريبية الجهاز التنفيذي للنظام الضريبي، إلا أن هذه الأخيرة تعتبرها مجموعة من العوامل الإدارية و الفنية التي تساهم على نحو بارز في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وغيرها من الظواهر المخلة بالوضع الضريبي والمالي للدولة، ومن بين هذه العوامل والأسباب ما يلي:

-محدودية الوسائل البشرية، وتكون سواء من حيث الكم أو النوع، فمن الناحية الكمية هناك نوع من عدم التناسب الكمي في العاملين لدى الإداريات الضريبية، ضمن المفروض أن يكون عدد الموظفين مناسب وملائم لعدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة إلا أن الدراسات الميدانية في التهرب الضريبي سجلت زيادة في عدد المكلفين ولم يقابله ذلك في عدد الموظفين¹.

وجود تباين بين عدد الموظفين والمكلفين يجبر الإدارة الضريبية إلى توظيف أعوان مؤقتين في إطار عقود محددة المدة، مما ينعكس سلبا على الضمير المهني وحسن أداء مهامهم على أحسن وجه وتعرقل السير الحسن لعمل في الإدارة الضريبية².

أما من الناحية النوعية فتتمثل في نقص الكفاءات القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب من تحديد الوعاء وتصفية وتحصيل لمختلف أنواع الضرائب، وهذا راجع إلى النقص في المعاهد المتخصصة للتكوين، فيوجد مركزين فقط وهما: المدرسة الوطنية للضرائب

¹ مهاني محمد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د ط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص188.

² علام ليلي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2016، ص62.

ومعهد الإقتصاد الجمركي و الجبائين، وهذين المركزين يغلب عليها الطابع العام إذ من الممكن أن يكونا ذات طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية¹.

الفرع الرابع: الأسباب الإقتصادية.

تؤدي الأسباب الإقتصادية دورا بارزا في خلق ظاهرة التهرب الضريبي وانتشارها لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي، الذي هو جزء من النظام الإقتصادي للدولة، وهذا يعني تأثر النظام الضريبي بجميع العوامل الإقتصادية في الدولة، سواء تعلق بالوضع الإقتصادي للمكلف، أو بالظروف الإقتصادية للدولة بوجه عام.

فبالنسبة للظروف الخاصة بالمكلف فغالبا ما نجده يقوم بالمقارنة بين العبء الضريبي المترتب عليه وبين دخله، ويحاول التهرب من الضريبة في كل مرة يتأكد أن حالته الإقتصادية معرفة لعبء الضريبة²، لذا لا يجب للضريبة أن تمس المداخيل المخصصة للاستعمالات الضرورية، كما أن المكلف الذي يمر بظروف إقتصادية سيئة سيضطر في مشاريعه الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعته أمام قسوة الضريبة خاصة في حالة الأزمات التي تمر بها المشاريع الإقتصادية.

منه يمكن القول أن المكلف يتهرب من دفع الضريبة في حالة الأزمات الإقتصادية. أما في حالة الرخاء أين تزداد المداخيل، يمكن للمكلف أن يدفع ما عليه من ديون اتجاه الخزينة العمومية.

أما بالنسبة للتقلبات الإقتصادية التي تشهدها الدولة لها تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، ففي حالة الرخاء الإقتصادي للدولة تزداد حركة البيع والشراء و الإسترداد والتصدير

¹ كردودي سهام، المرجع السابق، ص 18.

² مهاني محمد خالد، المرجع السابق، ص 208.

وغيرها من مظاهر الحياة الإقتصادية، مما يقلل من مظاهر التهرب¹، أما في مرحلة الكساد والركود الإقتصادي فتقل النقود وتنخفض دخول المكلفين وتراجع القدرة الشرائية للأفراد، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الضريبي فيتحمل بذلك المنتجون الخسائر ما داموا لا يستطيعون نقل العبء الضريبي، لذا يلجئون إلى إستعمال كافة الطرق والوسائل للتخلص من ثقل الضريبة.

تجدر الإشارة إلى أن آثار جائحة كورونا لا تنحصر على الصحة العالمية وتعداد الضحايا فحسب، بل آثاره السلبية تفشت في جميع المؤسسات والإدارات، بما في ذلك المديرية العامة للضرائب، حيث اضطرت هذه الأخيرة للقيام بعدة تدابير و إجراءات لمرافقة الشركات وكذلك الموظفين. ومن بين الإجراءات الجبائية التي قامت بها المديرية العامة للضرائب في ظل انتشار جائحة كورونا، هي تأجيل المواعيد النهائية للدفع وتأجيل التصريحات الشهرية أو السنوية، تمديد آجال إيداع الحصيلات واقتراح إجراءات الدعم، وتمديد فترة اقتناء قسيمة السيارات، و الأكثر من ذلك إجراءات تخص المؤسسات التي تعاني من صعوبات مالية نتيجة أزمة كورونا، وذلك من خلال تمكينها من طلب تمديد آجال التسديد والاستفادة من إجراء إعادة جدولة الديون الجبائية التي تستفيد بخصومها من رزنامة دفع تصل إلى 36 شهرا مع تخفيض الرسوم.

كما ساهم كذلك الإقتصاد الموازي في الأسواق الجزائرية تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، فبسبب عدم ضبط السوق السلع و الخدمات والذي يؤدي إلى عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر من أهم شروط شفافية المعاملات فيه فيتمكن الأفراد والمؤسسات من ممارسة الأنشطة الإقتصادية دون حصرها بشكل رسمي، تتداول في الأسواق أموال ضخمة مع إفلاتها من الرقابة

¹ كردودي سهام، المرجع السابق، ص 17.

وبالتالي لا تدخل في حسابات الدخل القومي ولا تخضع لأي نظام ضريبي، فإشباع الإقتصاد الموازي يكون سبب في زيادة التهرب الضريبي¹.

رغم خطورة الإقتصاد الموازي إلا أنه لا يمكن للدولة محاربة هذا القطاع بصفة كلية لأنه يساهم في امتصاص نسبة معينة من البطالة، مما يخفف نوعا ما من الضغوطات الإجتماعية.

المطلب الثالث: أساليب التهرب الضريبي في الجزائر.

يتقن المكلفين وبيتكرون أساليب عديدة لا يمكن حصرها من أجل تفادي الضريبة، وذلك باستعمال مختلف الطرق الاحتيالية واستغلال الثغرات والنواقص الموجودة في القانون الجبائي الجزائري والتي تكون إما عن طريق التحايل المادي (الفرع الأول) أو عن طريق التحايل القانوني (الفرع الثاني)، وإما عن طريق التلاعب بالعمليات الحسابية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي.

يعتبر التهرب الضريبي عن طريق التحايل المادي أقل فعالية من التهرب عن طريق التحايل القانوني، وهذا التحايل يتمثل في عدم التصريح القانوني للموارد و المنتوجات والأرباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع و المنتوجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب².

أشار المشرع الجزائري إلى هذه الصورة ضمن أغلب القوانين التي لها علاقة بالضرائب وذلك في المواد 533 ف 2 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والتي تقيد أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم

¹ كردودي سهام، المرجع السابق، ص 18.

² بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الماجستير في علوم الإقتصاد، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة تلمسان، 2011، ص 63.

تعد من قبيل الطرق الاحتيالية، كما اعتبر المشرع الجزائري أن الإخفاء يمكن أن يكون جزئيا ويمكن أن يكون كلي، وتتناوله فيما يلي:

أولاً: الإخفاء الجزئي:

يكون الإخفاء جزئياً عندما يقوم المكلف بإخفاء لجزء من بضاعته أو سلعة التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة، وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق السوداء، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبة معاً¹، كما يظهر هذا الإخفاء أيضاً عندما يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة وإخفاء أملاكه بصفة جزئية، كحالة المكلف الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله حتى تستوفي الإدارة الجبائية الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة، فيقوم المكلف في هذه الحالة من تدبير إعساره عن طريق إخفاء الأموال.

توجد حالات أخرى أين يعتمد فيها المكلف عند تحايله على البيع والشراء نقدا ودون فواتير في جزء من نشاطه، كما يمكن له أن يقوم به المكلف على جزء من أمواله للورثة قبل وفاته، حيث يقوم بإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها، حيث يتم بعد توزيع الميراث التصرف فيها دون علم الإدارة الجبائية.

ثانياً: الإخفاء الكلي:

يكون الإخفاء كلياً عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائياً، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء إقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني، وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة

¹ كردودي سهام، المرجع السابق، ص 27.

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

ويعتبر احتيالا ماديا قيام المكلف بالضريبة بعرقلة الأعوان الإقتصاديين المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية، مما يجعلهم غير قادرين على القيام بعملهم، ولقد تناولت المادة 533 ف 5 من قانون الضرائب غير المباشرة هذه الحالة من التدليس، بينما قانون الرسم على قانون الأعمال لم يعتبره كذلك ولا تسري عليه أحكام التهرب الضريبي، إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس¹. نجد كذلك المادة 122 ف 1 من قانون الضرائب على رقم الأعمال قد تناولت هذه الحالة من التدليس، كما حددت مبلغ الغرامة لمرتكبها، أما فقرتها الثانية نلاحظ أن المشرع قد ربط تطبيق هذه الغرامة بشرط أن يكون تقدير أهمية التدليس ممكنا².

ومن هنا سنحاول تقديم بعض الأمثلة للتحايل المادي في الجزائر سواء كان هذا التحايل جزئيا أو كليا، والهدف من ذلك هو معرفة هذه الصورة من التحايل بصفة واضحة.

مثال 01: توزيع الأرباح على ريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيب المكلف من الأرباح.

مثال 02: ورشة لصناعة الملابس النسجية تصرح بنسبة خسارة قدرها 90 % على شكل فضلات ومهملات في حين النسبة العادية 10% فالفارق إذن لوكون محل صفقة بين صاحب الورشة وصانعي الأغطية.

¹ انظر نص المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

² انظر نص المادة 122 ف 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني.

يتم التحايل القانوني عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين الذين يستعينون بأهل الخبرة والإختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين بذلك إلى النصوص القانونية، ويتجلى في ذلك إلى إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها، وذلك من خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية التي كانت عليه، وهذا ما أكده الفقيه Bruno في تعريفه، بحيث أنه قال: " التحايل القانوني هي تلك العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية"¹. ومن هنا فإن التحايل القانوني يتحقق وفق شكلين:

أولاً: التكييف الخاطئ للعمليات القانونية:

ينصب هذا النوع من التحايل عن طريق التطبيق الخاطئ لبعض العمليات في محاولة تبرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط آخر، بحيث أن المكلف يقوم بتزييف واقعة أو حالة قانونية خاضعة للضريبة أو خاضعة لسعر ضريبي أقل كقيام المكلف بالأعمال التالية²:

- دخول المكلف في نظام الإعفاءات كتوزيع أرباح الشركات المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض معدل الضريبة.
- كما يمكن أيضاً التلاعب أو التهرب عن طريق التعديل في برنامج الكمبيوتر نفسه أو القيام ببناء كمبيوتر كامل، بحيث يصبح هذا البرنامج يعمل بطريقة تحقق أغراض المحتال، ولكن تعتبر هذه الطريقة صعبة الاستخدام وغير منتشرة لأنها تحتاج إلى مهارات كثيفة في البرمجة وعلم الكمبيوتر³.

¹ محمد نور الدين البريم، حكومة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، "دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 1438هـ - 2016م ص 49.

² محمد نور الدين البريم، المرجع السابق، ص 49.

³ المرجع نفسه، ص 50.

ثانيا: التحايل عن طريق عمليات وهمية:

يلجأ المكلف بالضريبة إلى استغلال الثغرات الموجودة في القانون من أجل الإفلات من دفع الضريبة، بحيث أنه يقوم بتركيب عمليات وهمية تهدف إلى التخلص منها، ويستعمل هذا النوع من التحايل غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) فالذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات¹.

بحيث أن المكلف يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، ولأجل ذلك فالمتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها، وتبريرها بفواتير وهمية، وهذا ما يسمح بالاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال. ومن بين صور هذا التهرب نجد:

مؤسسة (أ) تشتري من مؤسسة أخرى (ب) بضاعة بدون فاتورة، وبثمن أقل من الثمن المعمول به في السوق، بينما أن المؤسسة (أ) تتعامل مع مؤسسة أخرى وهمية تمنحها فاتورة بأسعار باهضة مع الإفراط في تسجيل مبلغ تكاليف النقل و الرسوم التي لم تدفع أصلا. بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا وتقيدها نقدا لمسيري المؤسسة (أ) مقابل حصولها على عمولة، هذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها والذي يمكنها من تخفيض ربحها الخاضع للضريبة على أرباح الشركات والأرباح المقتطعة بضريبة الدخل².

¹ لايد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012، ص. ص 98-99.

² المرجع نفسه، ص 99.

