

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور الطاهر مولاي - سعيدة -



كلية: الحقوق والعلوم السياسية

قسم: حقوق



مذكرة لنيل شهادة الماستر الموسومة ب:

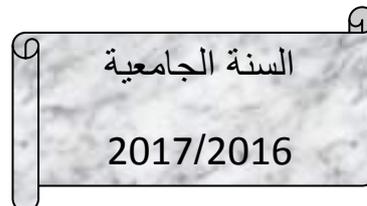
جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري

تحت إشراف الأستاذ:

د. خنفوسي عبد العزيز

من إعداد الطالب:

- خلف الله جميلة



إهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من قال فيهما الله عز وجل " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ري

إرحمهما كما ربياني صغيرا "

" الإسراء الآية " 25 "

أمي العزيزة أطال الله في عمرها

والدي العزيز أطال الله في عمره وأتمنى له الشفاء

وإلى زوجي مُجَّد وكل عائلته

وإلى أختي نihal وإخوتي عبد الرحمان ووليد ونور الإسلام

وإلى إبنة خالتي وأختي بدرة

وإبنة عمي الزهرة

وإلى كل زملائي الذين قاسموني مشوار الدراسة

وإلى كل من ساعدني ودعمني في إنجاز هذا العمل

لكم مني جميعا أهدي هذا العمل

خاف الله جميلة

كلمة شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر وخالص الإمتنان

إلى أستاذي المشرف الأستاذ الدكتور " خنفوسي عبد العزيز " لما تفضل به من الإشراف على هذا العمل

وتعهده بتوجيهاته القيمة وتصويباته السديدة

فجزاه الله عني كل خير

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة

المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وتقييمها ولدورهم في إثرائها.

إلى أساتذتي الكرام الذين كانوا لي خير عون في تدليل جميع

الصعوبات التي إعترضتني وأنا أنجز هذا البحث.

ص ق

مقدمة

بعد دخول الجزائر النظام الاقتصادي الحر و الانفتاح على الأسواق الخارجية أصبح من الضروري أن يهتم المشرع بالقطاع الاقتصادي لحماية الأموال العامة من العبث أو الضياع وحماية كذلك المؤسسات والشركات الوطنية الخاصة أو العامة من الإهمال أيا كان، والاتجاه بلك نحو تشديد العقوبات في الجرائم الاقتصادية وجرائم الأموال العامة.

والتشديد هذا مراده إلى كون الجرائم التقليدية كالسرقة جرائم فردية لا تتعدى أبعادها مال الفرد ، في حين أن الجرائم الأموال العامة هي جريمة ضد الجماعة، أي الدولة بأكملها.

وبالتالي لأن مرحلة الدخول إلى نظام السوق والانفتاح الاقتصادي تصبح الدولة فيها في أشد الحاجة إلى حماية الأموال العامة من المنافسة الداخلية والخارجية غير المشروعة والتي هدفها الكسب السريع والثراء الفاحش على حساب أغلبية لأفراد الشعب، لذا برزت ضرورة لتشديد العقوبات لحماية المال العام ودع كل محاولة للحصول على أرباح بصفة غير مشروعة، كذلك يعد نزيفا اقتصاديا ستظهر نتائجه سلبا على الاقتصاد الوطني لا محالة.

والمال العام كما هو معروف متعدد الموارد منها ما يتم الحصول عليه من التجارة الخارجية خلال التصدير وتمويل الخزينة العمومية، ومنها يتم الحصول عليه من الجباية البترولية والتي تكاد كمون مبالغها ثابتة لاحتكار الدولة التعامل في التصدير البترولي لوحدها، بالإضافة إلى ذلك هناك مصادر أخرى أتى من الجباية الداخلية المفروضة على كافة القطاعات الموجودة في الدولة لاسيما منها المؤسسات والشركات الخاصة كذلك الأفراد الذين يزاولون نشاطات تجارية تدر عليهم أرباحا سنوية والإيرادات العامة السالفة الذكر للدول تكون لتغطية نفقاتها بغرض المحافظة على استقرارها السياسي والاجتماعي والاقتصادي، وتحتل الجباية مكانة مميزة من ضمن وسائل تطور الاقتصاد، فالمشرع وضع قوانين جبائية متعددة للحماية والحفاظ على التمويل الإجباري للخزينة العامة، بوضع نصوص كتابية تردع كل محاولة كان الهدف منها التملص من دفع كل الرسوم أو بعض منها على المكلفين بالضريبة والتي هي مصدر

هام للخزينة العامة وكذا ميزانيات المجموعات المحلية، الأمر الذي يؤكد أهمية الرقابة على هذا المصدر التمويلي واعتبار أي تهرب من دفع الضرائب والرسوم مهما قلت قيمتها نزيفا للموارد المالية للخزينة العامة وثناء أشخاص على حساب آخرين مما يحتكم إيجاد طرق واطر للتصدي ومحاربة هذه الظواهر التي أصبحت جرائم معاقب عليها.¹

إن البحث الحثيث للدولة عن وسيلة تمويلية تتميز بالاستقرار والدوام وتكون عنصرا هاما من عناصر ماليتها أد إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة والدائمة المعتمدة في تغطية نفقات الدولة ويظهر ذلك جليا من خلال ما تنشئه التشريعات الضريبية من التزامات على عاتق المكلفين بالضريبة وما ترتبه بالمقابل من جزاءات على الإخلال بهذه الالتزامات.

ومنذ أن نشأ الإلزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف عرف التملص منها والتحايل في أدائها شأنه في ذلك شأن الجريمة بمفهومها القانوني إذ عرفت منذ أن وجد القانون حين كان الحاكم في الماضي يلزم ويجبر محكوميه على دفع الضريبة في عدة أشكال تختلف باختلاف طبقات المجتمع، وقد كان يحصلها لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما يؤدي إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق المصلحة العامة وأنها ليست إلا مظهرا من مظاهر الظلم الذي يجب عليهم مقاومته عن طريق التمرد أو تجاهل قواعد الضريبة، وظل هذا الاعتقاد متسلطا على المكلفين على الرغم من تغير النظم السياسية وتطور النظام الدستوري للدولة.

وقد أدى التوسع في فرض الضريبة بسبب التوسع في المشاريع الذي صاحب ظهور النظريات الاقتصادية الحديثة إلى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص فشعروا آنذاك بالخطر بحق أموالهم فتمردوا على قوانين الضرائب ولجئوا إلى ممارسة الغش اعتقادا منهم بأن ذلك ليس إلا نوعا من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة، وساهم في ذلك تفضيلهم للمنفعة الضريبية في صورة المال الموجود بين أيديهم على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليهم نتيجة التوسع في المشاريع

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، 2005، ص145

الممولة من الضريبة وشعورهم بالمصلحة والملكية الخاصتين الذي يفوق كثيرا الشعور بالخدمات والمرفق العامين،¹ واعتقادهم أن الضريبة اقتطاع مالي دون أي مقابل وبالتالي هي وسيلة تعسف على أملاك الأفراد.

ورغم ماتولده هذه الدوافع من قوى كامنة في نفس المكلف بهدف التملص من أداء الضريبة إلا أن ذلك لم يكن ليحصل بالحجم الحالي لولا إتحاد عوامل أخرى تنطوي أساسا على تعقيد التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، فضلا عن ابتعادها على مبدأ العدالة الضريبية من جهة وحدودية الإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية وما ينجر عن ذلك من ضعف في فعالية الرقابة الذي تطلع بها من جهة أخرى.

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

¹ أحمد فتحي سور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 21-22

² المادة 183 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، المعدل والمتمم المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بقانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر

2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المعدل والمتمم، النص الكامل للقانون وتعديلاته إلى غاية قانون المالية لسنة 2013، الطبقة السابعة برقية للنشر الجزائري، 2014،

إن الضريبة تكتسب أهمية بالغة وهذا ما دفعني إلى معالجة بعض جوانبها وخاصة أهم ظاهرة تعرفها الاقتصادية وهي الغش الضريبي والتي تعاني منها الجزائر كبقية دول العالم من جراء النزيف في ميزانية الدولة.

تعتبر جريمة الغش الضريبي من الجرائم الاقتصادية¹ نظرا للدور الهام الذي تلعبه الضرائب في إيجاد موارد داخلية للتنمية الاقتصادية للدول وتنفيذ برامجها وخططها التنموية، وتحديدتها ومعرفة أركانها والعقوبات الواردة عليها يكتسب أهمية بالغة لأنه الموضوع الذي يمس وبصفة أساسية ميزانية الدولة، غير أن الولوج في موضوع الغش الضريبي يتطلب منا أولا تحديد ماهية الضريبة، باعتبارها محل الاعتداء في هذه الجريمة وأهم أثر ناتج عنها ألا وهو التخلص من العبء الضريبي عن طريق التهرب الضريبي (سواء كان مشروع أو غير مشروع)

وبعد ذلك نتطرق إلى جريمة الغش الضريبي من خلال تحديد أركانها ثم إجراءات المتابعة والجزاء ومن ثمة نتحدث عن الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة ووقاية في آن واحد.

وقبل الخوض في دراسة الغش الضريبي يجب التمييز بينه وبين التهرب الضريبي إذ يتفق أغلب الفقه على أن التهرب الضريبي يعني التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة القانون، ويتحقق بعد قيام الفرد بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشأة للضريبة كان يمتنع عن زيادة دخله إلى حد معين حتى لا يخضع للضريبة التصاعدية، أو بإتخاذ موقف إيجابي وذلك باستغلال الثغرات والنقائص التي تكتنف النصوص الجبائية دون خرق قواعدها، كأن تلجأ الشركات إلى توزيع أرباحها في صورة أسهم تصدرها بدلا من النقود من كان القانون يقرر استحقاق الضريبة عند توزيع أرباح الشركة على المساهمين نقدا، أو كأن تهب المورث أمواله إلى ورثته خلال حياته حتى ينالوا تركته خالصة من الضريبة.

¹ منتصر سعيد حمودة، الجرائم الاقتصادية، طبعة 2010، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ص 121

أما الغش الضريبي فيرى بعض الفقه أنه يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات، ويعرفه البعض الآخر أنه خرق القانون الجبائية بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات، ويعرفه البعض الآخر أنه خرق القانون الجبائية بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة وتخفيض أساس تقديرها.

وتؤخذ المخالفات الضريبية عدة صور نحصر دراسات صورتها الأصلية التي تشارك فيها كل الضرائب وهي الغش الضريبي وتتفق كل النصوص الضريبية على تعريف الغش الضريبي كالآتي: استعمال الطرق الاحتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من تصفية أو من دفع الضرائب والرسوم المفروضة.¹

بين تاريخ الضريبة أن ظاهرة الغش الجبائية برزت في كل العصور وفي كل الدول ولها مستويات عديدة، على الدولة عدم تجاوزها وهو مانجده عند الدول المتطورة اقتصادياً، عكس الدول النامية وخاصة الجزائر فقد بلغ مستويات مريبة وأخذ أشكالاً متعددة، وهو ما صعب طريقة التحكم في تقييمه وتحليله، وما الجهود المبذولة من طرف الدولة من خلال وضع أجهزة إدارية للحد من الظاهرة وتكميمها إلا بدليل على ذلك، خاصة بعد إحساسها بدرجة أهمية الضريبة والدور الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية.

وإذا كان التهرب الضريبي حسب مفهومه السابق لا يشكل جرماً ولا يترتب عليه بالنتيجة أي جزاء فإن الغش الضريبي على خلاف ذلك ينطوي على سلوك مجرم يستوجب متابعته وقمعه واعتباراً لذلك ونظراً لأهمية الضريبة ومركزها في ميزانية الدولة خاصة مع اتساع مجال الإستثمار في بلادنا وما يدره بالضرورة من مدا خيل جبائية من معرفة أثر من أي وقت مضى للإلغاف والتخلص من أدائها،

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، الطبعة الخامسة عشر دار هومة، الجزائر، 2013، ص 469.

ونظرا لما شكله جريمة الغش الضريبي من تهديد للأمن الاقتصادي وما تتميز به من أحكام قانونية خاصة من حيث متابعتها وقمعها ارتأينا تناول هذا الموضوع بالدارس القانونية في شقها الجزائي دون إغفال بعض المسائل التقنية الجبائية التي تفرضها ضرورة توضيح المسائل الجزائية العامة وقد اعتمدنا ذلك أساسا على تحليل النصوص القانونية من خلال التعرض للإشكالية الرئيسية التالية: هل القانون الجزائي في شكله الحالي كليل بمكافحة ظاهرة الغش الضريبي؟

ولالإلمام بجوانب الإشكالية المطروحة إرتأينا طرح جملة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

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

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

- 1- إن ظاهرة الغش الضريبي تحقق هدف واحد هو التخلص من دفع الضريبة جزئيا او كليا، وتختلف في الأسباب والآثار التي تمسها هذه الظاهرة.
- 2- إن الرقابة الجبائية في الجزائر وفي إطار مكافحتها للغش والتهرب الضريبيين غير كافية وحدها للحد من هذه الظاهرة.

3- عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية زاد من تعقيد مضمون هذا النظام .

وتعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى الرغبة الشخصية في محاولة الإلمام بموضوع الجباية بشكل عام وموضوع تجريم الغش الضريبي بشكل خاص هذا من جهة، ومن جهة أخرى باعتبارها من أخطر الجرائم وأكثرها إضراراً بمالية الدولة وسياستها الاقتصادية وذلك في الوقت الذي لاقت فيه الجرائم الضريبية والمتابعات عن هذا النوع من الجرائم على المستوى المحلي الأمر الذي يدعو إلى وجود توجيه الاهتمام نحو هذا النوع من الجرائم وإعطائها نصيباً من الدراسة وهو الهدف المنشود من خلال هذا العمل.

وللإجابة على هذه الإشكالية قسمنا الموضوع إلى المفاهيم الأساسية الهامة والإطار المفاهيمي العام لكل من الضريبة والغش الضريبي على حد سواء عبارة عن مبحث تمهيدي، بينما في الفصل الأول اشتمل على أركان جريمة الغش الضريبي لتقدير جريمة الغش الضريبي وطرق البحث عنها وفقاً للتشريع الجبائي الجزائري هذا في الفصل الثاني أما في الفصل الثالث فقد تعرضنا بإسهاب في المتابعة والجزاء في جريمة الغش الضريبي.

وختمت الدراسة بخاتمة توصلت فيها لعدد من النتائج والاقتراحات.