بالإضافة إلى ذلك فإن شراء بضاعة يرسم الخصم القابل للتعويض، إذا كانت الرسوم السابقة Amont تفوق الرسوم اللاحقة Avast فالفارق بين سعر البضاعة المسجل في الفاتورة المزورة وسعرها الحقيقي المدفوع للمؤسسة الوهمية والذي يخرج من خزينة المؤسسة (أ) يعني من كل اقتطاع.

الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي.

يتم التحايل عن طريق العمليات الحسابية بطريقتين:

أولاً: تضخيم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية:

يقوم المكلف بخصم الأعباء والتكاليف الجبائية والمحاسبية، بحيث تطرق إليها المشرع الجزائري في القسم الأول من الباب الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك تحت عنوان التكاليف الواجب خصمها، وتمثل هذه الشروط في:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بالنشاط الذي يقوم به المكلف أي موظفة ومشغلة في مصلحة النشاط.
- أن تكون هذه الأعباء مبررة بقواعد ثبوتية (فواتير ...)¹.
- أن تكون في الحدود التي وضعها في القانون.

هناك بعض الممولين الذين يستغلون هذا الحق، وذلك بإدخال المبالغة في تقدير تكاليف ليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف، وذلك بهدف تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأسباب التي يلجأ إليها المكلف:

¹ المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

01- تسجيل العمال الوهميين¹:

يلجأ المكلف إلى تسجيل أجور عمال لا وجود لهم في الوثائق المحاسبية، بحيث تؤدي هذه العملية إلى تضخيم الأعباء، كنتيجة عكسية تؤدي إلى خفض نسب الضرائب، كما يمكن أن يكون المستخدمون أو العمال الموجودين في الواقع إلا أنهم يشغلون مناصب ثانوية لتضخيم رواتبهم مثل: تسجيل عون إداري في منصب رئيس مصلحة أو مدير تجاري.

02- التكاليف العامة غير مبررة:

يسمح المشرع للمكلف بخضم الأعباء بشرط أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة، كما يشترط أيضاً أن تتعلق هذه الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة، وأن تكون مبررة بالوثائق اللازمة، كما يجب أن تعبر عن تخفيض في المحصول الصافي للمؤسسة، لكن المكلف لا يعمل بهذه الشروط فيسجل أعباء خارج نشاط المؤسسة من أجل خلق أعباء غير مرتبطة بالمؤسسة، مثل صيانة سيارة خاصة لأحد مسيري المؤسسة وتسجيل نفقات باسم المؤسسة.

ثانياً: تخفيض الإيرادات²:

يلجأ المكلف إلى هذا النوع من التحايل بفرض التملص من دفع الضريبة كلياً، بحيث أنه يعتمد على التصريح بأرباح أقل من الأرباح التي حققها، ويقوم بتخفيض الوعاء الضريبي وإخفاء رقم أعماله.

¹ عزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص 53.

² المرجع نفسه، ص 53.

يتبع المكلف بالضرائب عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق، سنحاول تلخيصها فيما يلي:

- هناك بعض المبيعات التي تقوم بدون فواتير، ويتم الدفع نقدا.
- يقوم المكلف بتخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوحة بشكل مبالغ، مع العلم أنه لا يوجد استيراد ولا خصم للبضائع.
- يقوم المكلف بعدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة¹.

¹ عزة مبروك، المرجع السابق، ص 54.

الفصل الثاني

جريمة الغش الضريبي

الفصل الثاني: جريمة الغش الجبائي.

إن ظاهرة الغش الجبائي ظاهرة قديمة أصبحت ذات بعد عالمي، فهي لا تختص ببلد معين ولا باقتصاد معين، ولكن اتساع سيطرها بات مرتبطا بمستوى التطور الإقتصادي للبلد المعني وبمدى شدة النظام الجبائي المتبع ومرونته، لذلك فإن أغلب النظم الجبائية الحديثة تتطلب قدرا من التضامن والتعاون بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية، وهذا من خلال الوفاء بالتزاماته الإدارية اعتماد عن طريقة تقديم التصريحات وصحتها والتي تبقى متعلقة إلى حد بعيد بمدى تقبل وقناعة المكلف الفردية للنظام الجبائي، حيث أن عدم قناعته وتقبله لتشريعات نصوص الضريبة تدفع إلى انتهاج بعض الأساليب والطرق للتهرب من دفع الضريبة دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية وهنا نكون بصدد "التجنب الضريبي".

المبحث الأول: البنيان القانوني لجريمة الغش الضريبي.

إن الجرائم الجبائية ذات طبيعة خاصة، إذ بينما يطبق فيها العقوبة الجزائية توقع بجانبها عقوبات أخرى جبائية روعي فيها عنصر التعويض المدني وهي الغرامات، كما أجاز القانون التصالح فيها، فكما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام تشترط جريمة الغش الجبائي توافر ركنين أساسيين هما: الركن المادي و الركن المعنوي للجريمة.

تتفق كل النصوص بشأن الجرائم الجبائية على تعريفها بأنها: الجريمة التي تتضمن الإعتداء على مصلحة الخزينة العامة بالقيام بعمل والامتناع عنه، مما يؤدي إلى الإخلال بمصلحة الضريبة ويقرر القانون على ارتكابها عقاباً¹.

المطلب الأول: الركن المادي لجريمة الغش الجبائي.

يتكون الركن المادي لجريمة الغش الجبائي من ثلاثة عناصر وهي²:

- استعمال طرق احتيالية.
- التملص من الضريبة والرسوم.
- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من الضريبة.

وهذا ما سيتم بيانه على النحو التالي:

الفرع الأول: استعمال الطرق الاحتيالية.

لقد أوضح المشرع الجزائري المقصود بطرق الاحتيال، وهذا بإشارته إلى الأعمال التي يعتبرها طرق احتيالية، حيث أوردت المادة 533 من قانون الضرائب غير مباشرة ستة أعمال اعتبرها طرقاً احتيالية وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون الرسوم على رقم

¹ حسن عكرش، جرائم ضد الأشخاص وجرائم ضد الأموال والجرائم الإقتصادية، دار الفكر للطباعة و النشر، القاهرة، 1973، ص 325 .

² أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم ضد الأشخاص والأموال، ط06، دار هومة، الجزائر، د س ن، ص 425.

الأعمال ، وعددت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خمس صور للغش الضريبي، والمادة 407 من نفس القانون في فقرتها الثانية نصت على عمليتين اعتبرتهما من هذا القبيل، وهو نفسه العدد الذي أوردته المادة 34 الفقرة الثالثة من قانون الطابع، وكذا المادة 119 ف 01 من قانون التسجيل¹.

و باستقراء هذه المواد القانونية يمكننا فهم قصد المشرع منها وهو تعدادا وليس حصرا لهذه الطرق، حيث ترك المشرع لأعوان الإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها. لقد تنوعت أساليب الغش الجبائي واختلفت باختلاف النشاط الممارس، وبشكل عام يمكن أن يتم بطريقتين تخفيض الإيرادات وتعظيم التكاليف وهذا ما يطلق عليه "بالتحايل المحاسبي".

أولا: التحايل المحاسبي:

يستطيع المكلف أن يتهرب من دفع مستحقته اتجاه الدولة عن طريق العمليات المحاسبية ويحاول فيها مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية، ويتم هذا على مستويين هما:

01) تخفيض النفقات:

تعد هذه الطريقة من الأساليب الأكثر شيوعا، حيث يلجأ المكلف بالضريبة إلى تخفيض إيراداته، وهذه الطريقة غالبا ما تعتمد من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم مجبرين على مسك محاسبة حقيقية، ويظهر هذا التخفيض عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد والزبون مع إمكانية مرورها بالمؤسسات المصرفية، وهذا ما يؤدي إلى تسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلا، ويمكن الإستدلال بالمثل التالي: بين منتج "أ" بـ 8000 دج

¹ تنص المادة 119 ف 01 من قانون التسجيل على أنه: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية..."

للوحدة وتسجيله في الدفاتر بسعر 5000 دج، إذا كانت كمية المنتج المباع هو 10.000 وحدة فالفرق مقدر بـ 3.000.000 دج لا يظهر في المحاسبة، وبالتالي لا يخضع للضريبة، وهكذا تبرز قدرة المكلف على تسوية الحقائق انطلاقاً من التصريح مستعملاً طريقة البيع بدون فواتير الطريق يظهرها الزبون في حالة طلبها من طرف مصالح الرقابة أو الدرك الوطني خلال تنقله في الأسواق والمدن، وعند إجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد ويحصل على فواتير وهمية جديدة بكميات وتواريخ وأصناف حقيقية، كما قد يقوم المكلف بتسجيل قيمة المبيعات بأقل أسعارها الحقيقية، وهذا مع موافقة الزبون بذلك لكونه يعيد بيعها بأسعارها الحقيقية مع إصدار فواتير هو الآخر للزبون الثاني بقيم أقل وهذا مع موافقة هذا الأخير أيضاً¹.

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

- أن تكون النفقة متعلقة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون موظفة في صالح المؤسسة.
- أن تتحمل خلال السنة المالية (داخل الدورة).
- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.

غير أن المكلف بالضريبة غالباً ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط ويعمل على تضخيم هذه الأعباء عن طريق تسجيل أجور وعمال وهميين، أو تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة أو الإستعمال المضاعف لها أو حساب قيمة الأهلاك بطرق مخالفة للقانون كإهلاك استثمارات قديمة سبق استهلاكها أو حساب الأهلاك للرسم على القيمة المضافة².

¹ بويطة يوسف ، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المعهد الوطني للقضاء، دفعة 10، 1999-2000 الجزائر، ص144.

² المرجع نفسه، ص 144.

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

ب- النفقات والمصاريف غير المبررة: إن الأعباء العامة القابلة للخصم هي جميع النفقات أو المصاريف المباشرة التي تدخل في عملية الإنتاج لذا من السهل إدخال أعباء إضافية إلى النفقات الموجودة الحقيقية، مثلا كتحصيل:

- مصاريف صيانة (سيارة أو منزل) خاصة بصاحب المؤسسة.
- تكاليف الهاتف أو الكهرباء أو تكاليف أخرى متخفية.
- شراء مواد ولوازم بمبالغ مرتفعة جدا ومبالغ فيها.

ج- تطبيق الإهلاك: تعتبر الإهلاكات من بين تكاليف الاستغلال القابلة للخصم كبقية التكاليف الأخرى فهو أحد العناصر المكونة للريح الخاضع للضريبة، و الإهلاك هو تناقض القيمة التجارية الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة في فترة معينة لفعل الزمن أو الاستغلال²، لذلك فهو من الناحية المحاسبية عبئا نظريا تتحمله المؤسسة، لهذا فإن المشرع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا في ذلك بالشروط التالية:

- الإهلاك لا يمس الأصول الثابتة.
- أن تكون هذه الأموال محل استغلال.
- لا تتجاوز مجموع الإهلاكات القيمة الإسمية كالأموال.

¹ A.Margairaz et R.Merkli-op-cit-page119.

² بوربيع بلقاسم، محمودي محمد، الغش والرقابة الجبائية، مذكرة تخرج المدرسة العليا للضرائب، سنة 2003، ص 35.

تخص كل نوع من الضريبة على حدا، فمثلا في مجال الضريبة على الدخل يقوم المكلف بإخفاء حساب الإهلاك على أساس سعر الشراء خارج الرسم (TTC) رغم أن القانون يلزم بحسابه على أساس سعر الشراء خارج الرسوم (HT) قيمة الإهلاك تحسب كما يلي:

قيمة الإهلاك = (ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة) × عدد السنوات.

أو تساوي = (ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة) × معدل الإهلاك.

ثانيا: التحايل عن طريق العمليات المادية:

إن صورة الغش عن طريق العمليات المادية تكمن في إخفاء المكلف لمشتريات من بضائع ولوازم وينتج عن ذلك ظهور السوق الموازية التي يتم فيها تبادل الموارد والسلع بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات للضريبة، ومن بين التقنيات الأكثر انتشارا وشيوعا في ميدان الغش عن طريق العمليات المادية تلك التي تستعملها المصانع و الورشات الخاصة، وقد تناول المشرع هذه الصورة من الغش في عدة نصوص، ففي المادة 193 ف 01 من الضرائب المباشرة والمادة 118 ف 01 من قانون الرسوم على رقم الأعمال¹، والمادة 533 ف 01 من قانون الضرائب غير المباشرة²، نص المشرع على أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل طرق الاحتيال ، وقد يكون الإخفاء جزئيا أو كليا ونوضح هذا فيما يلي:

-الإخفاء الجزئي: تتجه نية المكلف في الإخفاء الجزئي إلى التخفيض من عبء الضريبة دون التخلص منها كليا، ويتحقق هذا باعتماد على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة، وهذا تهربا من دفعها جزئيا فمثل: مؤسسات كثيرة تصرح بخسارة معتبرة نتيجة المخلفات

¹ تنص المادة 118 ف 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه: "1... - إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عمليات البيع دون فاتورة".

² تنص المادة 533 ف 01 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: "1... -الإخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه".

والنفايات الصناعية في حين أن جزء كبير من هذه النفايات يعاد استغلالها من جديد أو تساهم في صناعات أخرى.