المبحث التمهيدي:

مفاهيم أساسية عامة حول كل من الضريبة والغش الضريبي

المبحث التمهيدي: مفاهيم أساسية عامة حول كل من الضريبة والغش الضريبي

تشكل الضريبة محل الاعتداء في جرائم الغش الضريبي ذلك أن هذه الجرائم تهدف إلى التخلص من الضريبة وهذه الأخيرة ليست حكرا فقط على النصوص القانونية التي تولت تصنيفها وتحديد قيمتها وكيفية تحصيلها وإنما هي أيضا من المواضيع الهامة في علم المالية التي تناولها الفقه المالي مكن خلال دراسات الإيرادات والنفقات بما في ذلك الضريبة التي تشكل أحد أهم الإيرادات وعليه سنشير بإسهاب إلى المفاهيم الأساسية العامة للضريبة من خلال المبحث التمهيدي هـ من جهة ومن جهة أخرى فقد تناول الفقه المالي بدراسة أيضا التهرب الضريبي كظاهرة لها أثارها المالية والاقتصادية والاجتماعية الأمر الذي يقتضي منا التعرض إلى المفاهيم العامة للتهرب الضريبي في المطلب الأول.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي العام حول الضريبة

بالقدر الذي تؤثر به الضرائب على مختلف الأنشطة فإنها تتأثر هي الأخرى بتلك الأنشطة من حيث أغراضها وتنظيمها وتحصيلها، الأمر الذي نتج عن توطد العلاقة بين الكيان الضريبي والهيكل الاقتصادي والاجتماعي والسياسة في الدولة، ومن هذا المنطلق أصبحت الضرائب تتأثر بالمقارنة مع غيرها من موارد الدولة باهتمام الباحثين نظرا لما تثيره من مسائل تستحق الدراسة إلى حد الذي جعل منها علما قائما بذاته، وعليه سنحاول في هذا المطلب الإلمام بالجوانب الأساسية في علم الضريبة.

الفرع الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

يكتسي تعريف الضريبة أهمية بالغة وذلك لتميزها عن الإيرادات الأخرى التي تتشابه معها في بعض الخصائص وقد حاول الكثير من علماء المالية تعريف الضريبة فجاءت أغلب تعاريفهم متشابهة نذكر منها الآتي: عيسى مصطفى حسين "الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة."¹

¹ عيسى مصطفى حسنين، المالية العامة معهد العلوم القانونية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية،

دون ط، الجزائر، سنة 1998 ص72

وكذلك عرفه الفرنسي جيز والذي يعتبر أول تعريف حديث للضريبة على أنها " استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ".¹

صالح الرولي: "ويمكن أن تعرف الضريبة على أنها اقتطاع مبلغ مالي يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقا لقواعد مقررة مكن اجل تغطية أعباء الدولة ".²

مُجد جمال ذنيان : عرفها بأنها: مبلغ من المال تعرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم بالنفع الخاص مقابل دفع الضريبة باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة التي تهدف إلى تقديم الخدمات العامة."³

عرفها مُجد عباس محرزى: اقتطاع نقدي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية "⁴

تعريف عبد المطلب عبد الحميد: " ونلاحظ أن مع تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتقدم نظريات المالية العامة أدى إلى تعدد مجال الضريبة وتنوع أساليبها وتعود استخداماتها لتحقيق إلى جانب وظيفتها التمويلية أهدافا أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية وقد أدى اكتشاف هذه الطاقات الكامنة باستخدام السياسة الضريبة إلى زيادة الاهتمام بالضرائب لتحديد خصائصها "⁵

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط، عمان ، سنة 2005، ص 145

² صالح الرولي: إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ون ط، الجزائر، سنة 1982، ص14

³ محمد جمال ذنيان : المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة، دون ط، عمان، سنة 2003 ، ص121

⁴ محمد عباس محرزى: إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومن، ط4 ، الجزائر، سنة 2008، ص 13

⁵ عبد المطلب عبد الحميد: إقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، دون ط، القاهرة ، سنة 2004، ص225

خصائص الضريبة: انطلاقاً من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

1- الضريبة فريضة نقدية:

عادل أحمد حشيش: " في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة ومادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود"¹

مُجد الصغير بعلي: " حيث أصبح نظام الضرائب العينية لا يتلائم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة "².

إذا كان هذا هو الوضع الشائع في ذلك الوقت تماشياً مع طبيعة الإقتصادات والمبادلات العينية وعدم انتشار النقود فإن الوضع قد اختلف تماماً في العصور الحديثة حيث أصبحت النقود وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعاً وسيطرة مما يستوجب بطبيعة الحال أن تدفع الضرائب في شكل نقدي باعتبار أن كافة المعاملات ساء في القطاع العام أو الخاص تتم بصورة نقدية.³

2- الضريبة فريضة إلزامية:

أي أنها ليست تبرعاً لإختيارياً يترك أمر المساهمين فيه لإلى اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم بل تدفع جبراً باعتبارها عملاً من السيادة التي تتمتع بها الدولة وباعتبارها تعبيراً عن سيادة الدولة فإن هذه الأخيرة تستعمل بوضع نظامها القانون دون أن يكون ذلك محلاً للإتفاق أو التفاوض مع الأفراد فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أو لم يقبلوا ويكون للدولة في حالة امتناع الأفراد

¹ عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، لبنان، سنة 1992، ص151

² محمد الصغير بعلي: يسري أبو العلا: المالية العامة، دار العلوم، دونط، عنابة، سنة 2003، ص 89

³ محمد الصغير بعلي: مرجع سابق، ص 90

عن أدائها حق اللجوء إلى تنفيذ الجبري للحصول على مقدار الضريبة كما أنها تتمتع بامتياز على أموال المدنيين.¹

3- الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها أو تعويضهم إياها وبذلك تختلف الضريبة عن الفرض العام التي تلزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلزم بدفع فوائده عن مبلغه.²

4- الضريبة تدفع بدون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب ويترتب على هذه الخاصية أنه لا يجوز ولا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة حيث يتعين على الفرد باعتباره هو عضو في مجتمع سياسي منتظم هو الدولة ان تساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب على الدولة وأن تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد.³

5- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:

¹ منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، دون ط، الأردن ، سنة 1994، ص 105

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 17

³ عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالي للإقتصاد العام، دار النهضة العربية، دون ط، لبنان سنة 1999، ص 119

عرفت الضريبة في بادئ الأمر كوسيلة لتوفير الأموال الأزمة لتغطية النفقات العامة ولقد ظل الشراح حتى وقت قريب لا يرون للضريبة من هدف سوى هذا الهدف المالي.¹

فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في عبارة تغطية النفقات العامة التقليدية وحسب رأيهم أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة من دون أنم يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.²

إلا أن التحليل الاقتصادي الحديث للنقود أنكر مسألة حياد النقود وقد ترتب عن ذلك إنكار مسألة أخرى وهي حياد الضريبة والتي لا يمكن بأي صورة من الصور حتى ولم تكن تهدف إلى ذلك الإلزام الحياد أو عدم التأثير في البنيات الاقتصادية والاجتماعي القائم.³

الفرع الثاني: أهداف وأنواع الضرائب

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أهداف معينة من بين هذه الأهداف نذكر:

1-الهدف المالي للضريبة:

إن الهدف المالي منت أحد الأهداف الرئيسة والهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة، أحد غايات السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة " وفرة حصيلة الضرائب " اتساع مطرح الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعا وهذا ما نلاحظه في

¹ حامد عبد المجيد نزار: مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، دون ط، دون تاريخ، ص121

² فوزي عطوي: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دون ط، لبنان، سنة 2003، ص57

³ فوزي عطوي: الإقتصاد السياسي النقود والنظم النقدية، دار الفكر العربي، دون طن لبنان، سنة

البلدان المتطورة ، حيث ترتفع نسبة الإيرادات إلى الناتج القومي الإجمالي ، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي.¹

2-الهدف الاجتماعي للضريبة:

الذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية ، وقد ساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل، والقضاء على بعض السلع كالدخان والكحول وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها،² كما تساهم في معالجة أزمة السكن وذلك من خلال إعفاء رأس المال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة.

3-الهدف الاقتصادي للضريبة:

تعد النظرية الجبائية على أساس العلاقة الموجودة بين النقود ، النشاط الاقتصادي والجبائي مرورا بالكتلة النقدية، رصيد الميزانية، معدل الفائدة والاستثمار وهذه جميعا تعتبر عناصر الأدوات الاقتصادية، فالجباية تتواجد في كل مفاهيم النشاط الاقتصادي فهي تأخذ بعدا جد مهم في الوظيفة الاقتصادية من خلال تحديد السياسة الجبائية.

إن مفهوم الضريبة مرتبط مع الحصول مع مستويات مقبولة من الإيرادات اعتبارات الفعالية الاقتصادية والعدالة الضريبية وتطبيقاتها فهي تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير المشوهة

¹ خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: المرجع السابق، ص 152-153

² محمد عباس محرزى: إقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص34

لا بالتضخم، ولا بالانكماش كما أنها أصبحت في الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي¹

من أهم الأهداف الاقتصادية الضريبية :

- التخفيض من حجم الضغوط التضخمية بالتأثير على تغيرات الكتلة النقدية وحجم المعاملات التجارية.
- توجيه عناصر الإنتاج للفروع الإنتاجية التي تهدف الدولة للتطوير إعفائها من الضرائب والرسوم.
- تشجيع بعض أنواع المشاريع لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية التي تهدف من خلالها الدولة لتطبيق وتوجيه سياستها.
- الحد من استهلاك الكماليات المستوردة من الخارج لتوجيه نمط استهلاك المجتمع وتشجيع الصناعات المحلية.

4-الهدف السياسي للضريبة:

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

¹ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الاقتصادية - دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري بين 1988 إلى 1995 مرجع سابق، ص 46

أنواع الضرائب:

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها:

أولاً: من حيث تحمل عبئ الضريبة

ثانياً: من حيث المادة الخاضعة للضريبة

ثالثاً: من حيث الواقعة المنشئة للضريبة

رابعاً: من حيث تحديد وعاء الضريبة

خامساً: من حيث السعر.¹

أولاً: من حيث تحمل عبئ الضريبة²

1-الضرائب المباشرة: هي تلك الضرائب التي تفرضه أساساً على الفرد والقطاع العائلي الين يتحملون عبئ الضريبة

2-الضرائب غير المباشرة: فهي تفرض على نقطة من النظام ولكنها تنحى إلى الانتقال بالعبء أشخاص أشخاص آخرين يفترض أن يتحملوا العبء الضريبي في النهاية سأوضح ذلك عن طريق التفريق بينهما كما هو موضح في الجدول.

¹ حسين صادق المرصاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دون دار النشر، 1963،

ص52

² محمد لبنا: إقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، دون ط، مصر، سنة 2009، ص 160

جدول: الفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير مباشرة¹

الجانب	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
المعيار القانوني	تكون الضريبة مباشرة إذا كان تحصيلها بناء على جداول التسمية التي تبين اسم المكلف والوعاء الضريبي وسعر الضريبة	تكون الضريبة غير مباشرة إذا لم يكن تحصيلها بهذه الطريقة للتحصيل الضريبي وإنما بمناسبة حدوث واقعة معينة.
المعيار الإقتصادي	تكون الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونياً وهو الذي يتحمل عبء الضريبة بصفة نهائية	تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر
معيار الثبات والإستقرار	تعتبر الضريبة مباشرة إذا ما كانت مفروضة على مادة تتميز بالثبات والاستقرار	تكون الضرائب غير مباشرة إذا كانت مفروضة على وقائع وتصرفات عرضية أي أنها تفرض بمثابة حدوث واقعة.

¹ محمد عباس محرزى: إقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 63 على 65

ثانيا : من حيث المادة الخاضعة للضريبة

ضرائب على الرؤوس :

إن الضرائب على الرؤوس تجعل من الشخص نفسه وعاء للضريبة بغض النظر عما تمتلكه من أموال فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويطلق على هذا النوع من الضرائب بضرائب الأشخاص والتي يلزم في نظامها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفرادها بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة، وأهم ما تتسم به ضريبة رؤوس الأموال أنها لا تعتمد على مقدار ما يكتسبه الممول من دخل أو مقدار ما ينفقه أو مقدار ما يدخره ، بل إنها تعتمد على الوجود الإنساني نفسه.

ونظام ضريبة الرؤوس نظام قديم اعتمدت عليه العديد من الدول في مراحل تطورها الأول لتمويل نفقاتها، سواء على مستوى الحكومة المحلية أو الحكومات المركزية، ولكن مع إرتقاء المجتمعات و تطورها تم التخلي عن هذه الضرائب جزئيا وبدأ الإهتمام بتزايد الضرائب على الأموال.¹

1-الضرائب على الأموال: فهي المرحلة الأخيرة لتطور الضرائب في الوقت الحاضر وهنا تنصب الضريبة على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع ممثلة في رأس ماله أو دخله وأخذت وأخذت في <لك أشكال عديدة من حيث تحديد الوعاء الضريبي والواقعة المنشأة له،² فهي الضريبة التي تفرض على المال ذاته أو ما يطلق عليه ضريبة رأس المال حيث تصيب القارات بجذذ ذاتها وليس إيراداتها

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الحشماوي: إقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، دون ط ،

الإسكندرية، سنة 2008، ص63

² خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شاهين، مرجع سابق، ص 164-165

والأموال بذاتها وليس ناتجها، وهذه الأموال تأخذ في الحياة الإقتصادية أكثر من شكل، فقد يكون هذا المال على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة كآلات والسيارات...¹

ثالثا: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة.

1-واقعة تملك رأس المال:

يمضي إنتقال رأس المال من شخص لآخر يترتب عنه تكليف ضريبة، فمثل إنتقال المال من المالك إلى الوارث يجعل هذا الأخير خاضع للضريبة على رأس المال.²

2-واقعة الإنتاج:

وتفرض على المنتجات الطبيعية أو الصناعية ويطلق عليها (رسوم الإنتاج) وقد تفرض في أي مرحلة من مراحل التصنيع أو الإنتاج حيث يقوم بدفعها المنتج ويضيف قيمة الضريبة إلى سعر بيع الوحدة للمستهلك.³

واقعة الاستهلاك:

تفرض الضريبة هذا على أساس واقعة الإستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة، ويمكن القول أن الضرائب على الإستهلاك تفرض بمناسبة إستعمال الفرد لدخله للحصول على السلم والخدمات التي تحتاج إليها.⁴

¹ خلاصي رضا: النظام الجبائي الجزائري الحديث، ج1، دار ومن، دون ط، الجزائر سنة 2005،ص

19

² عبد الناصر نور، نائل حسن عدس، عليان الشريف، الضرائب ومحاسبتها ، دار الميزة، ط2، الأردن،

سنة 2008 ن ص 19

³ محمد عباس محرزى: إقتصاديات الجباية والضرائب ، مرجع سابق ن ص 11

⁴ محمد عباس محرزى: إقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع نفسه، ص89

4-واقعة تحقق الدخل:

فينشأ الإلتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقق الدخل ومعروف أن مصدر الدخل يأتي عن طريق سلعة ينتجها أو خدمة يقدمها وبذلك تكون المصادر الأساسية للدخل هي : العمل - رأس المال - العمل ورأس المال معا، ويتميز الدخل بصفاته الدورية خلال فترة زمنية معينة اصطلاح على أنها سنة وأن يكون له طابع الدوام النسبي فلا يعتبر دخلا من وجهة نظر بعض التشريعات ما يكون عارضا كالجزائر مثلا.

رابعا: من حيث وعاء الضريبة

وتنقسم إلى:

1-ضريبة واحدة:

ويقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط أو أن تفرض ضريبة رئيسية وإلى جوارها بعض الضرائب الأخرى قابلة الأهمية.¹

2-ضرائب متعددة:

في نظام الضرائب المتعددة يتم فرض أكثر من ضريبة أساسية واحدة على أنواع متعددة من الدخول والأموال، وكلما زادت حاجة الدول إلى المال، تزداد أنواع الضرائب المتعددة يتسم بالمرونة ويناسب المفهوم العصري للضريبة هذا المفهوم الذي جعل الضريبة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتنوعة والمتغيرة.²

¹ حسين مصطفى حسين: مرجع سابقن ص 62

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية: مرجع سابق، ص 163

خامسا من حيث السعر:

1-ضريبة نسبية:

ويقصد بها النسبة المئوية الثابتة للاقتطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير قيمتها وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر أين تفرض كل منها بمعدل ثابت يقدر ب 3% ولا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها.

2-الضريبة التصاعدية:

ويقصد بها فرض معدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها.¹

الفرع الثالث: أسس الضريبة وآثارها الاقتصادية:

تعتبر الضريبة أداة هامة تستعملها الدولة لتحقيق عدة أهداف ، مالية اقتصادية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية واقتصادية واجتماعية.

1-الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا مهما من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى

¹ محمد عباس محرزى: إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 230

وسائل تمويلية أخرى كإصدار النقد واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاجتماعي للبلد المعني.

2- الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب بالنسبة للأستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، لذلك بحث من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستشارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يعمل على الإخلال بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية ، حيث تصبح لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق. كما تساهم ظاهرة التهرب الضريبي من توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.¹

3- الآثار الاجتماعية والسياسية

يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبئ الضريبي، كما تؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبئ على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة من تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، فرع التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، تاريخ

ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أم غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

بناء على ما سبق فإن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني ولا تسمح للدول من تنفيذ سياستها المالية وأهدافها التنموية . ونظرا للآثار التي تترتب على التهرب الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة.¹

المطلب الثاني: تحليل ظاهرة الغش الضريبي

لم يتفق رجال الجباية على تعريف شامل ودقيق لمفهوم الغش الضريبي، فقد استعملت ألفاظ متعددة نحاول من خلال دراستنا هذه التعرف عليها وبقدر الإمكان تحديدها. وإذا كان الغش الضريبي انتهاك ومخالفة للنصوص التشريعية الجبائية تسمح للمكلف من التخلص من دفع ما عليه من ضريبة كلياً أو جزئياً فالسؤال المطروح هو: هل الغش الضريبي يني التهرب الضريبي؟. التهرب الضريبي على خلاف الغش الضريبي يتجلى في العمل على عدم الالتزام بالضريبة دون أن يعكس عبأها على الغير وهذا التخلص قد يأخذ طابعا شرعيا ولا يعد مخالفة قانونية إذ أن المكلف دون المساس بأحكام التشريعات الجبائية، يتجنب دفع الضريبة وهكذا تتجلى أمامنا صورتين من التهرب تتمثل في التجنب الضريبي أو الغش الضريبي المشروع (evasion fiscale légale) والغش الضريبي بالمعنى الجبائي (frau de fiscale au sens stricto sensu pénal) يهدفان في الأخير إلى نفس النتيجة وهي التملص من دفع الضريبة.

الفرع الأول: مفهوم كل من التهرب والغش الضريبيين:

لقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لظاهرة التهرب الضريبي إذ ليس من السهل إعطاء تعريف دقيق وشامل للتهرب الضريبي ، وعليه يمكن إعطاء بعض التعاريف التالية:

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب ، المرجع السابق ،ص296 .

مفهوم التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي : " التخلص من عبئ الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون "¹ يعرف أيضا : " بأنه يسعى الملتزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالية للتخلص من عبئها، أو أن الملتزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة"²

ويعرف بأنه: ط هو لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أي دفعها ولكن بمقدار المحدد قانونا "³.

ويعرف أيضا: " هو تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون وف يحدث التهرب وقت تحديده وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إحراز غير صحيح "⁴.

تعريف جامع أحمد: " هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي "⁵.

تعريف margairaze André : " التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون "¹.

¹ حميد بوزيد: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص39

² محمد عباس محرزى: إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص317

³ مرسي السيد حجازي: مبادئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ط2، الإسكندرية ، سنة 2000، ص 93

⁴ عطية عبد الواحد: مبادئ وإقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، مصر سنة

2005، ص 479

⁵ جامع أحمد: علم المالية (فن المالية العامة) ج1، دار النشر العربية ، ط2 ، القاهرة، سنة 1975،

ص 244

تعريف Delahaye Thom : " التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة نصوص التشريع الضريبي"²

تعريف camou louis : التهرب الضريبي على أنه " هي مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء داخل الدولة أو خارجها".³

ويمكن إعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي علي زغدود: " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال 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 بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها".⁴

¹ Margaira andré lia frau piscales ses succéd neés, comment on échappea l l impot, edition blonay,suisse,1988 ;p33

² Delahaye thomas ; le choix de la voiemoins imposée, edition bruylant, bruxelles,1977,p25

³ Cartou louis ; droit fiscalinternation a let europé en,2 edition,préciall , paris,1991,p259

⁴ علي زغدود: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص209-

مفهوم الغش الضريبي:

يعتبر الغش الضريبي نوع من أنواع المقاومة ضد الضريبة هذه المقاومة بدأت مند القدم حيث تمثلت في شكل "تمرد"¹ غالبا ما كان يؤدي إلى حرب مسلحة ضد النظام السياسي والاقتصادي أو مقاومة عن طريق تكثيف الضغوطات على السلطات العامة المتمثلة في الإدارة العامة من أجل دفعها إلى منح تخفيضات أو امتيازات والتخفيف من عمليات الرقابة الجبائية أو عن طريق البرلمان لجعله يصوت على قوانين أكثر نفعا على المكلفين.

علاوة على ذلك قد يعمل المكلفون على الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية وهو التهرب الجبائي الذي يلزم قيام المشرع بسد هذه الثغرات والعمل على وضع نصوص واضحة لا تترك مجالا للتأويلات.

وكانت حركة بوجاد (pouja de)² أول من قامت في فرنسا في شهر جويلية سنة 1950 لمضادة النظام الجبائي السائد آنذاك ، فالغش الضريبي يعبر ردة فعل المكلف الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة الواقعة على أمواله او الإنقاص منها وهذه الظاهرة تولد نتائج خطيرة حيث تغير من توازن النظام الجبائي بالسماح للبعض من التخلص منها لتحملها من البعض الآخر كلية كما أنها تؤدي إلى الإنقاص في الإيرادات الجبائية للدولة وتغير قواعد المنافسة بين المؤسسات حيث تصبح المؤسسة الناجحة هي الأكثر تهربا من دفع الضريبة عوضا أن يكون النجاح قائما على معايير الإنتاجية وقد عرف، Paul mariegaudemet الغش الضريبي " أنه خرق مباشر وعمدي للقانون الجبائي "³ فهو يفترض وجود أفعال مادية تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة وقصد عمدي للغش،وقد تؤخذ هذه الظاهرة صورا مختلفة من النسيان إلى الإخفاء العمدي للمادة الخاضعة للضريبة

¹ jean rivoli,vive limpot, nouvelle edition ,janvier,970,p58

² Jean rivoli, op,cit,p14

³ Paul-mariegaudemet, finances,publique ;impot-enprunrt,collecion universsit  nouvelle, editions,montchres 1981,^p290

إلى تنظيم المكلف لإعساره أو تسجيل كتابات صورية في المحاسبة ويقول margairaza André في كتابه "fiscale et sessuccé danée la frau de" أنه يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح من التهرب من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي يكون مماثلاً بكل بساطة لعمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التغطية¹ ولتوضيح ذلك يفيد نفس المؤلف " أن الغش يتمثل في التخلص من الضريبة وتقديم تصريح بعيد عن الحقيقة أو تغيير خاطئ عن عمد."²

ويعرف Lucien mehl الغش الضريبي بأنه " يتمثل في خرق القانون الجبائي بهدف التهرب م نفرض مادة الضريبة وتخفيض أساس تقديرها."³ أما camillerosier الذي جاء بتعريف أكثر شمولية يقول " أن الغش الضريبي يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات "⁴.

¹ André margairaz, la fraude piscallee ses succédanes, collection la nouvelle école de lausanne, 1997, p16

² André margairaz ; cit, p16

³ Lucien mehl, sciences et technique piscalles, tome 2, pul ,thems, p733

⁴ Camille rosier, l impot cité par margairaz, op, cit, p18

الفرع الثاني: أسباب الغش الضريبي وأنواعه

هناك عدة أسباب تؤدي إلى الغش الضريبي وتنقسم هذه الأسباب إلى نوعين الأسباب المباشرة والأسباب غير المباشرة وتمثل فيما يلي:

أولاً: الأسباب المباشرة¹

1- الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو التخفيضات، من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساساً الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني من ناحية الكفاءة تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية.²

2- الإمكانيات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت مورثة من قبل الاستعمار.³

3- الإجراءات الإدارية: تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعاون إداريين ويبقى على الإدارة الجبائية إستعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي
- عدم المساواة في تقدير الإجراءات

¹ محمد عباس محرزي: إقتصاديات الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 50

² عوادي مصطفى، رجال نصر: الغش والتهرب الضريبي الجزائري، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى سعيد، الوادي، 2010/2011 ص 58

³ البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله: مبادئ مالية عامة، دار شباب الجامعة، دون ط، الإسكندرية، سنة 1978، ص 160

- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة

- ضعف التوعية الجبائية¹

ثانيا: الأسباب غير المباشرة²

1- الأسباب النفسية : ستتطرق من خلال الأمثلة التالية إلى الأسباب النفسية:

مثال 1: الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية ورتتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع إتجاه كل من الضريبة " اقتطاع مالي دون مقابل " بل هذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدالتها.

مثال 2: شركة ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن نجد أن الأولى تدفع ضريبة على أرباح الشركات والباقي يقسم على الشركاء والذين يكونون مكلفين بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي أيضا مجبر على دفع الضريبتين معا، أما الثانية فالأرباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل لإجمالي بالمقارنة نجد أن الحالة الأولى يحس المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي هو يلجأ إلى محاولة التهرب من إحداهما.

عبد المنعم فوزي: " كلما زاد الوعي الصالح ضعف الباعث عن التهرب وبالعكس كلما ضعف الوعي الصالح كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا."³

¹ عواضة حسن: المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، بيروت، سنة 1973، ص 403

² سوزي عدلي ناشد: إقتصاديات الجبائية والضرائب، ص 50

³ عبد المنعم: فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، دون ط، مصر، سنة 1972،

ويعتقد باهر مُجدّ علم: " أن الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدما من الوعي القانوني بمعنى أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبية لا يشعر أنه يرتكب إثما في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره.¹"

2- الأسباب الاجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا أن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.

3- الأسباب السياسية: وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي في البلد على مكافحة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما: الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.²

4- الأسباب الاقتصادية

يعتبر اقتصاد كل دولة محدد برصيد المعفي من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.

¹ باهر محمد علم، المالية العامة، جامعة القاهرة، طبعة 1991، ص 216

² يحيى ناصرة: الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر (مذكرة ماجستير) جامعة الجزائر، سنة

5-العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف نفسه، والتي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، وهو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط والتي تعتبر بلدانا متخلفة عاشت تحت وضع الضغط الاستعماري عكس الشعوب الأنجلو سكسونية والشمالية حيث تنخفض حدة التهرب والغش الضريبي.¹

أنواع الغش الجبائي:

تختلف أنواع الغش باختلاف الضريبة التي يراد تجنبها، ضريبة مباشرة او ضريبة غير مباشرة جزئيا أو كليا وحسب للزاوية التي ينظر لها لتعريف الغش، بالتالي وجب التمييز بين عدة أنواع من الغش حسب درجة التعقد، الغش حسب المفهوم القانوني والغش حسب الإقليم.²

الغش حسب درجة التعقد: ويتكون من نوعين، الغش العادي والغش المركب

أ-الغش العادي أو البسيط: ويعتبر كل تصرف أو خرق بحسن نية لأجل التخلص من الضريبة،³ وبالتالي هو م=كل محاولة متعمدة من أجل تضليل الإدارة الجبائية للوصول إلى خضوع أقل للضريبة من خلال تقديم تصريحات تتضمن بيانات خاطئة بسوء نية، التأخير في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا وتكون محاولة التضليل هذه دون استعمال عنصر التدليس المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة

¹عوادي مصطفى، رجال نضر، مرجع سابق، ص66

² خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الضريبي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع

سابق، ص92

³ عوادي مصطفى ورجال ناصر، الغش والتهرب الضريبي النظام الجزائري ، المرجع السابق

والرسوم المماثلة ولقد ورد ذكر الغش البسيط في التشريع الجزائري في المواد 192 الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

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

- عدم التصريح بالوجود
 - عدم التصريح بالمداخيل، أو فوائد رأسمال
 - عدم تسجيل عملية بيع في المحاسبة أو نسيان التصريح بعناصر الوعاء أو التحصيل
- يعتبر قمع الظاهرة سهلا من منطلق تطبيق عقوبات وغراما مفروضة بموجب القوانين الجبائية بدون اللجوء إلى عقوبات الجنائية.

ب- الغش المركب: يعتبر المكلف متهم باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يهرب من دفع الضريبة بل أيضا عند محاولة لمسح أي أثر لأي رقابة محتملة،¹ مثل تقديم فواتير مزورة ن دفاتر مزورة وهي ناتجة عن نية تجنب الضريبة، وذلك من خلال تضخيم قيمة الأعباء والتخفيض من الإيرادات فالغش المركب هو كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تضليل الإدارة الجبائية مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة.

وبصفة عامة حسب النصوص القوانين الجبائية الجزائرية خاصة المادة 56 من قانون الإجراءات الجزائية ، المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 192 فقرة 2 و 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

¹ G.c.martinez ; la praude fiscale ;edition puf,France ;1999,p53

تتمثل حالات الغش المركب في مايلي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء من طرف الأشخاص للمبالغ والإيرادات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ومعنى آخر البيع بدون فواتير.
- تقديم وثيقة خاطئة أو غير دقيقة لتدعيم ملف جبائي بهدف الاستفادة من امتيازات جبائية
- عدم تسجيل عمليات محاسبية أو تسجيل عمليات وهمية وغير دقيقة في سجل اليومية وسجل الجرد المنصوص عليها في المواد 9 و10 من القانون التجاري.
- تنظيم حالة عسر مالي ومحاولة منع عملية تحصيل الضرائب
- إصدار فاتورة وصل الحمل أو كل وثيقة ليس لها علاقة بعمليات حقيقية

- الغش حسب المفهوم القانوني:

ويتكون من نوعين الغش القانوني والغش غير القانوني

- أ- الغش الجبائي القانوني: ويتمثل الغش الشرعي لما يلجأ المكلف إلى الاستجابة للموائق والمعاهدات والتي لا تتحدث عن التشريع الجبائي ، وهو ما يولد تطبيق قانوني لمحتويات المعاهدة بدون اختراقها وتسمى هذه العملية بالتهرب الجبائي.
- ب- الغش الجبائي الغير قانوني: يعتبر هذا النوع خرقا مباشرا للقانون والتشريعات الجبائية وعلى عكس الحالة الأولى يصعب السماح فيها باعتبارها جريمة لأن المكلف يعارض ويخرق القانون صراحة، وهي قمعية وذات عقوبات صارمة.¹

¹ خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الضريبي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع

3- الغش حسب الإقليم:

ويتكون من نوعين الغش الوطني والغش الدولي

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

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

الفرع الثالث: طرق الغش الضريبي وآثاره.