تعدادها لبعض طرق الاحتيال و حصرها في مجال الضرائب غير المباشرة، إلا أن الجدير بالذكر أن قانون الرسوم على رقم الأعمال أفرد لهذه الصورة حكما خاصا، حيث أشارت المادة 122 منه على أنه: " يعاقب بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج كل من يجعل الأعدان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص الأخرى متى أمكن تقرير التدليس". فالواضح أن كل النصين تناول هذه الحالة لكن بأحكام متباينة وغير منسجمة، حيث تعتبر صراحة من طرق الاحتيال في مفهوم قانون الضرائب غير المباشرة، بينما لا تعد كذلك في قانون الرسوم على رقم الأعمال ولا تسري عليها أحكام الغش إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس¹.

ثالثا: التحايل القانوني:

يتمثل هذا في الإلتجاء إلى بعض الطرق الاحتيالية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وهذا بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو إخفاء اعتماد بيانات غير صحيحة، إذ افترض القانون واجب الصدق في إقرارات وأوراق المكلف².

ويتحقق الإخفاء بالتزوير المادي أو المعنوي في البيانات التي يثبتها الممول في قراراته أو دفاتره وأن تتعلق بوعاء الضريبة، ومثال ذلك:

¹ أدير منيرة، يوسف التومي أحمد، سواعدي عبد الكريم، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المعهد الوطني للقضاء، دفعة 15، 2006-2007، ص 40.

² البطريق يونس أحمد، حامد عبد الحميد دراز محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار الشباب الجامعية، الاسكندرية، 1978، ص 31.

اصطناع مستند يفيد أن البضائع التي في حوزة التاجر سلمت إليه على سبيل الأمانة، ويتحقق الإخفاء كذلك بوقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات.

ويعتبر أسلوب التحايل القانوني هو الأسلوب الأكثر تنظيماً ويأخذ مظهران إما:

- التلاعب في تكييف الحالات القانونية.

- أو الإستناد إلى عمليات وهمية يعمد المكلف بالضريبة إلى إنشائها خلافاً للحقيقة.

أ- التلاعب في تكييف الحالات القانونية: يعمد المكلف في هذا النوع إلى تغيير وضعية قانونية خاضعة للضريبة وتزييفها مما يجعل وضعيته تكون معفاة من الضريبة أو بأقل من الضريبة الخاضعة لها الوضعية الأصلية، ومثال على ذلك هو تحقيق المكلف لعدة مداخيل ويقوم بالتصريح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.

كما يعتبر القائم بتنظيم إعساره خلافاً للواقع للحيلولة دون تحصيل الضرائب والرسوم المدين بها مرتكباً جريمة الغش الضريبي، وهذا ما جاءت به بعض النصوص الضريبية فالمادة 407 ف 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹، والمادة 118 ف 5 من قانون الرسوم على رقم الأعمال²، والمادة 34 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون التسجيل، فهاته المواد كلها نصت على هذا.

ب- العمليات الوهمية: تتمثل هذه الصورة خاصة في استعمال وثائق وفواتير مزيفة أو صورية كأن يمارس الجاني نشاطاً تجارياً أو صناعياً مستعملاً سجلاً تجارياً لشخص متوفي

¹ تنص المادة 407 ف 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و الرسوم المماثلة على أنه: "... لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر على وجه الخصوص، طرقاً تديسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدین به".

² نصت المادة 118 ف 05 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه: "...5- يعني المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدین به، وذلك بواسطة طرق أخرى".

أو عدم الأهلية القانونية أو غير موجود أصلاً، أو أن يقدم المكلف بالضريبة وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية والتي تسترجع مبالغ الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة الموجودة في الفواتير الوهمية، وهو ما يسمح للمكلف الحصول على تعويضات عن رسوم لم يسبق له دفعها للخرينة العامة، كما تخفف من حجم الربح الخاضع للضريبة نظراً لما تحمله الفواتير من مبالغ باهضة¹.

الفرع الثاني: التملص من الضريبة.

إن إدارة الضرائب بعد تصفيتها للضريبة تسعى بكل الطرق إلى تحصيلها، إلا أنه وفي الكثير من الأحيان تواجه صعوبات تتمثل في إمتناع المكلف عن أداء الدين الواجب عليه اتجاه إدارة الضرائب أو يقوم بدفع جزء من هذه الديون بعد حصوله على تسهيلات في الدفع من دون أن يكمل الجزء الآخر².

ومنه يطرح السؤال بخصوص هذه الجريمة، هل لقيام هذه الجريمة يشترط أن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى تخلص المكلف من أداء ما عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب أم يكفي فقط اللجوء إلى إحدى الطرق الإحتيالية؟

بالرجوع إلى أغلب النصوص القانونية الخاصة بالضرائب، نجد أنه لا يشترط تحقيق نتائج معينة عند استعمال الطرق الاحتيالية، وهذا بغض النظر عن تمكن المكلف من التخلص من أداء الضريبة أم لا، فهذا لا يحميه من العقاب حتى ولو قام بتسديد ما عليه من ديون وأبدى استعداداً لذلك، ما لم تتنازل إدارة الضرائب عن شكواها.

¹ أريدر منيرة، يوسف التومي أحمد، سواعدي عبد الكريم، المرجع السابق، ص 14.

² المرجع نفسه، ص 14.

الفرع الثالث: العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية والتملص من الضريبة.

كما أشرنا أعلاه فإن محاولة الغش الضريبي لا يشترط لقيامها نتيجة معينة، ولهذا لا داعي للنظر في وجود علاقة سببية من عدمه إذا كانت هناك متابعة. لكن في حالة المتابعة على أساس جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة، فإنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة بناءً على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني، لكن في حال إذا ما قامت إدارة الضرائب بربط الضريبة ربطاً خاطئاً دون إطلاع على الوثائق المزورة أي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، فإن العلاقة السببية تتوفر هنا، وتنعدم إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو في تقرير الإعفاء منها.

فإذا انتفت الرابطة السببية بين طرق الاحتمال والتملص من الضريبة وقفت مسؤولية المكلف عند حد الشروع في جريمة الغش الضريبي متى باشرها عن قصد.

ويثار التساؤل حال تداخل الأسباب التي ساهمت في التملص من الضريبة، ورغم اختلاف الفقه في ذلك، إلا أنه يتضح أن القضاء الجزائري درج على الأخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث النتيجة، كما يشدد القضاء على ضرورة قيام علاقة سببية ووجوب بيانها في قرار الإدانة حتى يمكن مراقبة صحة تطبيق القانون وذلك تحت طائلة النقص¹.

المطلب الثاني: الركن المعنوي

تلتزم جريمة الغش الضريبي بالإضافة إلى الركن المادي الذي ينص ويعاقب عليه القانون أن يصدر هذا الفعل المادي عن الإدارة الآثمة لدى الجاني أي أن تكون هذه الإرادة مخالفة لما جاء به القانون، فالغش الجبائي جريمة عمدية تتطلب قصداً عاماً بعلم الجاني بهذا التحايل الذي يؤدي

¹ قرار صادر في 19 / 10 / 1971، ملف رقم 6641، جلاي بغدادي، الإجتهد القضائي في المواد الجزائية، ج 02، د ط، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001، ص 92.

إلى التخلص من أداء الضريبة، وقد شددت مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمالها عبارة "عمد" فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي.

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

الفرع الأول: القصد الجنائي العام.

إن القصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية، ويعرف على أنه: "علم الجاني بأنه يقوم مختارا بارتكاب الفعل الموصوف جريمة في القانون، وعلمه بأنه بذلك يخالف الأوامر و النواهي التي جاء ذكرها في القانون¹. ففي جريمة الغش الجبائي فإن المكلف بالضريبة عالم بأن سلوكه الذي أتاه سواء كان إيجابيا أو سلبيا فإنه غير شرعي، وعلى الرغم من ذلك اتجهت إرادته دون أي قيد أو إجبار على إتيان ومباشرة أفعال الاحتيال التي مؤداها هو الوصول إلى التخلص من الضريبة أو تصفيتها كلها أو بعضها.

فإذا أخفى المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوفر لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط، وهذا ما جاء به قرار مجلس الدولة الفرنسي، حيث ذهب إلى وجوب مراقبة القاضي وتأكده مما إذا كان المكلف بالضريبة قد اتجه فعل إلى إبعاد إدارة الضرائب عن المراقبة من أجل تحصيل مالها لديه²، وعليه فإنه يتعين أن تكون إرادة الجاني متجهة إلى إيقاع إدارة الضرائب في الغلط وهذا عن طريق استعمال مختلف طرق الاحتيال من إخفاء أو تدليس أو احتيال.

¹ يجاوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر، سنة 1998، ص 23.

² قرار مجلس الدولة الفرنسي، مأخوذ من:

الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص.

يتمثل القصد الجنائي الخاص في الغاية التي يقصد منها المكلف بالضريبة إتيانه للجريمة فضلا عن إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائي فجعل النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الجبائي تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني أي المكلف بالضريبة ونية مباشرة أعمال الاحتيال إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها وبالتالي حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة. ومن هنا نستشف نية المكلف بالضريبة ورغبته في الإثراء غير المشروع باستعمال و مباشرة طرق احتيالية تؤدي إلى التخلص من الضريبة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

فقد جاء في الإجتهد القضائي لمجلس الدولة الفرنسي:

« La notion de manœuvre frauduleuses indique comme celle de mauvaise foi une action conscient et personnelle du contribuable pour éluder l'impôt mais elle s'en distingue par l'exigence en outre d'un montage destiné à égarer l'administration »¹.

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

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

¹ قرار مجلس الدولة الفرنسي، المرجع السابق، ص 119.

² بويده يوسف، المرجع السابق، ص 168.

وقد تقام البينة على توافر النية في الغش الجبائي في غياب الإقرار من خلال الظروف والوقائع التي تحيط بالجرم وهي فرضية نادرة يميل فيها القضاة إلى افتراض النية في بعض الحالات، فقد تستخلص النية من كون المسير لم يلي النداء لإندارات إدارة الضرائب المتكررة بالدفع، ويمكن كذلك استخلاص سوء النية المكلف في حالة معارضة مخالفات مستندة على محاسبة غير صحيحة أو مزورة وهذا لكون الجاني محترفا ومتمتها للتزوير و الإحتيال في المعلومات المقدمة لإدارة الضرائب.

المطلب الثالث: صور جريمة الغش الجبائي.

علاوة على جريمة الغش الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى للغش الضريبي وهي محاولة الغش و الإشتراك والعود والتقدم. ونتطرق إليها فيما يلي:

الفرع الأول: المحاولة.

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملا بالمبدأ العام، وتنص المادة 303 ف 1 من قانون الضرائب المباشرة على المحاولة في ارتكاب الغش الضريبي بعبارة: "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية..."، ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا، فيقال أن شرع في تنفيذ الجريمة¹.

ومن المادة 30 من قانون العقوبات²، يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة، إذا لم توقف لأسباب خارجية عن إرادة الفاعل ومن ثمة يكفي لوقوع الجريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الاحتمالية سالفة الذكر

¹ عوادى مصطفى، رجال ناصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، دار النشر والتوزيع، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، الجزائر، 2010 ف 2011، ص 26.

² الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1368 الموافق لـ 8 يوليو 1996 المتضمن قانون العقوبات الجزائري، ج ر رقم 48 لسنة 1966، المعدل والمتمم بالأمر 02-15 المؤرخ في 23 يوليو 2015، ج ر رقم 40 لسنة 2015.

سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها، ومثال على ذلك: أن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً بإرادته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة ثم يؤدي الضريبة في الميعاد وفقاً لهذا الإقرار، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب العنصر المادي، حيث أنه لم يتملص من دفع الضريبة وهو الهدف من الجريمة، والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة، فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية.

الفرع الثاني: الإشتراك.

كل النصوص الجبائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولاً مسؤولاً جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث لا تعرفه المادة 42 منه على أنه: "يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً فيها"، وحددت المادة 303 ف 2 من قانون الضرائب المباشرة¹ وكذا المادة 120 من قانون التسجيل² والمادة 35 ف 1 من قانون الطابع³ بعض الأعمال المادية يعتبر مرتكبها في حكم الشريك وهي توسط شخص بصفة غير قانونية في الإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج أو قبض بصفة غير قانونية بإسمه قسائم يملكها الغير، كذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات تثبت عدم صحتها، وتشير المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة إلى كل من وكيل الأعمال أو الخبير أو أي شخص تتمثل مهنته في مسك السجلات الحسابية يعتبرون في حكم الشركاء إذا ما ساعدوا الممولين في ترتيب وثائقهم في صورة غير قانونية، فالمادة 303 ف 2 تناولت بالتجريم فعل الإشتراك في جريمة التملص

¹ تنص المادة 303 ف 2 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: "... (2) تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم..."

² تنص المادة 120 من قانون التسجيل على أنه: "تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم..."