ليس بإمكاننا حصر جميع طرق التهرب الضريبي نظرا لأن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة يتفنى المكلفين في التخلص من عبئ الضريبة سالكين بذلك عدة طرق فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية، الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض إيراداته من جهة أخرى، وكذا التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانون.

التهرب عن طريق عمليات محاسبية:

يقوم التشريع الضريبي الجزائري على أساس الإقرار وذلك بتصريح المكلف بإباحه للأنشطة التي يمارسها والتي تخضع لضريبة طبقا ، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على مستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد أو نسخ لفواتير البيع... إلخ)¹ فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ماقدمه من وثائق مضللة بحيث لا يظهر أي تفاوت بين

¹ أمين سلاني وأسامة بلهادي وأسامة رويح: أساليب وطرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة

ليسانس) جامعة يحي فارس، المدينة، 2009/2008، ص17

القيود وما قدمه، ويكون هدفه في ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته ومنه يأخذ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية صورتين:

أولاً : تضخيم النفقات

لقد سمح المشرع الجبائي للمكلف بخصم بعض الأعباء والتي يتحملها في حدود نشاطه ووفقاً لشروط محددة سابقاً، منها أن تكون هــ النفقات متعلقة بنشاط المؤسسة ومعمنة بوثائق تبريرية.

التكاليف القابلة للخصم هي:

- أن تكون هذه الأعباء والنفقات لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء والنفقات متعلقة بالسير العادي للمؤسسة
- أن تكون هذه الأعباء والنفقات مرفقة بمبررات ووثائق رسمية

لكن بعض الممولين انتهز هذا الحق لإدخال تكاليف ليس لها علاقة بنشاط أو السير العادي للمؤسسة والمبالغة فيها (التكاليف) للتخفيض قدر المستطاع من قيمة الضريبة على الأرباح لذلك توجد عدة طرق لتحقيق هكذا نتيجة منها تسجيل مستخدمين وهميين وتسديد أجور محاسبية مرتبات تخفض عمال لا وجود لهم بمبالغ مبالغ فيها.

أ- المستخدمون الوهميين:

وذلك بإنشاء ملفات لعمال وهميين المفروض أن ينتج أعمالاً مهمة لكنهم لا يقومون بأي عمل فيقوم المكلف بتسجيل مرتباتهم في محاسبة لتضخيم التكاليف،¹ فهي تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة الذي يؤدي إلى تخفيض الضريبة المستحقة.

¹ عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، ص 101

ب- التكاليف غير المبررة:

عندما سمح المشرع بخصم الأعباء والنفقات المتعلقة بسير النشاط العادي للمؤسسة من أجل تخفيض الربح ومنه تخفيض الضريبة.

ولقد أوضح المشرع الجبائي الجزائري التكاليف القابلة للخصم في المادة 169 من ق.ض.م.ر.م.¹

ثانيا: التهرب عن طريق تخفيض الإيرادات

وتعتبر الصورة الأكثر شيوعا، لذا يلجأ المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة وهي طريقة تقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء أكان ذلك إجباري بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي أو اختياري بمحض إرادتهم ، فالإيرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون:

- ثمن صفقات بيع سلع أو مبلغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين المورد والزبون مما لا يترك أي أثر لوجودها في السجل المحاسبي في حساب الإيرادات سجلها الزبون على أنها نفقات.
- تخفيضات الإيرادات الناتجة عن المبيعات (رقم الأعمال) وذلك لعدم تقيدها حسابيا (البيع دون فاتورة) لمسح آثار العمليات المحققة.²

¹ المادة 2/169 من ق.ض.م.ر.م.

² عبد القادر وعشبط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، (مذكرة ليسانس في العلوم التجارية) المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2008/2007، ص 40

التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية:

أولاً: التهرب عن طريق العمليات المادية :

تكمن الصورة في إخفاء المكلف للسلع والمواد بحيث يمتنع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معلوما لدى الإدارة الجبائية ولكن يخفي جزءا من ممتلكات كأن يمارس نشاط خفية إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عامل في شركة صباحا بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساء، أما الإخفاء الكلي فإن المكلف لا يكون معروف لدى المصالح الجبائية كأن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة ليصعب الوصول إليه ويقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه بالاقتصاد الأسود بعيدا عن أعين الإدارة الجبائية.

ثانيا: التهرب عن طريق العمليات القانونية

وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على إثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة.

فيكون الممول قد تهرب بناء على تقديم محاسبة فواتير وهمية ووثائق شرعية قانونية بعيدا عن أي رقابة محتملة.¹

أو كأن يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا كأن يقوم بتكليف البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل.²

¹ عباس عبد الرزاق: مرجع سابق، ص 108

² عباس مصطفى ورجال ناصر: مرجع سابق، ص 52

وكخلاصة لطرق التهرب ينبغي الإشارة أن هذه الطرق تبقى مجرد أمثلة لا غير، فأساليب في تطور من قبل المكلف ليسبق الإدارة الجبائية في بعض التفاصيل الدقيقة ليتخلص من واجبه الضريبي.

المطلب الثالث: آليات مكافحة الغش الضريبي

إذا كان الغش الضريبي يرجع إلى عوامل أخلاقية وسياسية وإقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة الغش الضريبي وذلك على النحو التالي:

تنمية الوعي الأخلاقي: إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد اتجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن تتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو إلزام أخلاقي قبل لأن يكون إلزاما قانونيا، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي: من العوامل التي تساعد على شيوع الغش الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي...العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.¹

من الناحية الفنية: ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر تدريبا كافيا للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي كذلك ينبغي تمكين موظفي مؤسسة الضرائب من الإطلاع على مايردون الإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.²

¹ عبد القادر وعشبط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، (مذكرة ليسانس في العلوم التجارية) المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2007/2008، ص 40

² عباس مصطفى ورحال ناصر: مرجع سابق، ص 52

من الناحية السياسية: ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلا وميسورا على طبقات أخرى.

كذلك يجب ضمان الاستقرار السياسي والعمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية وذلك حتى يتحقق الاستقرار في النظام الضريبي وكذلك للعاملين فيه.

من الناحية الاقتصادية: ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها كذلك أن يشعر لأفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد المحسوس لكل منه.¹

دور الإدارة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي:

تجدر الإشارة إلا أنه قبل أول جويلية 1991 كانت عمليات التحقيق من اختصاص هيئتين مختلفتين : الهيئات الجهوية لمكونة من مصالح البحث والتحقيق وكانت لها اختصاصات وطنية ، عددها ثلاثة قائمة في (الجزائر وهران وقسنطينة) جانب هذه المصالح كان يوجد على مستوى بعض الولايات هيئات محلية واختصاصاتها لا تتجاوز لإقليم الولاية وتوزيع النشاط بين هاذين الفرعين من الهيئات كان حسب أهمية رقم أعمال المؤسسة الخاضعة للتحقيق، فالمؤسسات التي تحقق رقم أعمال سنوي يفوق مليونين دينار جزائري ، بالنسبة لمؤسسات الإنتاج أو التجاري ومليون دينار جزائري بالنسبة للمؤسسات التي تؤدي خدمات كانت من اختصاص مصالح البحث والتحقيق، بالعكس المؤسسات التي تسجل رقم أعمال لا يفوق هذا الحد كانت من اختصاص المصالح المحلية للتحقيق ولكن خلال سنة 1991 ألغيت هذه المصالح ونقلت اختصاصاتها إلى مديريات الضرائب للولايات وأصبحت هذه الأخيرة تتكلف بتهيئة وتنفيذ برامج التحقيق بالتنسيق مع الهيئات التابعة لها مباشرة والمتمثلة في المديريات الفرعية للرقابة الجبائية ومفتشيات الضرائب وقباضات الضرائب واللجان المختلفة

¹ أمين سلاني وأسامة بلهادي وأسامة رويح: أساليب وطرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة

ليسانس) جامعة يحي فارس، المدينة، 2008/2009، ص17

منذ 1996 وبرامج التحقيق مدة خاضعة لموافقة هيئة المركزية منها المديرية الجهوية للضرائب ومديرية العمليات الجبائية على المستوى المركزي، وتتفرع هيئات الرقابة إلى هيئات رئيسية مكلفة بالرقابة كما تعمل هذه الهيئات بالتنسيق مع هيئات أخرى من أجل تدعيم وتقوية المبادرات الممتدة في إطار مكافحة الغش الضريبي.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية

فالرقابة مع السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو إتاوة،¹ فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاء بقدر ماهي عمل إداري يهدف للتحقيق من صحة الأداء وتقويمه في حال اعوجاجه، فهي أداة مستخدمة من طرف الإدارة وفقا لقوانين محددة تعمل على إثبات صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومن التملص من دفعها ومن كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد ، وذلك بمتابعة التصريحات وفق مراحل مختلفة تتمثل في:

أولاً: الرقابة الداخلية ويقصد بها الرقابة التي تقوم بها الأعوان في المكتب بناء على الوثائق التي يجوزهم وتنقسم إلى رقابة شكلية ورقابة على الوثائق

1- الرقابة الشكلية:

نكون أمام رقابة شكلية عند إستلام المصالح المعنية للتصريحات المرسله أو المودعة من قبل المكلفين سواء أكانت هذه التصريحات شخصية أو مهنية، حيث تتم مراقبتها بطريقة منتظمة ، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصريح بها وتسوية الاخطاء ن وجدت ، تتم المقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و(G50A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، وتهدف هذه الرقابة

¹ المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية

إلى تصحيح الأخطاء التي تمت ملاحظتها في التصريحات تمهيدا لبرمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.¹

ثانيا: الرقابة على الوثائق

وتعتبر كثنائي إجراء تقوم به الإدارة الضريبية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط خاضع للضريبة على مستوى مكاتبها، بعد أن تطلب من المكلف إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف ، لتقم لاحقا الأعوان بفحص التصريحات فحفا دقيقا والقيام بمقارنتها بالمعلومات التي تحوزها عن المكلف ضمن ملفه الجبائي² وكذا مختلف المؤسسات والهيئات التي تتعامل مع المكلف.³

ولنوضح الصورة أكثر نعود للمثال السابق الاصل بأصحاب المهن غير التجارية من قبيل الأطباء فمصالح الضمان الإجتماعي ملزمة بتقييم جميع كشوف الفحوص التي قام بها الطبيب بالإضافة إلى مجمل مبالغ الأتعاب.

إن الإدارة الجبائية تمارس حق الرقابة في مجال واسع على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة تاجر بناء على طلب هذه الأخيرة يجب عليها أن تقدم كل وثيقة من شأنها أن تساهم في عملية الرقابة التي يقوم بها المفتش والذي بإمكانه أيضا لأن يستدعي المكلفين من أجل تقديم توضيحات شفوية في حالة الغموض وفي حالة رفض الطلب أساسا او الإجابة عن بقية المفتش وتبليغ طلبه للأبناء على أن يحتوي على مايراه ضروري لإزالة الغموض مع التبليغ المكلف بأن له أجل 30 يوم للإجابة.

¹ عوادي مصطفى و زين يوسف، الرقابة الجبائية على المكلفين الصربية في النظام الجبائي

الجزائري، ط2، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011، ص12

² عوادي مصطفى وزين يونس، المرجع نفسه، ص12

³ Thierry lamulle. Droit piscal ,loi de pirances 2002 et collect budgé taire 2002

inclus gurlino edition 2002/2003, p 197

الفرع الثاني: التحقيقات الجبائية

هو من مهام المصلحة المحققة من أجل الكشف الكامل لتصريحات المكلفين فهو يمثل وه آخر للرقابة ولكن على المستوى الخارجي أي التنقل إلى المقر المهني للمكلف وينقسم إلى:

أولاً: التحقيق في المحاسبة

ونقصد به جميع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة وفحص محاسبته والتأكد من مدى مطابقتها للمعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها،¹ وإستثناءاً قد نصت المادة 113 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه (يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر الحسابية في عين المكان ماعدا إذا تم تقديم المكلف طلبا مكتوبا يقضي بعكس ذلك وتم قبوله من طرف المصلحة أوفي حالة قوة قاهرة مثبتة قانونا من طرف المصلحة. لا يمكن للإدارة الجبائية ممارسة التحقيق المحاسبي إلا على المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري والجبائية كسكها، أي أنه بغياب هذه الوثائق لا يمكن إجراء هذا النوع من التحقيق هذا من جهة ، ومن جهة أخرى لا يمكن مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مراقب على الاول،الذي يقوم بأعمال تمهيدية تسمح له بأخذ صورة مستوفية وكاملة عن المكلف المعني بعملية المراقبة.

يتمثل هذا الإجراء بسحب ملف هذا الأخير الذي يشمل على جميع الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطه، وكذلك كل التصريحات الخاصة بجميع الضرائب والرسوم الخاضعة لها وبعد جمع كل الوثائق والمعلومات التي تتوفىها ملف المكلف يقوم العون المحقق بدراستها ذلك للتأكد من أنها كاملة وصحيحة مع مسك وثائق ضرورية لسير مهمته على أحسن وجه منها بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة (الأصول والخصوم).

بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج

¹ سهام كرودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، ص 67

رقم الأعمال المعلن عنه ، رقم الأعمال المعفى، التخفيضات المطلقة والرسوم المسددة كما يجب التأكد من:

الدخل الإجمالي للمصرح به من طرف المكلف المعني بالمراقبة وكذلك فحص مدى ترابط عناصر المعيشة مع الدخل المصرح به.¹

ومن أجل الإحاطة الكبرى بملف المعني بالمراقبة يمكن لأعوان المراقبة القيام ببحوث خارجية التي يمكن أن تتم على عدة مستويات منها:

- البنوك والمصارف من أجل مراقبة حركة الأرصدة
- مصالح الجمارك فيما يخص المؤسسات المصدرة والمستوردة
- الإدارات العمومية
- الزبائن

بعد إتمام المحقق كل هذه الأعمال السالفة الذكر يأتي إعلام المكلف بالضريبة كأول خطوة وهذا بإرسال إشعار بالتحقيقات من أجل الشروع في التحقيق المحاسبي الدقيق كما يمكن القيام بزيارة مفاجئة في حالة الدراسة المسبقة للمكلف التي أظهرت شبهات خطيرة للمكلف أو علم المحقق بوجود محاسبة محاسبية حيث يخشى المحقق إخفائها من طرف المكلف إذا تم إعلامه وكذلك في حالة رغبة الإدارة الجبائية إجراء جزء جزء حقيقي للمخزون فهذه الزيارة المفاجئة له يمكن أن تتم إلا بحضور مدير المؤسسة شخصيا وفي الأوقات المخصصة للعمل ، على أن يتم إشعار المكلف بذلك مسبقا عن

¹ آيت بلقاسم لمين، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (مذكرة الماستر) جامعة أحمد محمد، ولحاج، البويرة، 2014/2013، ص36

طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له وأن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ إرسال الإشعار.¹

يجب أن يبين إشعار التحقيق مايلي :

- تاريخ ووقت بداية التحقيق
- مدة التحقيق
- الحقوق ، الضرائب، الرسوم، وكذا الوثائق التي يطلع عليها.