³ تنص المادة 35 من قانون الطابع على أنه: "1- تطبق على الشركاء في المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم من دون المساس عند الاقتضاء بالعقوبات التأديبية..."

من دفع الضريبة باستعمال الطرق التدليسية التي يكون مفادها إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة¹. من هذا المنطلق سوف نبرر مدى مسؤولية المحاسبين الجنائية والخبراء و دورهم في قيام جريمة الغش الضريبي، وبالنظر لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في المجال الضريبي تخص المساعدة في الإحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باعتماد بيانات غير صحيحة في الأوراق الضريبة، وحتى تقوم جريمة الإشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله وإن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، فالشريك هو كل من ليس له صفة المكلف ولا يخضع لقانون الضريبة. ومن الأمثلة على ذلك: "كأن يساعد المدين الدائن إلى إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة"، أو كأن "يتفق الشخص مع الممول على اصطناع فواتير من شأنها تخصيص الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها ويقدمها إليه"، كذلك قد يحصل الإشتراك كأن يطلب من الممول من وكيل أعماله أو خبيره مجرد محتويات محلة وحساباته لتقديم التصريحات اللازمة لمصلحة الضرائب فيحرر له هذا الوكيل بيانات مزورة يقدمها الممول للإدارة الجبائية بعد علمه بهذا التزوير².

الفرع الثالث: العود.

عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 303 ف 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمهلة 5 سنوات³، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية و الجبائية، وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمسة سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور الحكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا، والتشديد هذا يظهر من خلال

¹ عوادي مصطفى و رحال ناصر، المرجع السابق، ص ص 27-28.

² المرجع نفسه، ص 30.

³ تنص المادة 303 ف2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "إن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية أم جزائية...".

ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه، علاوة على مضاعفة العقوبة الجزائية و الجبائية، يوجد عقوبات أخرى نذكر منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة.

الفرع الرابع: التقادم.

يقصد بتقادم الضريبة "مرور الزمن اللازم لسقوط الحق و الحق هنا ينصرف إلى حق الدولة في اقتضاء الضريبة وهو بذلك يرتبط بتحصيل الضريبة بعد استحقاقها" فإذا لم تقم الدولة بتحصيل الضرائب والرسوم فهذه الأخيرة تسقط بمرور الزمن أي بعد انقضاء 4 سنوات اعتباراً من يوم ارتكاب المخالفة¹، خلافاً لمهل التقادم في المادة الجنحية ومدة التقادم هذه تمتد بسنتين بعد تثبت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ عمداً إلى طريق تديسية وترفع دعوى قضائية ضده وتسري مدة التقادم كذلك على تحصيل الإدارة لرسوم التسجيل ورسوم الطابع وكذا الضرائب غير المباشرة و أيضاً تحصيل الرسم على رقم الأعمال²، فالأجل المحدد للممنوح للإدارة أي أربعة سنوات، يسمح لها بتحصيل جداول الضريبة الناتجة عن استدراك سهو أو نقص أو خطأ في تحديد وعاء الضريبة وبداية مدة التقادم بالنسبة للحقوق البسيطة أو الجزاءات المناسبة لها الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تبدأ من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها اختتام الفترة المحتوية على المداحيل الخاضعة للضريبة مثال على ذلك: بالنسبة للمداحيل سنة 2000 المفروضة عليها الضريبة لنفس السنة لكنها مصرح بها سنة 2003، فإن مدة التقادم تنقضي في 31/12/2006 كما تتقادم دعوى الإدارة الجبائية، حيث يحدد الأجل الذي تسقط فيه بأربعة أعوام، وذلك من أجل تأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم وقمع المخالفات الخاصة بالقوانين والأنظمة التي تسيروها.

¹ المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه: "1- مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 107 أذناه، يحدد الأجل الممنوح للإدارة، بأربع (04) سنوات..."

² عوادي مصطفى و رجال ناصر، المرجع السابق، ص 31.

المبحث الثاني: الجزاءات على جريمة الغش الجبائي.

ان مختلف القوانين الجبائية تتفق على اعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء إلى عقوبات جزائية و جبائية، والأمر الجديد في النصوص الجبائية أنها تقر كلها بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي وهذا خروجاً على المبادئ العامة للقانون الجنائي الجزائري، وبصدد الجزاء سوف نبين على التوالي الأشخاص الخاضعين له ونتطرق بعدها إلى العقوبات المطبقة عليهم.

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء.

من البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للجزاء ويكون عموماً شخصاً طبيعياً وقد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكاً فيكون هو الآخر محل مساءلة جزائية.

الفرع الأول: الفاعل الأصلي.

بالرجوع إلى نص المادة 41 من قانون العقوبات فإنها تعرف الفاعل الأصلي بأنه: "يعتبر فاعلاً كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي"¹ ولهذا فالفاعل الأصلي إما أن يكون فاعلاً مادياً أو فاعلاً معنوياً.

لا يعتبر فاعلاً أصلياً في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفاً سلبياً في هذه العلاقة الضريبية فمثل جريمة عدم تقديم الإقرار فاعلها الأصلي من كان ملزماً بتقديم الإقرار، ويتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السليبيون كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة فهذا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي².

¹ انظر المادة 41 من ق.ع.

² حسن عكوشة، جرائم أموال عامة، جرائم اقتصادية، المرجع السابق، ص 440.

كما قد يكون الفاعل معنويا في جريمة الغ الجبائي ويتمثل هذا في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية، وهذا من شأنه أن يساهم في تملص من الضريبة.

الفرع الثاني: الفاعل المعنوي.

إن الجرائم الضريبية والمالية تتمتع بذاتية خاصة وخصائص متميزة من بين مظاهر هذه الذاتية إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية كالشركات والجمعيات والمؤسسات و الهيئات جزائيا عن تلك الجرائم ومن أهم أنواع المساءلة هو توقيع غرامات مالية على مثل هذه الأشخاص¹.

أقر المشرع في القوانين الضريبية بمبدأ مساءلة الشخص المعنوي، وهكذا نصت المادة 303 ف 09 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص بصدد الحكم بعقوبات الحبس... ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة" وأضافت المادة في شطرها الثاني "ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية... ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه"، وهو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة² والمادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 36 ف 4 من قانون الطابع³ وفي المادة 121 ف 4 من قانون التسجيل⁴.

ونلاحظ مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة والمجموعات المحلية، وكذا الهيئات

¹ الشوريجي البشري، جرائم الضرائب والرسم، ط 01، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1972، ص72.

² انظر المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة.

³ تنص المادة 36 ف 04 من قانون الطابع على أنه: "... ويجدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسوم الغرامات و الديون الجبائية".

⁴ تنص المادة 121 ف 04 من قانون التسجيل على أنه: "... ويجدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسوم الغرامات و الديون الجبائية".

العمومية ذات الطابع الإداري، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الإقتصادية فإنها تكون محل مساءلة جزائية في حالة ارتكاب جنحة الغش الضريبي وتطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية فضلا عن الغرامات الجبائية التي قد تفرض عليه وهذا بغض النظر عن عقوبات الحبس والغرامات الجزائية التي تطبق على المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي¹.

وهو نفس المنهج الذي سلكه المشرع في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات² إثر تعديله بموجب القانون رقم 15/04 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 الذي أقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام بخصوص مسألة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

الفرع الثالث: الشريك.

إن الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاينة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفاعل أصلي معاقب عليه وهو ذاته الفعل الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية.

الفرع الرابع: المسؤول جزائيا عن فعل الغير.

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

¹ صمودي سليم، مسؤولية الجزائية للخص المعنوي، دراسة مقارنة بالتشريع الجزائري والفرنسي، د ج، د ط، دار هومة، الجزائر، ص. 53-54.

² تنص المادة 51 مكرر من ال ق ع على أنه: "... يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك".

إن بعض النصوص الضريبية بينت أنه هناك مجال لإقرار المسؤولية الجزائية على غير من صدر منه السلوك المجرم فعلة بشرط أن يكون هذا الأخير على علم به، وقد نصت المادة 134 من قانون التسجيل فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة، أن التصريح أو التأكيد المغشوش الصادر من أحد الورثة المتضامنين أو الوكيل عنهم لا يعفى هذا الوكيل أو باقي الورثة المتضامنين من العقوبات الجنحية المنصوص عليها في المادة 119 من نفس القانون متى ثبت علمهم بالغش ولم يتمموا التصريح في أجل ستة أشهر¹، فهنا المادة تبين وأنه على الرغم من انفراد الوكيل أو أحد الورثة المتضامنين بتقديم التصريح المشوب بالغش من أجل التملص من الضريبة التي تسري على نقل الملكية إلا أن الجرم ينسب إليهم كافة، وهو بذلك حيز مثال للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير.

وقد تخلى المشرع عن قاعدة شخصية المسؤولية والعقوبة في المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة حيث نصت على أن: "يكون الأشخاص الآتي بياهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد 523 و 527 من نفس القانون ومكلفين بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف:

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.
- الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكين عندهم.
- الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية".

¹ تنص المادة 134 من قانون التسجيل على أنه: "إن الشخص الذي يقدم التوكيدات المذكورة في المادة 133 أعلاه بصفة مغشوشة يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 119 من هذا القانون. عندما يصدر التوكيد المغشوش من واحد أو عدة ورثة شركاء متضامنين أو إذا كان التصريح قدمه وكيل، تطبق على الورثة المتضامنين الآخرين أو الموكل نفس العقوبات إذا تبين بأنهم على علم بالغش ولم يتمموا التصريح في أجل ستة أشهر".

المطلب الثاني: إجراءات الوقاية من الغش الضريبي¹.

إن الإدارة الجبائية حتى تقوم بمهامها على أحسن وجه في قمع التهرب من دفع الضريبة، عليها أن تجند كل ما وسعها للتغلب على هذه الظاهرة و الدور الرئيسي يرجع لها، حيث تثبت وجودها عن طريق التدخلات المستمرة من أجل الرقابة والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، فمنذ سنة 1991 طرأت تغييرات على الهياكل المختلفة للرقابة، وتعززت هذه الأخيرة بهيئات جديدة كالفرق المختلطة للتحقيق، ومنذ سنة 1998 تم إنشاء مديرية مركزية للبحث والتحقيق مكلفة بتنظيم وتسيط الحملة ضد الغش والتهرب الضريبيين، فالتحقيق الجبائي يتمثل في مجموعة العمليات المتعلقة بالرقابة وتقوم بها المصالح المختصة للإدارة الجبائية، إلا أن هذه المصالح تتفرع في مهامها وتعمل في نطاق احترام القواعد الجبائية من أجل تفادي كل عمل تعسفي يمس بالمكلفين، فكل هيئات الإدارة الجبائية تشارك كل حسب اختصاصها في الرقابة وتحصيل الضرائب المختلفة المختلفة، وتلتزم بجمع ومراقبة العناصر الضرورية لتحديد وعاء الضريبة و "نجاح نشاط الإدارة الجبائية يرتكز من جهة على تنظيم مصالحها ومن جهة أخرى على انسجام الهيئات و الوسائل مع السياسة العامة في الميدان الجبائي"، وحتى تكون مردودية جيدة للرقابة الجبائية فإن الإدارة الجبائية يجب أن تتشكل من هيئات تنفرد كل واحد منها بدور محدد في ميدان التحقيق. وهذا ما سوف نتطرق إليه على النحو الآتي بيانه.

الفرع الأول: هيئات الرقابة الرئيسية في محاربة الغش الجبائي.

إن الإدارة الجبائية تحاول دائما تنظيم عمليات الرقابة حسب الوسائل المنوطة لها، وحسب نوعية الرقابة المفترض القيام بها والدور الأساسي في محاربة الغش الجبائي يرجع للإدارة الجبائية باعتبارها الأداة الرئيسية للوقاية منها، فهي توزع المهام المختلفة على الهيئات سواء كانت

¹ محمد سعيد نمور، أصل الإجراءات الجزائية، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، د س ن، ص 30.

على المستوى الجهوي أو المحلي، فهناك مصالح مكلفة بالسهر ومتابعة عمليات الرقابة وتشارك في هذه العملية مصالح أخرى، حيث يكون دورها بارزا وهاما في القضاء على الغش الضريبي.

أولا: الإدارة الجبائية أداة للوقاية من الغش الضريبي:

إن إصلاح النظام يتطلب حتما إعادة هيكلة الإدارة الجبائية إلا أن الهيئات الحالية والمكلفة بمحاربة الغش الضريبي وتمثل في¹:

أ- الإدارة المركزية:

من المهام الرئيسية للإدارة المركزية تنظيم وتسيير الرقابة الجبائية من أجل ضمان الفعالية المنتظرة منها وتبقى هذه المهمة من إختصاص مديرية البحث والتحقيقات² على مستوى الإدارة المركزية وهي في اتصال مستمر مع الهيئات الخارجية للاستجابة لمتطلباتهم من جهة ولتزويدهم بآخر ما صدر من النصوص التشريعية والتنظيمية من جهة أخرى وتتكون مديرية البحث والتحقيقات من أربعة مديريات فرعية مختصة على التوالي بالبرمجة بالمعايير والإجراءات التحقيقات الجبائية والتحري و البحث عن المعلومات الجبائية" وهي تتدخل في التحقيق في الملفات المعقدة".

وعلى مستوى الإدارة المركزية توجد المديرية العامة للضرائب التي تختص بالسهر على:

- تطبيق النصوص القانونية والتنظيمية المسيرة لنشاطات المصالح الجبائية.
- تحضير وتطبيق الإصلاح الهيكلي للنظام الجبائي.
- السهر على إقامة وتطبيق وسائل الرقابة.

¹ محمد سعيد نمور، المرجع السابق، ص 31.

² أنظر المرسوم التنفيذي رقم 98 / 228 المؤرخ في 18 جويلية 1998 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 95 / 55 المؤرخ في 15 فيفري 1995، المتعلق بتنظيم إدارة المركزية لوزارة المالية.

ب- المديرية الجهوية للضرائب¹:

- مكتب التنظيم وهو يختص بنشر التعليمات والمنشورات واللوائح الخاصة بتطبيق التشريعات السارية المفعول، وتنسيق المعلومات الموجهة للجمهور.
- مكتب الأساليب والإجراءات ومن اختصاصاته المشاركة في تحديد إجراءات الخاصة بالرقابة والوعاء، وبالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة، وكذلك الخاصة بالتحقيق والتقويم.
- مكتب تقييم الإحصائيات والدراسات كل المعلومات المرسلة من المديرية الولائية للضرائب تدرس وترتب في هذا المكتب من أجل تقييم مردودية المصالح الجبائية للمنطقة.

ج- المديرية الولائية للضرائب²:

إن محاربة الغش الضريبي يستوجب التنسيق بين كل الهيئات العاملة على تحقيق الأهداف المنوطة لكل واحدة منها، كما أن النجاح في التحقيقات التي تقوم بها مصالح المراقبة تفترض مشاركة الكل، وفي هذا الإطار تتدخل مجهودات ومساندة المديرية الولائية للضرائب التي تتجسد في المهام المنوطة للمديرية الفرعية للعمليات الجبائية المتكونة من ثلاثة مكاتب وهي: مكتب الوثائق، مكتب الإحصائيات "الوعاء"، ومكتب التنظيم والتنشيط، هذا الأخير يتميز بدور فعال في تحقيق عمليات الرقابة حيث يقوم بتنظيم الاجتماعات الشهرية بين المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و بين المفتشيات و مسعولي المصالح التابعة للمفتشية لدراسة المشاكل المطروحة والتعليق على المنشورات واللوائح، كما يتولى برمجة التدخلات الزمنية للمديرية الفرعية للعمليات الجبائية، وتعتبر هذه التدخلات فرصة للتقييمات المستمرة لهيئات الوعاء، مع العلم أن النتائج

¹ محمد سعيد نمور، المرجع السابق، ص 31.

² نفس المرجع، ص 31.

المتوصل إليها توضع في البطاقة المسماة "ببطاقات تقييم المفتشيات" وفي آخر السنة تقدم هذه البطاقات للمديرية الولائية للضرائب لتقييم نوعية التسيير ونسخة منها ترسل إلى الإدارة المركزية.

ثانيا: الهياكل المساندة:

يمكن القول أن مجهودات جبارة تحققت في ميدان محاربة الغش الضريبي، حيث أن تحاليل كثيرة قد اكتشفت من طرف الإدارة الجبائية، إلا أن ما تحقق لا زال بعيدا عن التكهّنات، ولذلك فإن الإدارة العامة للضرائب رسمت إطارا لمحاربة هذه الظاهرة وعلقت لهذه المهمة مصالح مساندة لها، نبينها فيما يلي:

أ- مفتشية الضرائب:

لم تصل مفتشية الضرائب في تنظيمها الجديد إلى تحقيق الأهداف المنوطة بها، حيث أنه: "إذا قامت ببعض المهام على أحسن وجه، فإن ما تبقي منها إما أنها لم تخوضه بتاتا إما طرأ عليه تعقب، ورغم ذلك فهي بمثابة الأساس الذي تنطلق منه الرقابة، حيث تتلقى تصريحات المكلفين مباشرة¹، وقبل 1994 كانت المفتشية متخصصة بكل نوع من أنواع الضرائب أي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة مع العديد من الملفات الخاصة بالمكلف الواحد أما حاليا فأصبحت تدير ملف واحد يضم مجمل الضرائب والرسوم، وبالتالي تقوم بثلاث وظائف أساسية متمثلة في تقدير الوعاء، الرقابة و التدخلات، ومن خلالها تحدد المادة الخاضعة للضريبة والمعدلات الخاصة بها، ثم تقوم بمراقبة تصريحات المكلفين في إطار الرقابة التشكيلية عند تسليمها لهذه التصريحات أو في إطار الرقابة على الوثائق الخاصة بملفات المكلفين، و في الأخير تقوم بالانتقال إلى عين المكان الذي لا يكون في شكل تحقيق بل يحصل فقط للتأكد في الواقع من

¹ Benatallah zahra et Taibi amel, La Fraude Fiscale, évaluation et moyens de lutte, mémoire I.N.F, 1998, p79.

وجود عناصر الاستغلال وكل ما يحتويه، وهذه الوظائف تقوم بها أربعة مصالح مكونة للمفتية وهي كما يلي¹:

- مصلحة جبائية المؤسسات والمهن الحرة وتدرج مهامها في:
 - تسيير ملفات "النشاطات" بمعنى استغلال تصريحات المكلفين السنوية والرقابة التشكيلية لهذه التصريحات وتحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي للشركات.
 - معالجة المنازعات.
- المصلحة الجبائية الخاصة بدخل الأشخاص الطبيعية وتمثل مهامها في:
 - تسليم التصريحات وتحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي.
 - التحقيق المعمق للملفات بالبحث عن مصادر دخل خارجة عن النشاطات المصرح بها وكذلك دراسة المؤشرات الخارجية لحياة الإنسان.
- مصلحة الجباية العقارية ومن مهامها:
 - معالجة المنازعات المحتمل وقوعها.
 - تحديد وعاء حقوق التسجيل وتسيير الملفات الخاصة برسم الطابع.
 - تحديد وعاء الرسوم العقارية.
- مصلحة التدخلات التي تختص في:
 - البحث عن المادة الخاضعة للضريبة في إطار تحقيق البرنامج السنوي المسطر من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.
 - إحصاء الممتلكات العقارية المبنية والغير مبنية، النشاطات الصناعية والحرفية وكذا التجارية والغير تجارية.

¹ Note.n°300 du Mai 1995 de la direction générale des impôts relative au fonctionnement des inspections des impôts.

ب- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية¹:

إن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تتكون من المصالح المكلفة بمحاربة الغش الضريبي والمتمثلة في مكاتب ثلاثة، وهي كالاتي:

● مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:

دور هذا المكتب يكمن في البحث عن المعلومات التي تسمح بتقييم الوضعية الحقيقية للمكلف، وهذا البحث يجرى على مستوى الهيئات المحلية ولدى كل شخص متحصل على هذه المعلومات.

● مكتب البطاقات²:

يقوم هذا المكتب بتسيير وتوزيع وترتيب البطاقات الفردية للمكلفين حسب المعلومات المعطاة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وهذا من أجل متابعة الحالة الجبائية للمكلفين.

● مكتب التحقيقات والتقييمات: ومن مهامه:

- إعداد وتسيير البطاقات الخاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعية الواجب تحقيقها (التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية).
- برمجة التحقيقات السنوية ومتابعة وتنفيذ هذه البرامج في الآجال المحددة.

¹ لوئي فريدة، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم القانونية والإدارية، جامعة الجزائر، 2004، ص26.

² المرجع نفسه، ص26.

الفرع الثاني: لجان التنسيق والفرق المختلطة.

إن مبادرة تأسيس العمل المشترك بين الهيئات المختلفة وتنسيقه ، ما هو إلا تدعيم للمجهودات الهادفة إلى القضاء على الغش الضريبي وكل ما ينجم عنه من نتائج وخيمة، وفي هذا الصدد أنشأت لجان التنسيق بين إدارات الضرائب والجمارك والتجارة وهيئة جديدة للرقابة تتمثل في الفرق المختلطة.

أولاً: لجان التنسيق¹:

من أجل تدعيم الحملة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي، أصبح من الضروري إيجاد تنسيق بين الإدارات المعنية مباشرة في هذه المحاربة والمتمثلة في إدارة الجمارك والضرائب والتجارة ويلاحظ أن الكثير من المتخصصين في الجباية يرجعون تفاقم ظاهرة الغش الضريبي إلى عدم وجود تنسيق فعال بين هذه الإدارات المختلفة وإلى غياب تبادل المعلومات بينها، خاصة منها المتعلقة بحركة السلع والتبادل التجاري ككل، لاسيما أن عدد المستوردين بلغ إلى غاية سنة 1996 حوالي 22000 مستورداً وبلغ عدد المصدرين 400 مصدراً هذا ما أدى إلى زيادة نسبة الغش الضريبي، وفي هذا الإطار تم تأسيس لجان التنسيق بين إدارات الضرائب، التجارة والجمارك على المستويين المركزي و الولائي.

أ- على المستوى المركزي²:

تتكون لجان التنسيق على المستوى المركزي من ممثلي الإدارات المركزية الثلاثة، الآتية

ذكرهم:

¹ لوني فريدة، المرجع السابق، ص 28.

² المرجع نفسه، ص 29.

- بالنسبة للمديرية العامة للضرائب: تمثلها مديرية العمليات الجبائية.
- بالنسبة لوزارة التجارة: يمثلها المفتش المركزي للتحقيقات الإقتصادية ودرع الغش.
- بالنسبة للمديرية العامة للجمارك: يمثلها المدير المختص في محاربة الغش، وتجتمع هذه الأخيرة مرة كل شهر باستدعاء من رئيسها.

ب- على المستوى الولائي: تتكون اللجان على المستوى الولائي من الأعضاء التالية:

- المدير الولائي للضرائب.
- المدير الولائي للمنافسة والأسعار (التجارة).
- مسؤول القطاع محاربة الغش (الجمارك).

إن تنصيب هذه اللجان يرمي إلى مراقبة المعلومات المصرح بها وتوحيد برامج التدخل بين الإدارات المعنية، ونظرا لحاجة الإدارة الجبائية المستمرة إلى المعطيات والبيانات التي تخص بعض المكلفين كان من الضروري توطيد العلاقة فيما بين هذه الأخيرة دورا هاما في التعرف على المكلفين المتهربين والذين يقطنون عادة في مناطق صعبة وغير معروفة.

ثانيا: الفرق المختلطة:

انشئت الفرق المختلطة للتنسيق بين تدخلات المصالح التابعة للضرائب و الجمارك والتجارة، وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 230/97 المؤرخ في 27 جويلية 1997 وهي تسعى إلى تحسين البحث عن الغش في كل صورة وذلك بالتوسع في العمليات المشتركة، من حيث تلقي المعلومات واستغلال أفضل لها¹.

فكل فرقة مختلطة تتشكل من ستة أعوان إداريين لكل إدارة عضوين برتبة مفتش خبرته لا تقل عن ثلاث سنوات في الميدان وهي مكلفة بتنفيذ القرارات المتخذة وبرامج الوقاية المسطرة

¹ أوهيبي بن سالمه الياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 85.

من طرف لجان التنسيق الثلاثة، حيث تقوم برقابة الأشخاص الطبيعية والمعنوية التي تقوم بعمليات الاستيراد والتجارة بالجملة أو بالتجزئة للتأكد من مشروعيتها وتطابقها مع التشريعات الجبائية والجمركية والتجارة المعمول بها.

ومن أجل إعطاء مردودية وفعالية أكثر لهذه الفرق المختلطة تم تحديد مهامها في إطار مكافحة الغش الضريبي، حيث تقوم بتبادل المعلومات حول طرق وأساليب الغش المستعملة والقيام بالتحقيقات المشتركة كما أنها تبادر بتنظيم أيام دراسية وطنية بمشاركة إدارات الضرائب، الجمارك والتجارة لدراسة وضعية الجبائية وكل ما يتصل بها من مشاكل ومحاربة تطوير أو تغيير أساليب العمل¹.

وتجدر الإشارة إلى أنه تم إنشاء فرق مختلطة في الإعلام الآلي ومهامها تنحصر في إجراء تبادل المعلومات الخاصة بالمبادلات الخارجية والعمل على انسجام نماذج أنظمة الإعلام الآلي والاستغلال المشترك للملفات من أجل متابعة أفضل وكذا المشاركة في مختلف دورات التدريب في مراكز الإعلام الآلي.

إن إنشاء الفرق المختلطة يعتبر من أهم الإجراءات التي اتخذتها الحكومة من أجل حماية الإقتصاد الوطني من خطورة الغش والتهرب الضريبيين والتزيف المتولد عنهما².

¹ اوهيب بن سلالة الياقوت، المرجع السابق، ص86.