يمكن إجراء رقابة مفاجئة دون إشعار المكلف ، ذلك من أجل المعاينة الحقيقية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية التحقيق فغياب الإشعار بالتحقيق يلغي تماما إجراء التحقيق باستثناء (الزيارة الخارجية) التي يسلم الإشعار وقت الزيارة يقوم المحقق منذ اليوم الأول من إنقضاء المدة المحددة ب10 أيام بالاتصال مع مسيري المؤسسة بعين المكان ويستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين²، المحلات المهنية التي تسمح بأخذ نظرة شاملة .

- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة
- سعر التكلفة، أسعار البيع
- وسائل الإنتاج المتصلة
- زبائن المؤسسة ومورديها
- صلة المؤسسة مع فروع أخرى، الشركة الأم وفروعها

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التحقق من الصحة الشكلية للمحاسبة بذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية.

¹ بن عمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية الجبائية، دار هومن للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر

2011، ص24

² المرجع نفسه، ص25

التي ينص عليها القانون التجاري المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09 ،
دفتر الجرد حسب المادة 10

زيادة على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة
الشكلية لمحاسبة يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة من بينها حساب
المشتريات والمبيعات والمخزونات.

كونها المصدر الأول والأساسي للتهرب وعلى هذا فإنه من الضروري على المحقق مراجعة هذه
الحسابات الثلاثة.

وبعد قيام العون المحقق بالتحقيق يتوصل إلى نتائج قد تكون مخالفة لتصريحات المكلف. وهنا يوجد
مجال لإحداث بعض التعديلات في القاعدة الضريبية أو قد تكون هذه النتيجة مطابقة لتصاريح
المكلف وفي هذه الحالة يعد من الضروري إجراء تعديل بإتباع الإجراءات العادية للقوم الأحادي
والثنائي.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة

هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم إستحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2010 حيث تقتصر
عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة لأنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات
محاسبية.

حيث يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف
بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسب غير أن
طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على
الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.¹

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين. بالضريبة الخاضعين للرقابة 2015، ص13

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة:

أنشئ هذا الإجراء بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جباية في الجزائر أم لا.¹ عندما تكون لديهم إلتزامات متعلقة بهذه الضريبة فهو مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي.²

فالهدف منه البحث والتحقق من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والحالة المالية المكونة لنمط المعيشة حسب نص المادتين 6 و98 من ق.ض.م.و.م.ولا يتم اللجوء إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا في حالة وجود أنشطة أو مداخل متملص منها.

ونظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به فقد حدد قانون الإجراءات الجبائية أن القيام به لا يكون إلا من عون إداري برتبة مفتش على الأقل،³ ففيما يتعلق بـ IRG للشخص المعنوي أوجب القانون فيه عنصر إعلام المكلف لتحضير محاسبته في أجل 15 يوم إبتداء من تاريخ الإستلام مع الإشارة إلى حقه في الإستعانة بمستشار كما أنه وتحت طائلة البطلان أن يمتد التحقيق لفترة تفوق سنة واحدة من تاريخ الإستلام، كما يمدد فترة السنة أعلاه بأجل يمنح عند الضرورة المكلف وبناء على طلبه بإجراء عمليات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج ، كذلك يمكن أن مدد بـ 30 يوم المذكورة في المادة 19 الممنوحة للمكلف من أجل الرد.

كذلك تمدد المدة للإدارة من أجل الحصول على كشوفات الحسابات عندما لا يستطيع المكلف تقديمها في أجل 30 يوم إبتداء من طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف

¹ المادة 1/21 من ق.إ.ج المعدلة بموجب المادة 38 من ق.م. لسنة 2009، والمادة 13 من ق.م.

لسنة 2013

² سهام كرود، مرجع سابق، ص 68

³ أنظر المادة 2/21 من ق.إ.ج

السلطات الأجنبية عندما تكون للمكلف المحقق معه مداخيل من أو متحصل عليها من الخارج،¹ كما تمدد مدة السنة أعلاه إلى سنتين في حالة إكتشاف نشاط خفي.

وفي نهاية التحقيق يستدعي المفتش المحقق المكلف بالضريبة من لأجل الحضور إلى أشغال إختتام التحقيق ويصر بالفرق بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي فيعاد تقييم الضريبة حسب الإجراءات العادية لذلك شأنه شأن وسائل التحقيق الأخرى.

وللمكلف المحقق أن تعلمه الإدارة عند إعادة التقييم بالنتائج المتحصل عليها وله أجل 40 يوم للرد عليها، وفي غضون ذلك له أن يطلب الشروحات أو التغييرات من الإدارة أو العون لكي يساعدهم.

لرد فإن رفض طلبه فعلى العون أن يعلم المكلف كتابيا بعدم قبولها.²

الفرع الثالث: الإجراءات والحلول الوقائية

سنحاول لاقتراح حلول لأسباب التهرب الضريبي المتعلقة بكل من التشريع والإدارة والمكلف لذلك فضلنا البحث عن إجراءات وقائية للحد أو التقليل من الظاهرة قبل مكافحتها لأن هاته الأخيرة قد تكون مكلفة، لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المكلف كإجراءات وقائية.

أول: العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره.

فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه لذلك يجب العمل على سد الطريق أمام المتهرب، من أجا هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويل واحد فحتى إذا إستعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملوا النص أي تغيير يخر غير التغيير الذي صيغ من أجله، ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في العون إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجمع ما يحيط بالضريبة من

¹ زرقون نور الدين: محاضرة أقيمت على طلبة سنة أولى ماستر قانون عام للأعمال، جامعة

ورقلة، 2014/2013.

² المرجع نفسه.

لحظة فرضها على تحصيلها وفي الجهة الأخرى تجسد السلطة التشريعية دورها بإعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية بمشاريع القانون أن تزيل بذلك كل غموض قد يشوب النص ويحرفه عن معناه الذي صيغ من أجله.

كما تلعب الإدارة هي الأخرى دورا في إعطاء النص تلك القيمة القانونية المطلوبة بدخوله حيز التنفيذ باكتشافها للغموض والنقص في حدود صلاحيتها المخولة لها قانونا عن طريق إصدار الواح التفسيرية والتطبيقية للنصوص التشريعية دون أن تتعدى ذلك حدود الشرعية الضريبية بأن تعدل نصا أو تلغيه.¹

كما يجب أن يتوخى المشرع أثناء صياغته للنصوص الصياغة الجيدة والمنسجمة حتى تؤدي إلى إستقرار القوانين، نظرا للتغيرات والتعديلات المستمرة التي نلاحظها كل سنة من خلال قانون المالية لأنها تعقد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة التغيرات على مختلف النصوص القانونية، لذلك يجب العمل على إستقرار النظام الضريبي بإنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين، وأدائها بالنسبة للمكلفين لأن المشكل ليس في إنعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو إستقرارها لذلك يجب الإشارة إلى بعض التوصيلات من أجل فاعلية النظام الضريبي نذكر منها:

1/ تشديد العقوبات المقررة على كل من يتهرب من الضريبة المفروضة عليه قانونا حيث أضيف قانون عقابي سنة 1995 متعلق بالغلق المؤقت للمحلات التجارية.²

¹ رحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة) ، دار الجامعة الجديدة، 2009، ص282

² ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون، الجزائر، ص263

2/ اللجوء إلى إجراءات تكفل الحد من إمكانية التهرب مثل:

حجز الضريبة من المنبع: ويتجلى ذلك في حجز مبلغ الضريبة المستحق عند مدين المكلف، ليدفعها هذا الأخير نيابة عن المكلف للإدارة الجبائية.¹

التبليغ بواسطة الغير: وهذا المظهر لا نجده كثيرا في الدول النامية،² مع تخصيص مكافأة لمن يدلي بمعلومات تساعد في الرقابة حتى وإن حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة.

¹ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، ط1، 2010، ص 231

² نفيسة سويسي، الرقابة الجبائية، كأداة لمحاربة الغش الضريبي، (مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية) جامعة ورقلة، 2010/2009، ص11

الفصل الأول:

أركان جريمة الغش الضريبي

الفصل الأول: أركان جريمة الغش الضريبي

إن جريمة الغش الضريبي كغيرها من الجرائم مبنية على أركان ثلاثة: الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي.

المبحث الثاني: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

من مجموع هذه النصوص السابقة يمكن تعريف جريمة الغش الضريبي بأنها إستعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة ومن خلال هذا التفريق يتبين أن الركن المادي لجريمة الغش الضريبي يتكون من ثلاثة عناصر هي:

- إستعمال طرق ووسائل إحتيالية

- التملص من الضريبة

- العلاقة المبنية بين كل من التملص من الضريبة والطرق الإمتصالية.

الفرع الأول: الإخفاء أو محاولة الإخفاء من كل شخص

الإخفاء أو محاولة الإخفاء من كل شخص مبالغ أو منتجات يفرض عليها الرسم على القيم المضافة من طرف أشخاص مبيينين به وخصوصاً البيع دون فواتير ثم تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الغستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة¹

¹ المادة 192 من ق.م.ر.م. 2012

والقيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفاتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما ي المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباته.

ولقد أجمعت كل النصوص الغربية التي تناولت جريمة الغش الضريبي على وجوب استعمال المكلف بالضريبة طرق احتيالية وذلك على النحو التالي:

1- المادة 34 فقرة 16 من قانون الطابع " كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من

وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش..."

2- المادة 119 فقرة 16 من قانون التسجيل: "كل من خفف أو حاول تخفيض الكل أو

البعض من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها

باستعماله مناورات الغش..."¹

3- المادة 117 فقرة 1 من قانون الرسم على رقم الاعمال: " كل من تملص أو حاول التملص

بصفة كلية أو جزئية و باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع

لها..."

4- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " كل من تملص أو حاول التملص

باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التيس يخضع لها.

5- المادة 532 فقرة 1 من قانون الضرائب غير المباشرة: "كل من يستخدم طرقاً احتيالية

للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو تصفية أو دفع

الضرائب."

¹ عبد القادر وعشبط عبد الحميد، تقنيات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، (مذكرة ليسانس

في العلوم التجارية) المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2007/2008، ص 40

أهم ما يلاحظ على هذه النصوص أن المشرع الجزائري نص فيها على حرص شركة : أسماها التملص أو محاولة التملص بصيغ متقاربة باللغة الفرنسية وصيغ مختلفة باللغة العربية.¹

الفرع الثاني: قيام المكلف الضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع:

قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسوم مدين به.²

عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

الفرع الثالث : ممارسة نشاط غير قانوني:

تعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي،³

كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.⁴

القيام بأية وسيلة كأن تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.⁵

¹ بودالي محمد، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة العلوم القانونية والإدارية العدد الخامس، أبريل 2009، ص 21

² المادة 193 -2 من ق.ض.م. من الأمر 76 -101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م.

³ المادة 228 من ق.ض.م. ر.م. 2012.

⁴ المادة 76 من ق.إ. جبائية الجزائري

⁵ المادة 533 من ق.ض.م. غ.م. من الأمر 76-104 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م. غ.م.

المطلب الثاني: التملص من الضريبة

تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن تؤدي استعمال الطرق الاحتمالية السالف ذكرها إحدى النتائج التالية:

الفرع الأول: التملص من كل أو من بعض وعاء الضريبة:

وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو يعتمها أو حينما يقدم إحراز غير صحيح.

وإما التملص كلياً أو جزئياً أو تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة لتحصيل الضريبة.

فإن التملص من الضريبة أو الرسوم الواجب أدائها فقد يتحقق في أي مرحلة تمر بها الضريبة وهي في طور التكوين، ذلك أن الضريبة ليست مجرد مبلغ يؤدي للدولة فقط، بل هي كما رأينا سابقاً مبلغ من المال يؤدي نتيجة لتحقق الواقعة الموجبة للضريبة والتي قد تكون دخلاً أو أرباحاً تجارية أو صناعية وقد تكون إستهلاكاً كما هو الإثبات بالنسبة للرسوم على رقم الأعمال التي تعتبر ضرائباً غير مباشرة.¹

إن التملص من الضريبة خلال عملية تحديد الوعاء الضريبي غالباً ما يتحقق عند قيام المكلف بالضريبة بالإمتناع عن التصريح ، ذلك أن هذا الإمتناع يؤدي إلى أخفاء كلي للمبالغ التي تخضع للضريبة.

¹ محمد عباس محرزى، المرجع السابق، ص 122.

الفرع الثاني: التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها

ويراد به إعفاء الملزم بالضريبة من الإلتزام دائما بأدائها والتخفيف من عبئ الإلتزام.

وقد استعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائية الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم.

وقد يتم التملص من الدفع الضريبة أثناء التحصيل فمن المعلوم أنه بعد تصفية الضريبة تشريع إدارة الضرائب في تحصيلها¹ كمرحلة أخيرة وقد يمد المكلف بالضريبة الذي فشل في التملص من تحديد وعاء الضريبة ومن تصفيتها إلى العمل لى التملص من دفع الضريبة أثناء تحصيلها من طرف إدارة الضرائب وهو ما يتحقق عند قيام المكلف بتدبير إعساره وكذا عند تقديمه وثائقا مزورة أو غير صحيحة للحصول على استرجاع الضريبة.²

ولم يشترط المشرع في التملص أن يكون كلياً إذ يحتوي أن يكون هذا التملص كلياً أو جزئياً والعبارة في قيام جريمة الغش الضريبي هي بتحقيق هذه النتيجة ولا يهم تحقق نتيجة أخرى غير النتيجة التي حددها المشرع فهذا الأخير لم يشترط مثلاً إثراء مرتكب الغش على حساب الدولة من جراء التهرب من الضريبة .

الفرع الثالث: عقوبة كل من تملص :

ففي المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة " يعاقب كل من تملص أو التملص باستعمال طرق تدليسية إقرار وعاء لأي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً..."³ ونفس العبارة استعملها المشرع في قانون الرسوم على الضرائب غير المباشرة في المادة 532 منه، وكذا في قانون الرسوم رقم الأعمال في المادة 117، بينما نجد عبارة " كل من خفض أو حاول

¹ Louis trotabas et jeam marie cotteret,op,cit,p54

² زرقون نور الدين، المرجع السابق، ص 68

³ المادة 303-1 من .ض.م.من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م.

تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة... " وذلك في المادة 119-1 من قانون التسجيل ونفس العبارة في المادة 34-1 من قانون الطابع.¹

ومن جهة أخرى فإن المشرع لم يشترط أن يتم التملص خلال كل العمليات والمراحل التي تمر بها الضريبة إذ يكفي أن يتم التملص من الضريبة في إحدى مراحلها فقط، فمجرد التملص من خلال مرحلة التحصيل أو التصفية كاف ولو لم يتحقق التملص خلال تحديد الوعاء الضريبي مع الإشارة أن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أشارت فقط إلى التملص من وعاء وتصفية الضريبة وأغلقت الإشارة إلى التملص من دفع الضريبة والسؤال الذي يطرح نفسه الآن هو: هل يترتب على تخلف النتيجة ، أي التملص من الضريبة عدم قيام جريمة الغش الضريبي ؟

والجواب التالي: إن النتيجة كعنصر في جريمة الغش الضريبي لعرضنا لقيام هذا الأخير في صورتها التامة فإذا لم تتحقق النتيجة فإن الجريمة تتحقق في صورتها الناقصة إذا ماتم البدء في تنفيذ السلوك المكون لها إذا جمعت النصوص الضريبية التي تناولت هذه الجريمة على تجريم الشروع في التملص من الضريبة التي تناولت هذه الجريمة وهذا ما سنعالجه لاحقا.

¹ المادة 76 من ق.إ.جباتية الجزائري

المطلب الثالث: العلاقة السببية بين كل من التملص من الضريبة والطرق الإحتيالية لتفادي اللبس تجب الإشارة أول إلى أنه إذا كانت المتابعة على أساس محاولة الغش الضريبي فغن القانون لا يشترط لقيامها نتيجة معينة وبالضرورة صرف النظر عن وجود علاقة بسببية من عدمه.

الفرع الأول: وجوب توفر علاقة سببية بين السلوك والنتيجة

إن وجوب تحقق نتيجة معينة في أي جريمة كانت يؤدي على وجوب توفر العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة فهذه الأخيرة هي العنصر الثالث للركن المادي في الجرائم المادية أو الجرائم ذات النتيجة إذ تربط بين عنصر السلوك وعنصر النتيجة فتقيم للركن المادي وحدته وكيانه،¹ وعليه فإن العلاقة السببية شرط ضروري لإسناد النتيجة إلى السلوك وبقيامها تتحقق الجريمة في صورتها التامة وبتخلفها لا تقوم الجريمة إلا إذا كان الشروع معاقبا عليه بنص صريح فتحقق الجريمة في صورتها الناقصة إذ توفر القصد الجنائي إذ أنه لا عقاب على الشروع إذا كانت الجريمة التي شرع في ارتكابها غير عمدية ولا تختلف جريمة الغش الضريبي في هذا المجال عن غيرها من الجرائم الأخرى .

غير أنه وعلى خلاف ذلك إذا تمت المتابعة من أجل جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فغنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة تحت تأثير طرف الإحتيال التي يباشرها المكلف بالضريبة وتعد العلاقة السببية متوفرة م من ربطه إدارة الضرائب الضريبية ربطا خطأ بعد إطلاعها على الدفاتر المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة أو كان إعفاؤه من بعض المبالغ لإعساره الصوري المنظم خلافا للواقع، إلا أن الجريمة تنعدم إذا تخلف الملتزم من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء دون تدخل منه.

فإذا أنتقت الربطة السببية بين طرف الإحتيال والتملص من الضريبة وقفت مسؤولية المكلف عند حد الشروع في جريمة الغش الضريبي متى باشرها عن قصد، ويثار التساؤل حال تداخل الأسباب التي

¹ محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات اللبناني، القسم العام، المجلد الأول، منشورات الحلبي

ساهمت في التملص من الضريبة ورغم إختلاف الفقه في ذلك إلا أنه يتضح أن القضاء الجزائري درج على الأخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث النتيجة.

كما يشدد القضاء على ضرورة قيام العلاقة السببية ووجوب بيانها في قرار الإدانة حتى يمكن مراقبة صحة تطبيق القانون وذلك تحت طائلة النقض.¹

الفرع الثاني: التملص من الضريبة بناء على طرق إحتيالية

يتعين لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الإحتيالية التي إستعملها الجاني ومن ثم تنعدم الجريمة التي تخالص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ إرتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء وبالمقابل تتوفر العلاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون الإطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة.²

¹ قرار صادر في 19.10.1971. ملف رقم 6641 . جيلالي بغدادي- الإجتهد القضائي في المواد

الجزائية ج 2 الديوان الوطني للأشغال التربوية 2001، ص 92

² فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومن، ط2، الجزائر

2011، ص38

الفرع الثالث: وجوب تحقق نتيجة التملص من الوعاء الضريبي

فإن كان المشرع يشترط تحقق نتيجة تتمثل في التملص من وعاء أو تصفية أو دفع الضرائب والرسوم المفروضة فلا بد من أن يكون هذا التملص ناتجا عن استعمال إحدى الطرق الاحتمالية التي عالجناها سابقا، فإذا انتقت العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة كما لو تملص المكلف من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة في تقدير الضريبة،¹ وكان قد سبق له ارتكاب إحدى الطرق الاحتمالية المذكورة سابقا عمدا فإن الجريمة تتحقق بإعتبارها شروعا في الغش الضريبي العام ذلك ان النصوص الضريبية التي عالجت هذه الجريمة قد أجمعت كلها على تجريم التملص أو الشروع في التملص من وعاء أو تصفية أو دفع الضرائب والرسوم المفروضة.²

فإذا إلتقت الرابطة السببية بين طرق الاحتيال والتملص من الضريبة وقفت مسؤولية المكلف عند حد الشروع في جريمة الغش الضريبي من باشرها عن قصد، ويثار التساؤل حال تداخل الأسباب التي ساهمت في التملص من الضريبة ورغم اختلاف الفقه في ذلك إلا أنه يتضح ان القضاء الجزائري درج على الاخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث النتيجة.

كما يشدد القضاء على ضرورة قيام العلاقة السببية ووجوب بيانها في قرار الإدانة حتى يمكن مراقبة تطبيق القانون وذلك تحت طائلة النقض.³

¹ شرط أن لا يعود هذا الخطأ إلى الطرق الاحتمالية التي إستعملها المكلف فإذا كان هذا الخطأ ناتجا عن إحدى هذه الطرق تحققت العلاقة السببية بين هذه الطرق والتملص من الضريبة

² شرط المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و 303 من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة و 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 119 من قانون التسجيل و 34 من قانون الطابع.

³ قرار صادر في 19/10/1971 ملف رقم 6641، جيلالي بغدادي، الإجتهاد القضائي في المواد الجزائية الجزء الثاني الديوان الوطني للأشغال التربوية 2001، ص 92

المبحث الثالث: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي.

إن الجريمة بشكل عام ليست ظاهرة مادية خالصة بل أن بعض عناصرها معنوي بحيث ومن تم إستقرار في القانون الجنائي الحديث ذلك المبدأ الذي يقضي بأن مادامت الجريمة لا شيء مسؤول وتستوجب عقابا مالم تتوافر إلى جانبها كل العناصر المعنوية التي يتطلبها كيان الجريمة ذاته وتجتمع معنويات الجريمة في ركن تختص بها وتحمل إسم " الركن المعنوي " ¹ وهذا الأخير له صورتان فقد يتخذ صورة القصد وقد يتخذ صورة الخطأ، بمفهومه الضيق والأصل في الجرائم أنها عمدية ولا عقاب على الخطأ إلا إستثناء حينما يقرر المشرع ذلك بنص صريح في حين لا حاجة لمثل هذا النص في الجرائم العمدية ولهذا فإنه نادرا ما يصرح المشرع بالقصد في نصوصه، ² وسنتناول فيمايلي بمزيد من التفصيل القصد العام من خلال المطلب الأول والقصد الخاص كإمتداد منطقي للقصد العام في المطلب الثاني.

المطلب الأول: القصد العام

الفرع الأول: يؤثر الغش في جريمة الغش الضريبي:

لا تخرج جريمة الغش الضريبي عن هذا الاصل العام فهي من الجرائم العمدية التي يشترط لتحقيقها توفر القصد وليكون وجود الخطأ لعدم وجود نص يصرح بذلك ومن جهة أخرى فإن النصوص الضريبية التي تناولت هذه الجريمة قد إستعملت عبارات تدل على وجوب توفر القصد وذلك بعبارة ط الإفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل والسعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهي في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد... " الواردة في البند 3 من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الاعمال وإستعمل المشرع النص الفرنسي المقابل لهذه المادة عبارة "sciemment" بالإضافة إلى عبارة الإغفال عن التصريح... عن قصد" الواردة في البند الرابع من نفس المادة وفي النص الفرنسي إستعمل أيضا عبارة "sciemment" وبغض النظر عن المواضع التي أشار فيها المشرع صراحة إلى

¹ محمود نجيب حسني، الفقه الجنائي تحديد عناصره وبيان الأحكام التي يخضع لها، مجلة القانون والإقتصاد العدد الأول والثاني، السنة الثامنة والعشرون، 1958، ص 89

² عوض محمد، شرح قانون العقوبات، القسم العام، منشأة المعارف، الإسكندرية، 200، ص 211

القصد فإن المبدأ العام يقضي بوجود توفر القصد في جريمة الغش الضريبي أتي كانت الطرق الإحتيالية المستعملة ولم يعرف المشرع الجزائري المستعملة ولم يعرف المشرع الجزائري القصد الجنائي تاركا ذلك للقضاء في حين أوردت بعض التشريعات مثل هذا التعريف ويزخر الفقه الجنائي بتعريفات كثيرة في هذا المجال وكلها تعمل على تحديد عناصر القصد المتمثلة في العلم والإرادة من جهة وتمييز القصد العام عن القصد الخاص من جهة أخرى، فالقصد العام هو " إرادة إرتكاب الجريمة مع العلم بالعناصر المكونة لها " ولا يقتصر نطاق الإرادة في القصد على السلوك فقط بل يمتد هذا النطاق لشمّل أيضا النتيجة وذلك طبعاً إذا كانت الجريمة مادية أي ذات نتيجة¹ وعليه فإنه يشترط لقيام جريمة الغش الضريبي أن يرتكب المكلف بالضريبة الطرق الإحتيالية عن إرادة وأن يكون على علم بان التصرفات التي إستعملها من شأنها أن تؤدي إلى حرمان الدولة كلياً أو جزئياً من مبلغ الضرائب الواجب عليه أداؤها وأن يريد تحقق لك فإن كانت الطريقة المستعملة مثلاً في تقديم وثائق مزورة وغير صحيحة للحصول على إسترداد للضريبة فيجب أن يرتكب فعل تقييم هذه الوثائق عن إرادة كما يجب أن تكون إرادة المكلف متجهة إلى الحصول على إسترداد الضريبة وأن يكون هذا المكلف على علم بأن الوثائق المقدمة مزورة أو غير صحيحة.

الفرع الثاني: توجيه الجاني لإرادته نحو إرتكاب الجريمة

توجيه الجاني لإرادته نحو إرتكاب الجريمة عالماً بعناصرها القانونية وهو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض الجاني عمله بإرتكاب أفعال احتيالية أو تدليسية أو غش تؤدي إلى التخلص أو محاولة التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي.

أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافراً لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال وإيقاع الإدارة الجبائية في الغلط.

¹ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 30.

ويمكن تعريفه أيضا بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بامتناع، أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل.¹

الفرع الثالث: إشتراط قيام الركن المعنوي لحركة الغش

ويشترط لقيام الركن المعنوي لحركة الغش الضريبي من قبل المكلف بالضريبة وهذا الأخير يكون على علم ودراية بأنه إرتكب فعل جرمه القانون وسبب ضرر للخزينة العمومية. ولكن إذا قام الممول بإخفاء مبالغ التي تكون موضوع توقيع الضريبة نتيجة لضغط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة فيتغير عنصر العلم لأنه يقتضي لتوافره إتجاه إرادة الجاني على الإحتيال وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط.

وتجدر الإشارة إلى أن صفة الجاني كالتاجر الذي له أقدمية في المهنة يشكل قرينة على سوء نيته ولا يمكن له التذرع أمام القاضي الجزائي بأنه منح الثقة لشخص بخر مثل المحاسب الذي يعمل لصالحه أو التذرع بحالته الصحية أو النفسية التي لا تجعله قادرا على الوفاء بالتزاماته إتجاه إدارة الضرائب ومع ذلك فإن للقاضي الجزائي السلطة التقديرية في إفادته بظروف التخفيف طبقا لقانون العقوبات.

المطلب الثاني: القصد الخاص.

ويقصد به الغش الخاص *le dolespécia* ويمثل ذلك الرغبة في الإثراء وهو إتجاه إرادة الجاني على التخلص من الضريبة كلها أو بعضها ويتجلى ذلك بحرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقه من الضريبة.²

¹ فرح رضا، شرح قانون العقوبات (الأحكام العامة للجريمة) الشركة الوطنية للنشر والتوزيع ، ط2،

الجزائر، سنة 1976، ص 404

² Droit pénal des affaires 2^ee édition page 168

الفرع الأول: غاية الجاني من ارتكاب الجريمة

تتمثل الغاية التي يقصدها الجاني من ارتكاب الجريمة فضلا عن إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائي،¹ وعليه فالقصد الخاص لا يعدوا أن يكون إمتدادا منطقيا وضروريا للقصد العام فهو أيضا علم وإرادة ولكنه اوسع نطاقا من هذا الاخير إذ يمتد إلى الغاية وهذه الاخيرة ليست ركنا في الجريمة كأصل عام إلا في الأحوال التي يعد فيها المشرع بهذه الغاية.²

والقصد الخاص على هذا النحو غير متطلب في جريمة الغش الضريبي إذ لم يتطلب المشرع إتجاه القصد إلى تحقيق غاية معينة في حين ذهب البعض الآخر إلى القول بأن جريمة الغش الضريبي تتطلب لقيامها توفر القصد الخاص المتمثل في قصد التهرب من الضريبة،³ وهذا القول يخلو من النقد فالتهرب من الضريبة يمثل عنصر النتيجة وهي ركن في الجريمة وعليه فإن القصد المتجه إليها قصد عام أما القصد الخاص فهو القصد المتجه إلى غاية أرى لا يشكل عنصرا في الجريمة مثل نية التملك في جريمة السرقة وفي استعمال المزور في جريمة التزوير... وبما أن المشرع لم يشترط غاية معينة في جريمة الغش الضريبي فإنه يمكن القول بكفاية القصد العام لقيام الجريمة دون وجوب توفر قصد خاص،

وإذا كان المشرع لا يتطلب نصا لقيام الجريمة فإنه أيضا لا يعتد بالبحث على ارتكابها ويعرف الباعث بأنه " الدافع النفسي لتحقيق سلوك معين النظر إلى غاية محددة " فالباعث هو الدافع أو الحافز المحرك للإدارة التي قد تتخذ قصدا عاما أو قصدا ولا يكون الدافع عنصرا من عناصر التجريم إلا في الأحوال

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة التاسعة، 2009، دار هومن، الجزائر،

ص125

² أنظر محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الإقتصادي، دار الأوتل للنشر والتوزيع ،

الطبعة الأولى ، 2001، ص53

³ أنظر عبد الحميد الشواربي، الجرائم التجارية والمالية، منشآت المعارف ، الإسكندرية/ 1989، ص403

التي تحددها القانون،¹ وبما أن المشرع لم يقرر وجوب تحقق دافع معين فإن الجريمة تتحقق بغض النظر عما قد يثيره المتهم في هذا المجال.

الفرع الثاني: توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة

توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية ، وهو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض الجاني علمه بإرتكابه أفعال إحتيالية أو تدليسية أو غش يؤدي إلى التخلص أو محاولة التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي.

أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال وإيقاع الإدارة الجبائية في الغلط.

ويمكن تعريفه أيضا : " بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو إمتناع ، أو هو إرادته الإضرار بمصلحة بميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل.²

فالدوافع التي إنصاع لها هذا الاخير تزيل القصد ولاتشكل عملا مبررا وقد لاقى هذا المبدأ تطبيقات كغيره في مادة الغش الضريبي ومن أهم التطبيقات التي واجهت القضاء الفرنسي في هذا المجال والتي قرر فيها عدم الإعتماد بالبواعث:

1- تخفيض المبالغ التي قام المكلف بالضريبة بإخفائها لتغطية بعض النفقات لإستغلال الضرورية لتسيير المؤسسة.

2- طلبات المستخدمين من المؤسسة والهادفة إلى عدم التصريح بجزء من مكافئاتهم متى يتمكنوا من الإفلات من الضريبة على هذه المداخل.³

¹ أنظر عبد الله سليمان، مرجع سبق، ص162

² أنظر محمود داوود يعقوب، المرجع السابق، ص54

³ فرج رضا، المرجع نفسه ، ص404

3- وجود دافع إيديولوجي على عدم دفع الضريبة وهو ما أكدته الغرفة الجنائية لمحكمة النقض الضريبية في قضية تعود وقائعها إلى أن أحد الأساتذة المساعدين لدى إحدى كليات الحقوق بمدينة petpignan الفرنسية والذي تم الحكم عليه بثمانية أشهر حبسا مع وقف التنفيذ كونه إمتنع عن أداء الضريبة المفروضة عليه لأسباب إيديولوجية وعند قيامه بالطعن بالنقض، إستند إلى خرق حقوق الإنسان والمواطن وكذا الإتفاقية الأوربية لحماية حقوق الإنسان زاعما أن هذه الإدانة قد قيدت من حقوقه وحرياته في المعتقد والرأي لكن الغرفة الجنائية قد بررت قضائها بحجة أن القضاء لا يمكنهم الإسناد على إعتبرات أجنبية عن مبدأ قانونية الجرائم والعقوبات مستمد من باعث شخي يدعيه المتهم.¹

الفرع الثالث: إثبات القصد الجنائي

يتطلب الغش الضريبي توفر القصد الخاص ومر أن يتجه الجاني إلى التملص من الضريبي كلها أو بمعنى حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على خصم وتثير مسألة إثبات القصد الجنائي بعض الإشكالات: على من يقع عبئ الإثبات .

الأصل يقع عبئ الإثبات على من ادعى أي على النيابة العامة وإدارة الضرائب. يميل القضاء إلى إفتراض النية كون المسير ظل غير مبال بإنذارات الإدارة المتكررة ، تأخير تحصيل النقود حتى تبقى الإيرادات دون مستوى رقم الأعمال الذي يسمح بالإستفادة من النظام الجزائي مسك محاسبة خفية كون الجاني محترفا.

إن الركن الشرعي يتكون من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معناه يعتبر جريمة أن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة . وبالتالي لا يمكن تجريم أي فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري وهو لاجرم ولاعقوبة أو تدبير

¹ Pierre dimalta, droit fiscal pénal ; pressesuniversitaifes de France ; 1992 ;p

أممي بغير قانون"¹ فقانون العقوبات هو الذي حدد الجرائم أي الأفعال الغير المشروعة كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له وكون خضوع الفعل لنص تجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه إسم مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات والنص القانوني الذي يجرم الفعل يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعا له ويضفي عليه الصفة غير المشروعة، والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك حماية حق و مصلحة جديرة بالحماية ووفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الخزنة العامة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالمساس الإقتصادي للدولة فيمنع ذلك التهرب من الضريبة بإعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الإجتماعية والإقتصادية للدولة.²

والملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائرية أن المشرع الجبائي كثيرا ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الإقتصادي ، وهكذا نجد أن المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على معاقبة من يقوم بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة، بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على عقوبة الجرائم التي تمس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني.

نخلص أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمس.

¹ المادة الأولى من الأمر 66-156 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري ، المعدل والمتمم

² رضا فرج، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية 1976 ، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع ،ص 203

المطلب الأول: في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

" إن أول غرامة يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريحات بالوجود في آجاله المحددة بتطبيق غرامة مالية محددة ب 30.000 دج وتفرض تلقائيا وبطريقة مباشرة لمخالفة الإجراءات الجبائية طبقا للمادة 1/194¹ منه وبموجب المادة 192² ترض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما على أرباح الشركات ، بمضاعفة المبلغ المفروض بنسبة 25 % لتخفيض هذه الزيادة إلى 10 % أو 20 % ضمن ماهو محدد في المادة 322 إثر تقديم التصريح بعد إنقضاء الآجال المحدد.

عندما يكون تصريح المكلف ناقص أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد على الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، يزداد مبلغ الحقوق المتملص منها كالاتي:

الفرع الأول: تقرير العقوبات الجزائية:

- نسبة 10 % إذا كان مبلغ المتملص يساوي أو يقل عن 50.000 دج
- نسبة 15 % إذا كان مبلغ المتملص يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.
- نسبة 25 % إذا كان مبلغ حقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج

وفي حالة محاولة إستعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب:

- نسبة 100 % إذا مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج
- نسبة 200 % إذا كان مقدار حقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5.000.000 دج

¹ المادة 194: معدلة بموجب المادة 27 من ق.م. لسنة 1992 والمادة من ق.م.لسنة 1999

² المادة 192 معدلة بموجب المواد 9 من ق.م. لسنة 2000 ، 38 من ق.م. لسنة 2001، 22 من ق.م. لسنة 2001، 22 ق.م. لسنة 2003، 11 من ق.م. لسنة 2006 و 15 من ق.م. لسنة 2007 و 9 من ق.م. لسنة 2009، +6 من ق.م. لسنة 2010 ، 2 من ق.م. لسنة 2013

أما المادة 304 من هذا القانون فتعاقب بغرامة تتراوح من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الاعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم.

وفي حال غلق المحل لأسباب تهدف لمنع الرقابة تحدد الغرامة ب 50.000 دج وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل مغلق.

كما عاقبت المادة 306 عن المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق او معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أو خبير وبصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعد زبائن بغرامة قدرها 1.00 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه 2000 دج في الثانية وهكذا توالية بإضافة 1.000 دج على كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت من شخص واحد ولدى عدة مكلفين إما بالتعقب أو بالتزامن.

ويلزم بالتضامن كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة.¹

الفرع الثاني: إقرار أساس الضرائب والرسوم

يتضمن التشريع الضريبي الجزائري عدة أصناف نتناولها فيما يلي:

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة منصوص عليها في القانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991 والقانون رقم 91-23 المؤرخ في 1991/12/18 والمتضمن قانون المالية لسنة 1992 والقانون رقم 96-31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1997 وتتمثل أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على الأرباح الشركات IBS والرسم على النشاط المهني TAP.

¹ بوعون يحيوي نصيرة: الضرائب الوطنية والدولية، 2010 ص 179-180

المطلب الثاني: في قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

الفرع الأول: إقرار العقوبات الجبائية

أولاً: العقوبات الثابتة¹

وذلك بنص المادة 523 حيث يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة من 5.000 دج إلى 25.000 دج مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد مكن 524 إلى 527 من القانون.

ثانياً العقوبات النسبية²

ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرقم غير المسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج

هذا في الحالة العادية أما في حالة غستعمال طرق إحتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 2/530 المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة.

كما تحدد الغرامة بضعف احقوق وأن لا تقل عن 50.0000 دج أما المادة 537 فتعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المكلفين غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة من 10.00 دج إلى 100.000 دج

وفي حين المادة 544 تعاقب على المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات المقررة في المادة 306 السابقة الذكر.

¹ المادة 523 من ق.ض.غ.م معدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 2003

² المادة 524 من ق.ض.غ.م معدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2003 والمادة 41 من ق.م لسنة 2015

وحسب المادة 545 أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى برتبة مسير أو مستخدم المقررة في حق الأشخاص المثبت إتهامهم في إعداد موازنات وجرود ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج وفي حالة التملص فالغرامة تساوي 03 أضعاف من الرسوم دون أن تقل عن 5.000 دج حسب المادة 546.

الفرع الثاني: الطرق الإحتيالية والتدليسية المرتكبة من المكلفين بالضريبة.

جاءت المادة 114 لتعاقب على من يخالف الأحكام القانونية والنصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة تتراوح بين 500 إلى 2500 دج وفي حالة الطرق التدليسية يحدد المبلغ من 100 إلى 5000 دج.¹

إذ تبين بعد التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو أن الخصم طبق في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 النسب التالية:

- 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج
- 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 20.000 دج
- وفي حالة الطرق التدليسية تطبق نسبة 100% على مجمل الرسوم المتملص منها.

أما المادة 122 عاقبت على من يجعل الأعوان في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم بغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج.

¹ المادة 523 من ق.ض.غ.م معدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 2003

المطلب الثالث: في قانون التسجيل والطابع

الفرع الأول: قيام المكلف بالتملص من الرسوم

إن كل مناورة غايتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 تعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري العمل به بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

غير أنه في حالة إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا تقل عن 10.000 دج حسب المادة 33 من ق.ط أما المادة 2/35 من ق.ط حددت الغرامة في حالة التملص من الرسوم بخمس مرات هذه الرسوم لا تقل عن 2.000 دج ، والمادة 37 كذلك نصت على من يجعل الاعوان المؤهلين في حالة تمنعهم من القيام بغرامة تتراوح بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

والمادة 90 جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500 و 5.000 دج.

والمادة 91 التي نصت على أن تطبق الغرامة في المادة 90 بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدغومة أو غير المؤشر عليها من اجل الطابع وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 77 إلى 86 من القانون في حين المادة 106 جاء فيها أن كل مخالفة لأحكام المواد 19-100-101¹ يعاقب عليها بغرامة تقدر بك

- 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل أو يساوي 50.000 دج
- نسبة 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج
- نسبة 25 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أكثر من 200.000 دج

¹ المادة 19 من ف.ط متعلق بالتأخير في دفع الرسوم المغلقة في الأجال المحددة قانونا.

وفي حالة إستعمال طرق تدليسية تطبق الغرامة بنسبة 100% على كل حقوق المتملص منها وتحقق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم طابع والحد الأدنى للغرامة هو 500 دج .

الفرع الثاني: قيام المكلف بالتملص من سوء التسجيل.

في حالة قيام المكلف بالتملص من سوء التسجيل، تطبق غرامة مالية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج¹

بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5000 دج إلى 50.000 دج²

وفي حالة إمتناع المكلف بتسديد رسوم التسجيل بالعقوبة في نص المادة 113 من قانون العقوبات التسجيل و 122 من قانون العقوبات الجزائري فهنا العقوبة جزائية.³

¹ المادة 2/120 قانون التسجيل

² المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 56.

الفصل الثاني:

تقرير جريمة الغش الضريبي وطرق البحث عنها وفقا للتشريع الجزائري

الفصل الثاني: تقدير جريمة الغش الضريبي وطرق البحث عنها وفقا للتشريع الجبائي الجزائري

إذا تعمقنا في قوانين الضرائب المختلفة التي أشرنا إليها سابقا، التسجيل عليها العديد من الأخطاء تحملها في العمومية الشمولية والتشابه التام في تحرير المواد المنظمة لجريمة الغش الضريبي ولا تختلف أركان تجريمه عن الأركان الكلاسيكية المعروفة للجرائم العادية، ومع الركن الشرعي والمادي والمعنوي، والمشرع الجبائي الجزائري جاء بالنص على الحالة العامة للغش في الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ونجد أن المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال صيغته بالأسلوب نفسه والعبارات الواردة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، حيث تحتوي على التملص من الضريبة بإستعمال طرق تدليسية وكذلك الأمر بالنسبة للمادة 532 من قانون ضريبة الغش المباشر فالمشرع الجبائي إستعمل عبارة " الطرق التدليسية " وفي مواد أخرى إستعمل " المناورات التدليسية " أو " بوسائل تدليسية " وهي تعبر عن نفس المعنى، فجريمة الغش الجبائي المنصوص عليها عامة في مجمل التقنيات الجبائية تتكون في كون المكلف بالضريبة يتملص أو يحاول التملص بإستعمال الطرق التدليسية مع أداء الضريبة كليا أو جزئيا، وهذا ما يؤدي بنا إلى تحليل الجريمة.¹

¹ عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 56.

المبحث الأول: تقدير وقياس جريمة الغش الضريبي

لقد ذكرنا سابقا بأن جريمة الغش الضريبي تقلل من الحصيلة الجبائية للدولة الموجهة إلى تمويل نفقات ومتطلبات التنمية الاقتصادية وبالتالي أصبح من الضروري معرفة الطرق المستخدمة في تحديد الغش الضريبي ومجالات التأثير لهذه الظاهرة بالإضافة للبحث عن الطرق والوسائل المثلى لمحاربة هذه الظاهرة وأساليب معالجتها.¹

وعملية قياس وتقدير هذه الظاهرة تتم بواسطة استخدام أدوات مختلفة للقياس مثل المعادلات الرياضية، وعموما توجد طريقتين لقياس حجم ظاهرة الغش الضريبي هما:

- تقدير الاقتصاد السري

- تقديرات منح الإلزام الضريبي

المطلب الأول: تقدير الاقتصاد السري.

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل الغير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين وغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام لذلك فإن عملية تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بقياس وتقدير ظاهرة الغش الضريبي ويعتمد تقدير وإحصاء الاقتصاد السري على معطيات الناتج الوطني والمعاملات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج.

¹ رحال نصر، محاولة تشخيص اهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إشراف صديقي مسعود، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006-2007،

الفرع الأول: منهج عوامل الإنتاج: (المدخل المادي) حسب هذا المنهج تقوم بإختيار عامل إنتاج معين مثل الكهرباء وإفترض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والنتاج الوطني وبالاعتماد على حجم الإفراج واستهلاك هذا الدخل، يتم تقدير الناتج الوطني، ويقاس حجم الاقتصاد السري عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المحدد حسب المدخل المادي والناتج الوطني الرسمي الحقيقي، ولقد وجه لهذا المنهج إنتقادا كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج والناتج الوطني، إلى أن تغيرات إستهلاك العوامل قد تعبر حتما عن إرتفاع الإقتصاد السري بحيث قد تزيد نسبة الإستهلاك نتيجة التبدير مثلا.

الفرع الثاني: منهج سوق العمل

وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة المصروفة عن طريق الإستقصاء ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل وعلى أساس ذلك يقدر حجم الإقتصاد السري ويمكن ويمكن الانتقاد الموجه لهذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.¹

الفرع الثالث: منهج التفاوت

حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني بالاعتماد على مصادر الإدارة الجبائية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب به من الضريبة ، ونلاحظ مما سبق أن جميع المناهج السابقة تعتمد على قياس حجم ظاهرة الغش الضريبي من خلال تقدير حجم الاقتصاد السري ونظرا للحدود التي تعاني هاته المناهج أصبح من الضروري الإعتماد على مناهج أخرى تستند على تقدير حجم عدم الإلتزام الضريبي.