² المرجع نفسه، ص86.

المطلب الثالث: الجزاءات المقررة في مجال الغش الجبائي وسلطة القاضي في تقديرها.

تطبق على جريمة الغش الجبائي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عقوبات جزائية وأخرى جبائية.

الفرع الأول: العقوبات الجزائية وسلطة القاضي في تقديرها.

إن العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتبتها فهي تختلف في الشخص الطبيعي عنها في الشخص المعنوي. ولهذا يتم التطرق في هذا الفرع إلى العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي ثم الجزاءات المقررة للشخص المعنوي.

أولا: العقوبات الجزائية:

أ- العقوبات المقررة للشخص الطبيعي:

تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية، وهذا بالنظر إلى وصف الجريمة.

● العقوبات الأصلية:

الأصل أن توصف جريمة الغش الضريبي بالجنحة وتتمثل عقوبتها في الحبس والغرامة وتتفق بحمل النصوص الضريبية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى خمسة سنوات غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة، كما أنها تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية.

ففي قانون الضرائب المباشرة نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002 /12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003¹، على عقوبة الحبس التي تندرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو التالي:

¹ قانون 02-11 مؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق 24 ديسمبر سنة 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003

- تكون العقوبة غرامة جزائية فحسب عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج.
 - تكون عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 300.000 دج.
 - تكون عقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وغرامة جزائية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300.000 دج ولا تفوق مبلغ 1.000.000 دج.
- وتتحول الجريمة من جنحة إلى جناية عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج وفي هذه الحالة تختلف العقوبة حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو الآتي:
- عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1.000.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 3.000.000 دج تكون العقوبة السجن من خمس سنوات إلى 10 سنوات وغرامة جزائية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج.
 - عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 3.000.000 دج تكون عقوبته السجن من 10 سنوات إلى 20 سنة وغرامة جزائية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج.

و في باقي النصوص:

قانون الضرائب غير المباشرة في المادة¹ 532 المعدلة بموجب القانون رقم 11/02 (سالف الذكر) تنص على الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو احدى هاتين العقوبتين.

غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج².

قانون التسجيل المادة 119 ف 1 منه تنص على الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5000 دج إلى 20.000 دج أو احدى هاتين العقوبتين.

وأجمعت النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود³ وحددت مدة العود بخمس سنوات كما هو جاري في القانون العقوبات بالنسبة للجنح، وأجازت بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة وفقا لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت شروط تطبيقها على ألا ينصرف أثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيفها.

● العقوبات التكميلية:

تتفرع العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها في جريمة الغش الضريبي وطبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية إجبارية وأخرى اختيارية. وذلك على النحو الآتي:

¹ انظر المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.

² المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة من القانون العضوي 12/02 تنص على أنه: " يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية ... بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج".

³ المادة 303 ف2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم المماثلة.

1- العقوبات التكميلية الإجبارية:

تنص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أن جريمة الغش الضريبي توصف بأنها جنائية متى كانت قيمة المبالغ المتملص منها تفوق 1.000.000 دج وتقرر لها عقوبات جنائية، وبالتبعية لهذا التطبيق العقوبات التكميلية إجبارية وهو ما يستخلص صراحة من نص المادتين 09 مكرر¹ و 09 مكرر 1 من قانون العقوبات²، حيث تلزمان المحكمة أن تأمر بجرمان المدان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية المسار إليها في المادة 9 مكرر 1، وذلك لمدة أقصاها 10 سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج، كما يجب على المحكمة أن تأمر بالحجر القانوني ويتضمن حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية.

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

2- العقوبات التكميلية الاختيارية:

يجوز للقاضي مع مراعاة الأحكام الخاصة بالعقوبات التكميلية الإجبارية الحكم على الجاني في جريمة الغش الضريبي بإحدى العقوبات المبينة في المادة 09 من قانون العقوبات، كتحديد الإقامة أو سحب جواز السفر لمدة لا تتجاوز 5 سنوات أو المنع من الإقامة في حدود نفس المدة، متى تعلق الأمر بجنحة الغش الجبائي أو لمدة لا تتجاوز 10 سنوات متى كانت جنائية

¹ تنص المادة 9 مكرر من ق ع على أنه: " في حالة الحكم بعقوبة جنائية، تأمر المحكمة وجوبا بالحجر القانوني الذي يتمثل في حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية..."

² أنظر المادة 9 مكرر 01 من ق ع .

أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع لنفس المدة المبينة فيما يتعلق بالمنع من الإقامة مع جواز الأمر بالإنفاذ المعجل.

وبالرجوع للمادة 53 مكرر 3 من قانون العقوبات¹ يمكن للمحكمة أن تحظر على المدان من أجل جنائية الغش الجبائي متى أفادته بالظروف المخففة وحكم عليه بعقوبة الحبس ممارسة حق أو أكثر من الحقوق المذكورة في المادة 9 مكرر 1 من قانون العقوبات لمدة لا تزيد عن 5 سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة السالبة للحرية أو الإفراج عنه، ولا ينصرف الحكم السالف إلى جنحة الغش الجبائي لعدم النص عليه في النصوص الجبائية.

على الرغم من أن النصوص الجبائية لم تنص على المصادرة إلا كعقوبة جبائية، فإن ذلك لا يمنع من الحكم بها كعقوبة تكميلية اختيارية في جنائية الغش الضريبي دون الجنحة لعدم النص عليها طبقاً للمادة 15 مكرر 1 من قانون العقوبات²، ورغم تراجع المشرع عن إدراج المصادرة ضمن تدابير الأمن صراحة، إلا أنها تصبح بنص المادة 16 ف 2 من قانون العقوبات تدبير أمن وجوبي³ متى تعلق الأمر بالأشياء التي تشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها جريمة أو تلك المعتبرة خطيرة أو مضرّة في نظر القانون، ومثلها استعمال المحررات التجارية المزورة المعاقب عليها بالمادتين 219 و 221 من قانون العقوبات ويطبق ذلك بغض النظر عن الحكم الصادر في الدعوى العمومية.

وفضلاً عن جواز منع المدان من أجل جريمة الغش الضريبي من مزاولة نشاط أو مهنة تطبيقاً للقواعد العامة وفقاً للمادة 16 مكرر من قانون العقوبات، فإن قانون الضرائب غير المباشرة نص في المادة 544 بخصوص وكلاء الأعمال والخبراء والمحاسبين بصفقتهم شركاء في جريمة

¹ تنص المادة 53 مكرر 03 من ق ع على أنه: "لا يحول الحكم بالحبس كعقوبة مخففة من أجل جنائية دون الحكم بجرمان الشخص المدان من مباشرة حق أو أكثر من الحقوق المنصوص عليها في المادة 9 مكرر 1 من هذا القانون".

² تنص المادة 15 مكرر 1 من ق ع على أنه: "في حالة الإدانة لإرتكاب جنائية، تأمر المحكمة بمصادرة الأشياء التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة...".

³ تنص المادة 16 ف 2 من ق ع على أنه: "... وفي هذه الحالة تطبق المصادرة كتدبير أمن، مهما يكن الحكم الصادر في الدعوى العمومية".

الغش الضريبي على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو عدة أحكام فإن ذلك يؤدي إلى المنع من مزاوله مهنة وكيل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، ونفس الحكم جاء في المادتين 306 ف 2 من قانون الضرائب المباشرة و128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال¹، كما نصت المادة 29 من قانون رقم 22/03 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم لارتكابهم جريمة الغش الضريبي من ممارسة نشاط تجاري، وحددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز 10 سنوات وأجازت الأمر بالإنفاذ.

وقد أشارت مختلف النصوص الجبائية إلى غلق المؤسسة بمناسبة نصها على المنع من مزاوله النشاط، ويعد ذلك من قبيل العقوبات التكميلية الاختيارية في نظر المادتين 9 و 16 مكرر 1 من قانون العقوبات² ويترتب على توقيعها منع المدان من ممارسة النشاط الذي ارتكب جريمة الغش بمناسبة مدة لا تزيد عن خمس سنوات، متى وصفت جنحة ولا تزيد عن 10 سنوات متى وصفت جناية مع جواز الأمر بالإنفاذ المعجل لذلك.

ولابد من التفرقة بين غلق المؤسسة كعقوبة تكميلية في هذه الحالة وغلق المؤسسة لمدة لا تزيد عن 6 أشهر كعقوبة إدارية يوقعها المدير الولائي للضرائب، تطبيقاً لما جاء بالمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997.

¹ نصت المادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه: "... في حالة العود أو تعدد الجنح المعينة بحكم أو عدة أحكام، يترتب وجوباً عن الحكم الصادر بمقتضى الفقرة السابقة، منع مرتكب هذه المخالفة من ممارسة مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي، أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وعند الاقتضاء غلق المؤسسة".

² تنص المادة 16 مكرر 01 من ق ع على أنه: " يترتب على عقوبة غلق المؤسسة منع المحكوم عليه من أن يمارس فيها النشاط الذي ارتكبت الجريمة بمناسبة".

ويحكم بهذه العقوبة إما بصفة نهائية أو لمدة لا تزيد عن عشر (10) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جناية، وخمس سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة".

وإذا كانت المادة 18 من قانون العقوبات قد أجازت للمحكمة نشر الحكم لمدة لا تزيد عن شهر¹، شرط أن يكون ضمن الحالات المحددة قانونا، فإن نصوص المواد 303 ف 6 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 120 ف 6 من قانون التسجيل والمادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 35 ف 6 من قانون الطابع²، أجمعت على أنه يجوز للمحكمة فيما يتعلق بالمخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو ملخصا عنه في الجرائد التي تعينها أو بتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه، إلا أن هذا النشر أو التعليق يصبح عقوبة تكميلية إجبارية ويطبق وجوبا في حالة العود وهو ما أشارت إليه كل النصوص الجبائية.

ب- العقوبات المقررة للشخص المعنوي:

إن النصوص الضريبية كانت سبابة في توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي فقد أشارت إلى أنه عندما ترتكب جريمة الغش الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فإن عقوبات الحبس المستوجبة وكذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين وعلى الشخص المعنوي.

ويفهم من هذا أن الشخص المعنوي يخضع لعقوبات جزائية تنحصر في الغرامة المالية وهو ما يتوافق مع طبيعته، غير أن الإشكال الذي يثار يتعلق بمقدار هذه الغرامة، فالنصوص الضريبية لم تأت بأحكام خاصة بشأن مقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي، مما يفهم منه أن يخضع الشخص المعنوي لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى لكن بالرجوع إلى نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات، فإن عقوبة الغرامة المطبقة على الشخص

¹ تنص المادة 18 من ق ع على أنه: " للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم بأكمله أو مستخرج منه في جريدة أو أكثر يعينها ... وألا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا".

² تنص المادة 35 ف 6 من قانون الطابع على أنه: " فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار كليا أو بإختصار في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تشير إليها ويتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه".

المعنوي في مواد الجنايات والجنح تساوي من مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة¹، فأبي النصين مطبق؟ هل القوانين الجبائية الخاصة أم المادة 18 مكرر من قانون العقوبات والذي يعتبر نصا عاما ولاحقا ويحمل الوصف الأشد؟

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

بالإضافة إلى هذا فإنه يمكن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الواردة في المادة 18 مكرر من قانون العقوبات² كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها أو وضعها تحت الحراسة القضائية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

¹ أنظر: المادة 18 مكرر ف 01 من ق ع.

² أنظر المادة 18 مكرر من ق ع.

ثانيا: سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية:

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

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

فالأصل أن للقاضي سلطة مطلقة في اختيار نوع العقوبة ومقدارها بين الحد الأدنى و الحد الأقصى المقرر لها، فضلا عن هذا له سلطة في منح وإفادة الجاني بظروف التخفيف من عدمها إلا أن بعض الظروف المحيطة بالجاني تحول أحيانا دون ذلك بمقتضى القانون، كما لو كان الجاني مسبقا قضائيا أو عائدا، ولهذا يجد القاضي نفسه في جريمة الغش الضريبي أمام حالات ثلاث، فقد يكون الجاني غير مسبق قضائيا و غير عائد، وقد يكون مسبق قضائيا، وإما غير عائد، ففي حالة إذا ما كان الجاني غير مسبق قضائيا وغير عائد للقاضي أن يفيد بظروف التخفيف طبقا لنص المادة 53 من قانون العقوبات المعدل و المتمم¹، وعليه النزول بعقوبة الغش الضريبي إلى 3 سنوات حبس متى كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 3.000.000 دج وإلى سنة واحدة متى كان المبلغ يقل أو يساوي ذلك، بالإضافة إلى إمكانية النزول بعقوبة الحبس متى وصفت جريمة الغش بجنحة إلى شهرين حبس و 20.000 دج غرامة أو الحكم بإحداهما فقط على أن لا تقل عن الحد الأدنى المقرر قانونا أي عن سنة حبس أو 50.000 دج متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تنحصر بين 100.000 دج و 300.000 دج أو لا تقل عن سنتين حبس أو 100.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها 300.000 دج ولا تفوق 1.000.000 دج.

¹ انظر: المادة 53 من ق ع عدلت بموجب المادة 14 من القانون رقم 23/06 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، ج ر عدد 84، ص 16.

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

وفي الحالة التي يكون فيها الجاني عائد فإنه وحسب المادة 53 مكرر من قانون العقوبات يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة يكون قد عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجنائية وارتكب من أجل 5 سنوات بعد حكم الإدانة، مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة، وقد أجمعت كل النصوص الجبائية على استبعاد تطبيق الظروف المخففة المنصوص عليها في المادة 53 مكرر من قانون العقوبات وفي حالة العود، وهو ما أشارت إليه المواد 303 ف 04 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 35 ف 04 من قانون الطابع¹ ولم يكتف المشرع باستبعاد تطبيق نص المادة 53 السالفة الذكر بل نص بمقتضى النصوص الجنائية إلى مضاعفة العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الأولى بقوة القانون في حالة العود، وتكون بذلك قد خالفت مفهوم العود في قانون العقوبات من حيث طبيعة الجريمة الأولى العائد منها، حيث حصرها في الجرائم الضريبية ومن حيث الفارق الزمني بين الجريمتين لا يتجاوز 05 سنوات بصفة عامة.

¹ تنص المادة 35 ف 4 من قانون الطابع على أنه: "لا تطبق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات في أي حال من الأحوال على العقوبات المنصوص عليها في الميدان الجبائي، ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية...".

ب- فيما يخص سلطة القاضي في تقدير العقوبات المقررة للشخص المعنوي:

بالرجوع إلى نص المادة 53 مكرر 07 من قانون العقوبات فإنه نجد أنها تنص على جواز إفادة الشخص المعنوي بالظروف المخففة ولو كان مسؤولاً جزائياً وحده¹، و بموجبها يجوز للقاضي النزول بعقوبة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي حال إدانته بجريمة الغش الضريبي إلى الحد الأدنى للغرامة الجزائية المقررة قانوناً للشخص الطبيعي أي على 50.000 دج أو 100.000 دج أو 300.000 دج أو 1.000.000 دج، وذلك حسب قيمة الحقوق المتملص منها، غير أنه لا يجوز للقاضي النزول بهذه العقوبة عن الحد الأقصى المقرر قانوناً للشخص الطبيعي متى كان الشخص المدان مسبقاً قضائياً، وبعد كذلك في مفهوم المادة 53 مكرر 08 من قانون العقوبات كل شخص معنوي محكوم عليه نهائياً بغرامة نافذة أو موقوفة النفاذ من أجل جريمة من القانون العام دون المساس بالقواعد المقررة لحالة العود، وعليه لا يجوز للقاضي تخفيض الغرامة الجزائية متى كان الشخص المعنوي مسبقاً عن 100.000 دج أو 300.000 دج، أما في حالة العود فلو تفرد النصوص الجبائية أحكاماً خاصة بالشخص المعنوي أو متميزة عن تلك المقررة للشخص الطبيعي، وعليه نفس الأحكام السابق بيانها إذ يتعذر تطبيق المادة 53 من قانون العقوبات وتضاعف الغرامات الجزائية المقررة قانوناً.

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية وسلطة القاضي في تقديرها.

أولاً: العقوبات الجبائية:

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

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

¹ تنص المادة 53 مكرر 7 من ق ع على أنه: "يجوز إفادة الشخص المعنوي بالظروف المخففة، حتى ولو كان مسؤولاً جزائياً وحده".

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

غرامة ثابتة تتراوح قيمتها 5000 دج و 25000 دج حسب ما جاء بالمادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة¹ وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج المادة 524 ف 02 من نفس القانون²، تطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي.

- قانون الرسم على رقم الأعمال: غرامة من 100 دج على 5000 دج المادة 114 ف 02³، وفصلا عن ذلك انفرد أيضا قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة التي تنصب على الأشياء ووسائل الغش⁴.

وإذا كان بمقدور القضاة تخفيض من الغرامات الجزائية فغن القانون يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المادة 303 ف 04 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 120 ف 4 من قانون التسجيل.

● الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية:

ويثور التساؤل حول الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية هل هي تعويضات مدنية أم مزيج بينهما.

وهذا يؤدي بنا إلى التساؤل أيضا حول ما إذا كان الحكم بالغرامات الجبائية يتم بناءً على طلب إدارة الضرائب كما هو الحال بالنسبة للمخالفات الجمركية أم ان القاضي يحكم من تلقاء نفسه.

¹ انظر: المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.

² انظر: المادة 524 ف 2 من قانون الضرائب غير المباشرة.

³ انظر المادة 114 ف 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

⁴ تنص المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: "... تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، و تصدر أيضا الأجهزة المخصصة للتقطير...".

الرأي الراجح فقها وقضائاً أن الغرامات و المصادرة الجبائية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض ولا يقضي بها إلا بناءً على طلب الإدارة المختصة¹. بهذا الرأي استقر قضاء المحكمة العليا بشأن المخالفات الجمركية، وهو نفس المسلك الذي سلكته المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية في قرار صادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجناح والمخالفات القسم الثالث في قضية ب 1.ع/ضرائب (ملف رقم 136291) فقضت فيه قراراً صادراً عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى إدارة الضرائب دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم إلا بناءً على طلب إدارة الضرائب.

إن إدارة الضرائب مؤهلة أيضاً لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية، ومن ثمة يكون لها الخيار في حالة الغش الضريبي بين أن تسلط الجزاءات الجبائية على المخالف بنفسها وبين أن تترك ذلك للقضاء².

بالرجوع إلى نصوص الضريبة كل من المواد 303 ف 05 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 594 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 120 ف 05 من قانون التسجيل و المادة 133 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 35 ف 05 من قانون الطابع، تجمع على أن العقوبات المالية تضم بصرف النظر عن نوعها أي أن الغرامات الجزائية المقتضي بها جزاءً لجنحة الغش الضريبي تجمع مع الغرامات الجبائية.

بالإضافة إلى كل هذا يطبق على الشخص المعنوي نفس الغرامات الجبائية المقررة جزاءً للشخص الطبيعي الذي يرتكب جريمة ولا يسري عليه نص المادة 18 مكرر من دائرة العقوبات نظراً للطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية وخروجها من دائرة العقوبات البحثية، وقد استقر قضاء

¹ أحسن بوسقيعة، ط 06، المرجع السابق، ص. ص 443.

² المرجع نفسه، ص 444.

محكمة النقض الفرنسية على استبعاد تطبيق القانون الأصلح للمتهم بأن الغرامات الجبائية لما تنطوي عليه من إهدار لحق الدولة في التعويض.

ثانيا: سلطة القاضي في تقدير الجزاء:

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

كما أضافت مختلف النصوص الضريبية أن الغرامات الجبائية تجمع مع الغرامات الجزائية وتضاعف بقوة القانون في حالة العود ولم تترك مجالا لسلطة القاضي في تقديرها، وأوضحت أن العقوبات المالية المنصوص عليها ينتج عنها تطبيق الأحكام المتعلقة بالإكراه البدني على مجموع المبالغ المستحقة لرسم الغرامات والديون الجبائية¹.

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم ضد الأشخاص والأموال، ط 06، المرجع السابق، ص 445 .

الخاتمة

تلعب الضريبة دورا أساسيا في المجتمع لكونها تمثل جانبا من الجوانب المهمة التي تؤدي إلى تحقيق أغراض السياسة المالية في المجتمع، عن طريق معالجتها لمختلف الظواهر الإقتصادية العامة، وكذلك باعتبارها أنجع وسيلة لتحقيق ذلك العدالة الإجتماعية، بالإضافة لكونها مورد هام للخزينة العمومية.

غير أنه ظهرت بعض السلوكيات السلبية من قبل المكلف بالضريبة، وذلك عن طريق التملص منها بشكل يجعله يفلت من دفع الضريبة، وهو ما يسمى بالغش الضريبي، حيث استفحلت هذه الظاهرة بشكل كبير وأدت إلى تزييف مستمر للمستحقات المالية للدولة، الأمر الذي جعل أموال طائلة بحرية دون أي رقابة، غير أن الوصول إلى نتائج مشجعة في مجال مكافحة الغش تقتضي بالدرجة الأولى توافر عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى كل المستويات، والتي من شأنها الإسهام في قسط وافر في محاربة هذه الظاهرة.

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

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

فقد تبين من خلال هذا البحث أن النظام القانوني لجرمة الغش الضريبي يعكس رغبة المشرع الجزائري التوفيق بين المصلحة العامة والتي تتمثل في استرجاع الأموال التي تملص منها المكلف والمصلحة الخاصة التي تتمثل في ضمان حقوق المكلف بالضريبة من خلال الضمانات المختلفة التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة سواء أثناء إجراءات التحقيق التي تتنوع بين وسائل القانون الجنائي أو إجراءات المحاكمة التي قيدها المشرع بشكوى من الإدارة الضريبية إلى جانب إمكانية سحب الشكوى في حالة تسديد نصف المبلغ المتملص منه، غير أن تطبيق هذا النظام يبيّن أنه يعاني عدة نقائص، فالمشرع الجزائري وعلى غرار التشريعات الأخرى، لم يستطع تحديد تعريف جامع مانع للغش الضريبي، ولم يحدد حالات الغش الضريبي على سبيل الحصر وإنما ذكرها بشكل واسع، وهذا ما صعب مهمة القاضي والمتقاضي في الإلمام بحالات الغش الضريبي، فعادة ما يتم القياس على المفاهيم الواسعة التي وردت في بعض الحالات الغش الضريبي، ويشكل ذلك مساس خطير بحقوق المكلف بالضريبة، ويتناقض مع مبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص الذي تبناه المشرع الجزائري سواء في الدستور أو في قانون العقوبات أو الإجراءات الجزائية، إضافة إلى ذلك فإن المساواة بين الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي لا يواكب التطور الذي تعرفه الجريمة اليوم، حيث عادة ما يكون الشريك أكثر مساهمة في الطرق التدليسية الرامية للتملص من الضريبة، وغالبا ما يكون موظف محترف في الإدارة الضريبية يلم بكل وسائل التدليس والاحتيال ويساعد الفاعل الأصلي الذي يتمثل في المكلف بالضريبة للتملص منها كليا أو جزئيا بمقابل مادي وهو ما يصطلح عليه قانونا بالرشوة، ويقتصر دور المكلف في تنفيذ الأفعال النهائية للجريمة.

و من خلال ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- تساهم العدالة الجبائية و الحد من ارتفاع الضرائب في الحد من الغش الضريبي.
- الغش الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الخزينة على المكلف وبشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون، وبذلك يحول إلى عدم قيام الضريبة بدورها الأساسي.
- كثرة الثغرات وتعددتها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين إلى عدم ثقتهم به، عدم قدرة المسيرين للنظام الجبائي على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ظهور الغش الضريبي وارتفاعه.

- النظام الجبائي الجزائري يحمل بدوره الغش والتهرب الجبائين.
- الالتباس و الخلط بين الغش و التهرب، فهناك من يعتبرهما ظاهرة واحدة.
- تتعدد وسائل مكافحة الغش الضريبي مما يؤدي إلى التحكم فيه، ولكن بدرجة أقل.
- تعتبر الرقابة الجبائية أهم ركيزة في النظام الجبائي فهي تأخذ أشكالا مختلفة هدفها التصريح بالغش الموجود في الوثائق.
- إن نتائج الرقابة المحققة في إطار محاربة الغش و التهرب الجبائين إيجابية، وإن كانت بعيدة عن الأهداف المرجوة منها، نظرا لعدم متابعة برامج الرقابة وتقييمها من أجل معرفة نقاط القوة، ونقاط الضعف والتمييز بينهما.

من خلال النتائج السابقة المتوصل إليها من هذه الدراسة، يمكن تقديم بعض التوصيات والتي

تساهم في الحد من ظاهرة الغش الجبائي، تتمثل في:

- يجب أن تكون هناك فرق رقابة تختص كل واحدة في إنتاج معين أو منتج معين.
- في إطار إقتصاد السوق الكل يطالب بإشهار أسعار البيع، بينما أسعار الشراء بقيت مجهولة، وعليه يجب أن ترفق في الإشهار مع سعر البيع ليظهر جليا الهامش المطبق.
- متابعة الصفقات في الجرائد والمجلات و الدوريات، من طرف مصالح البحث عن المادة الخاضعة للضرائب.
- التحضير البيكولوجي للمحقق، لأنه يواجه مواقف جد صعبة خاصة أثناء تبليغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها وحمايته من خطر التهديد والإغراء.
- معاقبة و بشدة الأعوان المتواطئين مع المتهربين.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع

القوانين و الأوامر والمراسيم:

◀ القوانين:

1. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020.
2. القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57.
3. القانون رقم 06-01 المؤرخ في 6 مارس 2016، ج ر عدد 14 المؤرخة في 7 مارس 2016، المتضمن الدستور الجزائري.
4. قانون 02-11 مؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق 24 ديسمبر سنة 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003

◀ الأوامر:

1. الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل، ج ر عدد 103، الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976 المعدل و المتمم،
2. الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1368 الموافق لـ 8 يوليو 1996 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر رقم 48 لسنة 1966، المعدل و المتمم.
3. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم.

◀ المراسيم:

1. المرسوم التنفيذي رقم 98 / 228 المؤرخ في 18 جويلية 1998 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذ رقم 55/95 المؤرخ في 15 فيفري 1995، المتعلق بتنظيم إدارة المركزية لوزارة المالية.

◀ القرارات:

2. قرار صادر في 19 / 10 / 1971، ملف رقم 6641، جلاي بغدادي، الإجتهاد القضائي في المواد الجزائية، ج 02، د ط، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001.

3. قرار مجلس الدولة الفرنسي، مأخوذ من:

Les grands arrêts de la jurisprudences fiscal –C.David/O. Fouuet.

◀ الكتب:

◀ باللغة العربية:

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم ضد الأشخاص والأموال، ط06، دار هومة، الجزائر، د س ن.
2. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، "الجرائم ضد الأموال، ضد الأشخاص"، ج 01، ط 18، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
3. أعاد محمود القيسي، المالية والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، سنة 2008.
4. البطريق يونس أحمد، حامد عبد الحميد دراز مُجَدِّد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار الشباب الجامعية، الاسكندرية، 1978.
5. بن رحمان محفوظ، الضريبة العقارية، د ط، دار الجامع الجديدة، الجزائر، 2009.

6. بن عمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية، ج 01، ط 02، دار هومة، الجزائر، 2009.
7. حسن عكرش، جرائم ضد الأشخاص وجرائم ضد الأموال والجرائم الاقتصادية، دار الفكر للطباعة و النشر، القاهرة، 1973.
8. خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
9. رحمان منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام فقه قضايا، دار العلوم للنشر و التوزيع الجزائر، 2006.
10. السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر 2008.
11. سوزي عدلي ناشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
12. سوزي عدلي ناشد ظاهرة التهريب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية دار المطبوعات الجامعية، القاهرة، 1999.
13. سوزي علي ناشد، أساسيات المالية العامة، د ط، منشورات الحلبي، بيروت، 2009.
14. الشوريجي البشرى، جرائم الضرائب والرسوم، ط 01، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1972.
15. صالح العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
16. صمودي سليم، مسؤولية الجزائية للخص المعنوي، دراسة مقارنة بالتشريع الجزائري والفرنسي، د ج، د ط، دار هومة، الجزائر.
17. عبد الأمير شمس الدين، ضرائب أساسها العلمية وتطبيقاتها العلمية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987.

18. عوادى مصطفى و رحال ناصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري
د ط، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2011.
19. عوادى مصطفى، رحال ناصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، دار
النشر والتوزيع، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، الجزائر، 2010 ف 2011.
20. فرحي مُجّد، سياسة الإعفاءات الضريبية في الإقتصاد الجزائري و آثارها الإقتصادية
والإجتماعية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، الديوان الوطني للأشغال
التربوية، الجزائر، 2003.
21. قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزيانمي، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع
عمان، 2008.
22. قدي عبد المجيد، الدراسات في العلم الضرائب، دار جرير، عمان، 2011.
23. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر
2001.
24. مُجّد سعيد نمور، أصل الإجراءات الجزائية، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية، دار
الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، د س ن.
25. منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال و الأعمال، ج 01، دار العلوم للنشر والتوزيع
الجزائر.
26. مهاني مُجّد خالد، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د ط، المنظمة العربية للتنمية
الإدارية، القاهرة، 2010.

1. Halfaoui zahia, Naraoui chafaa, la fraude fiscal : ampleur, mécanismes et impacte sur l'économie national, Mémoire et Master en science économique, option mémoire banque et environnement international, université abderrahman mira, bejaia, 2013.
2. Talbi Abdellah, Yacine Hakim, le contrôle fiscal outil de lutte contre la fraude fiscal, Mémoire de Master en science de gestion, spécialité : Finance et Comptabilité, option : Comptabilité contrôle et audit, université Abderrahmane Mira, Bejaia, 2013.
3. Benatallah zahra et Taibi amel, La Fraude Fiscale, évaluation et moyens de lutte, mémoire I.N.F, 1998, p79.
4. Note.n°300 du Mai 1995 de la direction générale des impôts relative au fonctionnement des inspections des impôts.

رسائل أطروحات و مذكرات:

رسائل الدكتوراه:

1. بوعكازة سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمرجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2015.
2. فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة (2000-2010)، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012.
3. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي إشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

أطروحات الماجستير:

1. أوهيبي بن سالمة الياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر، 2002-2003.
2. بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009.
3. بورعدة حورية، الإقتصاد غير الرسمي في الجزائر -دراسة سوق الصرف-، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الإقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير علوم تجارية، جامعة وهران، 2014.

4. بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر أطروحة لنيل شهادة الماجستير في علوم الإقتصاد، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة تلمسان، 2011.
5. رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل هاذة الماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006-2007.
6. طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012.
7. طورش بتاتة، مكافحة التهريب الضريبي في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2012.
8. علام ليلي، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2016.
9. عيتر سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012.
10. قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس المدية، 2008.
11. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012.

12. لوئي فريدة، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم القانونية والإدارية، جامعة الجزائر، 2004.

13. مُحمَّد نور الدين البريم، حكومة الشركات ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، "دراسة ميدانية على الدوائر الضريبية العاملة في قطاع غزة"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 1438هـ - 2016م.

14. يحيى نوري نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلم السياسية، جامعة الجزائر، سنة 1998.

◀ مذكرات الماستر:

1. غوفي خالد، أثر التهريب الضريبي على مداخل الخزانة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحمَّد خيضر، بسكرة، 2014.

2. عزة ميروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة مُحمَّد خيضر، بسكرة، 2016.

◀ مذكرات تخرج المدرسة العليا للضرائب:

1. بوربيع بلقاسم، محمودي مُحمَّد، الغش والرقابة الجبائية، مذكرة تخرج المدرسة العليا للضرائب، سنة 2003.

◀ مذكرات تخرج المدرسة العليا للقضاء:

1. أريدير منيرة، يوسف التومي أحمد، سواعدي عبد الكريم، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المعهد الوطني للقضاء، دفعة 15 2006-2007.

2. بويده يوسف، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المعهد الوطني للقضاء، دفعة 10، 1999-2000.

مجلات:

1. بكوي عبد الرحمان، الحكومة الضريبية وآثارها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، مجلد 04، عدد 01، لسنة 2016، جامعة لونسى علي، البلدة 02.
2. بوشيخي عائشة، بوشيخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية، مجلد 03، عدد 03، لسنة 2016 جامعة لونسى علي البلدة 02.
3. حبو زهرة، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، مجلد 21، العدد 11، لسنة 2011، جامعة دمشق.
4. الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، مجلد 12، العدد 02، جامعة دمشق، سنة 2000.
5. رزيق كمال عمور سمير، تقييم عملية إحلال الجباية العادية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، عدد 5، د س ن.
6. شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو 2013.
7. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 02، د ب ن، 2003.

ملتقيات:

1. مُجّد سليم وهبة، واقع التهريب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، اليمن، 2010.

الفهرس

الفهرس	
	إهداء
	شكر
	قائمة المختصرات
01	المقدمة
05	الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي.
06	المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي.
06	المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي.
06	الفرع الأول: التعريف الفقهي.
07	الفرع الثاني: التعريف القانوني.
08	المطلب الثاني: التمييز بين الغش الضريبي وبعض المصطلحات المشابهة له.
08	الفرع الأول: تمييز الغش الضريبي عن التهرب المشروع:
09	الفرع الثاني: تمييز الغش الضريبي على الإقتصاد الموازي.
09	الفرع الثالث: تمييز الغش الضريبي عن الجنات الضريبية.
12	المطلب الثالث: أسباب و آثار الغش الجبائي.
12	الفرع الأول: أسباب الغش الجبائي.
18	الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن الغش الجبائي.
21	المبحث الثاني: مفهوم التهرب الضريبي.
22	المطلب الأول: تعريف التهرب الجبائي.
22	الفرع الأول: المقصود بالتهرب الضريبي.
24	الفرع الثاني: صور التهرب الضريبي.
31	الفرع الثالث: تمييز التهرب الجبائي عن غيره من المصطلحات
33	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي في الجزائر
34	الفرع الأول: أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة.
35	الفرع الثاني: الأسباب التشريعية.

38	الفرع الثالث: الأسباب الإدارية و الفنية.
39	الفرع الرابع: الأسباب الإقتصادية.
41	المطلب الثالث: أساليب التهرب الضريبي في الجزائر.
41	الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي.
44	الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني.
46	الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي.
49	الفصل الثاني: جريمة الغش الجبائي.
50	المبحث الأول: البنيان القانوني لجريمة الغش الضريبي.
50	المطلب الأول: الركن المادي لجريمة الغش الجبائي.
50	الفرع الأول: استعمال الطرق الاحتمالية.
57	الفرع الثاني: التملص من الضريبة.
58	الفرع الثالث: العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية والتملص من الضريبة.
58	المطلب الثاني: الركن المعنوي.
59	الفرع الأول: القصد الجنائي العام.
60	الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص.
61	المطلب الثالث: صور جريمة الغش الجبائي.
61	الفرع الأول: المحاولة.
62	الفرع الثاني: الإشتراك.
63	الفرع الثالث: العود.
64	الفرع الرابع: التقادم.
65	المبحث الثاني: الجزاءات على جريمة الغش الجبائي.
65	المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء.
65	الفرع الأول: الفاعل الأصلي.
66	الفرع الثاني: الفاعل المعنوي.
67	الفرع الثالث: الشريك.

67	الفرع الرابع: المسؤول جزائيا عن فعل الغير.
69	المطلب الثاني: إجراءات الوقاية من الغش الضريبي.
69	الفرع الأول: هيئات الرقابة الرئيسية في محاربة الغش الجبائي.
75	الفرع الثاني: لجان التنسيق والفرق المختلطة.
78	المطلب الثالث: الجزاءات المقررة في مجال الغش الجبائي وسلطة القاضي في تقديرها.
78	الفرع الأول: العقوبات الجزائية وسلطة القاضي في تقديرها.
88	الفرع الثاني: العقوبات الجبائية وسلطة القاضي في تقديرها.
92	الخاتمة
	قائمة المصادر و المراجع
	الفهرس
	الملخص

الملخص:

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة معقدة، يصعب تحديدها وتعريفها بشكل جامع مانع، وذلك لاقتراب معناها من عدة مفاهيم أخرى مشابهة لها كالتهرب المشروع، والاقتصاد الموازي أو الجناح الضريبية، إضافة لتعدد الأسباب الاقتصادية و السياسية و الإدارية، التي ساهمت في انتشاره فشكل ذلك خطورة بالغة على مالية الدولة، وأمنها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الأمر الذي جعل المشرع الجزائري يضيف عليها طابعا جزائريا.

تندرج جريمة الغش الضريبي في الإطار العام للجريمة الاقتصادية، ذلك أنها تمس بالمالية العمومية، وعلى غرار الجرائم الاقتصادية الأخرى يتميز نظامها القانوني بطابعه المعقد، بحيث يستمد قواعده سواء من حيث أركان الجريمة وإجراءات المتابعة والإثبات أو العقوبات المقررة لها من القانون الجنائي أو القانون العام.

Résumé:

La fraude fiscale est un phénomène complexe, difficile à définir de manière inclusive, parce que son sens est proche de plusieurs autres concepts similaires tels que l'évasion légitime et l'économie parallèle. ou les recettes fiscales, en plus de la multiplicité des raisons économiques, politiques et administratives, qui ont contribué. Dans sa propagation, cela représentait une grave menace pour les finances de l'État et la sécurité économique, sociale et politique, ce qui a fait punir le législateur algérien.

Le crime de fraude fiscale s'inscrit dans le cadre général de la criminalité économique, car il affecte les finances publiques, et comme d'autres crimes économiques, son système juridique est caractérisé par son ité complexe, de sorte qu'il tire ses règles à la fois en termes d'éléments du crime et les procédures de suivi et de preuve et les sanctions pour elle. du droit fiscal ou de la Common Law.

Summary:

Tax fraud is a complex phenomenon, which is difficult to define in an inclusive manner, because its meaning is close to several other similar concepts such as legitimate evasion and the parallel economy. or tax revenues, in addition to the multiplicity of economic, political and administrative reasons, which contributed. In its spread, this posed a serious threat to the state's finances and economic, social and political security, which made the Algerian legislature punish it.

The crime of tax fraud falls within the general framework of economic crime, as it affects public finances, and like other economic crimes its legal system is characterized by its complex ity, so that it derives its rules both in terms of the elements of the crime and the procedures of follow-up and proof and the penalties for it. of tax law or common law .