¹ نصيرة يحيايوي، المرجع السابق، ص 55

المطلب الثاني: تقديرات عدم الالتزام الضريبي

بغض النظر عن حجم الاقتصاد السري يمكن قياس حجم الغش الضريبي بإستعمال المناهج التالية .

الفرع الأول: منهج الضريبة القانونية المحتملة

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي لذلك يمكن أخذها كأساس لحساب الضريبة على الدخل الذي يفترض تحصيلها، ولمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم الغش الضريبي.¹

ويمكن توضيح ذلك بمعادلة:

$$INP=PEL-PFR$$

الضريبة المتهرب منها: INP

الضريبة القانونية المحتملة: PFL

الضريبة المحققة: PFR

الفرع الثاني: منهج نسبة الضريبة الثابتة

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم الغش الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة كما هو بالمعادلة:

$$VFF=POES-POR$$

حجم الغش الضريبي: VFF

¹ عوادى مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 80-82

مجموع الإقتطاعات المقدرة: POES

مجموع الإقتطاعات الضريبية الفعلية: POR

الفرع الثالث: منهج الإعفاءات الضريبية

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم الغش الضريبي بالإعتماد على المعلومات الموجودة في التصريحات الضريبية التي يقدمها المكلف، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للغش عندما يستفيد من إعفاء ضريبي لذلك يصرح عن دخله الحقيقي وعليه يتم قياس حجم الغش الضريبي من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء.

المطلب الثالث: طرق أخرى للغش الضريبي.¹

الفرع الأول: مسك حسابات غير صحيحة

مسك حسابات غير صحيحة قصد عدم تمكين إدارة الضرائب من إجراء عملية المراقبة المحاسبية او إخفاء حسابات الشركة.

وتسجيل عمليات حسابية وهمية أو غير فعلية وذلك بإستعمال فواتير مزورة أو اللجوء إلى الشركات الوهمية وذلك من خلال وضع إستراتيجية وطنية لمكافحة الغش الضريبي ، من خلال دراسات كمية لظاهرة الغش الضريبي في الجزائر، والقيام بأعمال مدعمة ومسبقه لمحاربة الغش الضريبي من طرف جميع هيكل الدولة من خلال التنسيق بينها.

ويلجأ المكلف إلى الغش الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلا ويقوم بمايلي:

- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفية ، عجزة، ذوي الإحتياجات الخاصة إلى غير ذلك
- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة وعناوين وهمية
- التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص 140

الفرع الثاني: الإختيار الإرادي لنظام جبائي إمتيازي

وذلك بإختيار إرادي لنظام جبائي إمتيازي يهدف إلى الحصول على تخفيف الضرائب والرسوم أو الإعفاء منها كلية وهذا الإستفادة من مزايا جبائية مقررة لبعض فئات المكلفين بالضريبة كما هو مقرر لبعض المؤسسات الصغيرة في إطار مساعدة الشباب في إطار تشجيع الاستثمار الوطني.

تفرض الضريبة ومن بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد إضرار الضريبة والشروع في تحصيلها، عدم دفع الضريبة أصلا أو دفع جزء منها فقط أو يقوم بتدبير عدم إمكانية الشدديد أو تحرير رزنامة الشدديد الجزئي، ثم بعد ذلك يتراجع عنها.

الفرع الثالث: التخفيض العمدي لرقم الأعمال

إن التخفيض العمدي لرقم الأعمال حتى يستفيد المكلف من إمتيازات النظام الجزائري.

وفي هذا الصدد يمكن القول بأن الإخفاء لا يشترط فيه أن يكون نتيجة وقائع إيجابية بل قد يكون نتيجة لوقائع سلبية كإسقاط عناصر إيرادات أو إخفاء قيد بعض المبيعات.¹

والجدير بالذكر أن هذه الأساليب الإحتيالية المذكورة تدور حول فكرة تتمحور في إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة ومما يمكن استخلاصه هو أن الطرق الإحتيالية مفادها الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على المكلف بالضريبة في إقراراته أو تصريحاته وما يقدمه لإدارة الضرائب من أوراق ومستندات

¹ رجال نصر، محاولة تشخيص اهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إشراف صديقي مسعود، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006-2007،

المبحث الثاني: طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي

يوجد طريقتين للبحث عن جريمة الغش الضريبي



¹ رجال نصر، محاولة تشخيص اهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إشراف صديقي مسعود، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006-2007.

المطلب الأول: القيام بالبحث وفق للقوانين الجبائية

تضمن التشريع وقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002 العديد من طرق البحث عن الغش ومن بين هذه الطرق

الفرع الأول: عن طريق الرقابة الجبائية

فإن البحث عن الغش والتدليس والإحتيال الضريبي وإستعمال المناورات للتملص من الضريبة ويكون عن طرق رقابة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة والتي يمكن التعرض لها حسب نوع النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة والواجبات المفروضة عليه، والتي ينص عليه الإلتزام بها، في حالة الإخلال عليه متابعات جزائية وجبائية معا بعد إثبات نظام التقدير الجزائي ونظام الربح الحقيقي، نظام التقدير الإداري، نظام التصريح المراقب لنظام الضريبة على الدخل.¹

الفرع الثاني: إجراءات الرقابة على الدخل عن طريق إجراء تحقيق محاسبي

كيف تكون الرقابة على الضريبة المصرح بها من المكلف؟

بعد تقديم المكلف بالضريبة التصريح والإكتتاب الملزم به في الآجال المحددة له تتولى الإدارة الجبائية مراقبة التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

كما يمكن ممارسة الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا وأتعاب مهما كانت طبيعتها.

يتولى الرقابة عون برتبة مفتش ويقوم بمراقبة التصريحات ويطلب جميع الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات كما يجب على المراقب به عون من المكلف إلى تقديم قبوله أو ملاحظاته مدة 30 يوما.

¹ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة

ويمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته ويعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتة عن طريق المكلفين بالضريبة، وإجراءات التحقيق المحاسبي هي عموما:

- يجب التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان
- لا يمكن إجراء التحقيق المحاسبي إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب.
- لا يمكن تحت طائلة البطالان أن تستغرق مدة التحقيق فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 4 أشهر.

الفرع الثالث: عن طريق التحقيق المعمق والترخيص من رئيس المحكمة
يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لأشخاص طبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين امداحيل المصرح بها من جهة والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشتهم من جهة أخرى وفقا لأحكام المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق للمكلف بالضريبة إلا عن طريق غرسال إشعار مسبق له مع إشعار بالاستلام مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف ومنحه آجال 15 يوما.

لا يمكن ان تفوق فترة التحقيق سنة من تاريخ الاستلام.¹

ولكي تتمكن الإدارة الجبائية القيام بممارسة حقها في الرقابة الجبائية وعندما توجد قرارات تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن أحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري للأعوان الذين لهم رتبة مفتش بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة

¹ أحسن بوسقيعة، المرجع السابق ص 130

إلى التملص من الوعاء والمراقبة في دفع الضريبة والإجراءات المتبعة أنه لا يمكن الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير.

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف المسؤول للأدارة الجبائية مؤهل ومؤسس يحتوي على كل البيانات.

ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان يبلغ الشخص أو المكلف بالضريبة بالأمر لإجراء المعاينة في عين المكان وحين إجرائها إلى الشخص المعين أو ممثلة أو أي شاغل للأماكن الذي يسلم نسخة مقابل إشعار بالإستلام.

في حالة غياب أي شخص عن الأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارجين عن سلطة الإدارة الجبائية ، وفي حالة إستحالة طلب الشاهدين يقوم بالإستعانة بمحضر قضائي.

المطلب الثاني: القيام بالبحث وفقا لإجراءات أخرى.

كي يتيسر للإدارة الجبائية الحماية والحفاظ على الأموال العامة والخزينة العمومية تقوم بتتبع التملصين مع دفع الرسوم والضرائب المفروضة عليهم فتقوم الإدارة الجبائية عن طريق أعاونها بالتحقيق وهذا بالتصفح والإطلاع على الوثائق والقضايا المعروضة على المحاكم والمؤسسات الخاصة والخاضعة للرقابة وهيئات الضمان الإجتماعي والمحاضر المحررة من طرف الضبطية القضائية.¹

¹ رجال نصر، محاولة تشخيص اهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إشراف صديقي مسعود، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006-2007،

الفرع الأول: البحث من خلال تصفح الوثائق والمعلومات

إن حق الإطلاع يسمح لأعوان الإدارة الجبائية على مستوى الإدارات المحلية والمؤسسات بصفة عامة بتأسيس الوعاء الضريبي بدقة وهذا من خلال مراقبتهم وتصفح الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة والتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرفهم بقصد تأسيس الوعاء الضريبي على جميع الهيئات والمؤسسات أي كان نوعها ويتحمل مسؤولو الإدارة والولايات والبلديات والهيئات المنصوص عليها بالمادة 65 الإجراءات الجبائية بصفة شخصية عند رفضهم تقديم الوثائق التي بحوزتهم.

الفرع الثاني: البحث عن طريق التحقيق الابتدائي.

فضلا عن إجراءات البحث عن الغش الضريبي بالطرق المذكورة سابقا فإن التحقيق الابتدائي الذي تباشره الضبطية القضائية بصفة عامة هو إجراء مادي للبحث والتحري وجمع الأدلة عنها والبحث عن مرتكبيها، فيقوم رجال الضبطية القضائية بتحرير كل ما يتعلق بالجرائم الضريبية بالنسبة لباقي القوانين الجبائية أثناء التحقيق في قضايا أخرى، إلا أنه أثناء ذلك يتم اكتشاف أفعال تدليسية أو مناورات تتعلق بالغش الضريبي ففي هذه الحالة تصبح المحاضر لها أهمية من حيث الحة والضمانات من المواد 63 إلى 65 قوانين الإجراءات الجزائية،¹ ومنه تقوم الضبطية القضائية بمجرد علمهم بوقوع الجريمة إما بناء على أوامر وكيل الجمهورية طبقا للمادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية أو من تلقاء أنفسهم ولهم صلاحية تفتيش المساكن ومعاينتها والإطلاع على الوثائق وحجزها وحجز الأشياء كسند إثبات وذلك طبقا لأحكام المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية المواد 44 إلى 47 من قانون الإجراءات الجزائية التي هي مطابقة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية وبعد نهاية التحقيق تقوم الضبطية القضائية بإرسال المحاضر بإرسال المحاضر إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا والذي بدوره يعلم الإدارة الجبائية بذلك والتي لها صلاحية شكوى كونه الإجراء الوحيد لتحريك الذكرى الجزائية والجبائية معا.

¹ المواد 63 إلى 65 قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: البحث عن طريق المعلومات والسندات المحصل عليها من دعاوي قضائية. يجوز في كل دعوى مقامة أمام الجهات القائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع ويجب على السلطة القضائية أن تتطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بإفترض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي وأي مناورات كانت نتائجها وغايتها التملص من أداء الضريبة سواء كانت القضية أمام الجهات المدنية أم الجزائية حتى وإن أفضى الحكم إلى لإنتقاء وجه الدعوى المادة 87 قانون الإجراءات الجزائية، ويجب في هذا الإطار أن تبقى الوثائق لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة و الضرائب خلال 15 يوما الموالية بالنطق بأي حكم أو أمر أو قرار من طرف الجهات القضائية ولكن هذا الأجل يخفص إلى 10 أيام فيما يخص الأحكام الصادرة من محكمة الجنايات.¹

¹ فارس السبتي، مرجع السابق، ص 189

الفصل الثالث

المتابعة والجزاء في جريمة الغش الضريبي

الفصل الثالث: المتابعة و الجزاء في جريمة الغش الضريبي

تتفق مجمل النصوص الضريبية على إجراء المتابعة و الجزاء كما يبقى اتفاقها على تحديد أركان الجريمة محل الدراسة.

المبحث الأول: العناصر المتبعة في جريمة الغش الضريبي

أصفر المشرع القوة الثبوتية على الحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية و المالية، وكذلك القوانين الجبائية الأخرى بدقة كوت مخالفة أي إجراء يترتب عليه البطالات.

و عليه تلعب المحاضر المحررة مادة الضريبة دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى مالم يكن هناك إثبات للجريمة، بموجب محاضر مدعمة بالوثائق و الجداول، لأن تحريك الشكوى منوط بالإدارة الضريبية و تكون من طرف مديرها حددتها المادة 1-76 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري¹.

المطلب الأول: عبء الإثبات

بداية يقصد بعبء الإثبات تكليف المدعي بإقامته الدليل على صحت ما يدعيه ويسمى التكليف بالإثبات عبئا لأنه حمل ثقيل ينوء به من يلقي عليه ولما كانت جهة الإدعاء القينا على الجزائية من النيابة العامة فيجب على هذه الأخيرة أن تثبت توفر جميع العناصر المكونة للجريمة بما في ذلك الركن المعنوي² و عليه فإن القاعدة العامة تقتضي بموجب إثبات القصد من طرف النيابة العامة أو

¹ أنظر المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، النص الكامل للقانون وتعديلاته إلى غاية قانون

المالية التكميلي لسنة 2013، بعة السابعة برني للنشر الجزائري، 2014

² أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، دون ط، الجزائر، سنة

2005، ص75

بصفة عامة جمة الإدعاء و ذلك طبقا للمادة 45 من الدستور الجزائري¹ لعام 1996 التي تنص على ، " كل شخص يعتبر بريئا " حتى تثبت جهة قضائية نظامية أذ أنه مع كل الضمانات التي يطلبها القانون " ومن جهة أخرى فإن هذه القادة عرفت إستثناء إن تقوم على افتراض القصد سواء كان هذا الافتراض تشريعا أو قضائيا و هو مال في انتقادات شديدة أهمها مخالفة قرينة البراءة باعتبارها مبدأ دستوري و القول بعدم دستوري النصوص التشريعية التي أقرت هذه الافتراض...² و فيما يتعلق بجريمة الغش الضريبي فهي تخضع للقاعدة العامة في الإثبات إذ يجب على جهة الإدعاء تقديم الدليل على توفر القصد و لما كانت الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب أمرا لازما لتحريك الدعوى العمومية³ فعلى هذه الأخيرة و كذا النيابة العامة إقامة الدليل على توافر قصد الغش.

أما عن كيفية إثبات القصد فهي تخضع للمبادئ العامة للإثبات في المواد الجزائية و عليه فإن إثبات القصد هو مادة الغش الضريبي غير مقيد بأدلة معينة و كذلك طبقا للقاعدة العامة المنصوص عليها 212م ق،إ،ج التي تنص على أنه "يجوز إثبات الجرائم بأي طريقة من طرف الإثبات ماعدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك و للقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص...." فهذه المادة تجسد مبدئين أساسيين للإثبات وهما مبدأ حرية الإثبات ومبدأ حرية القاضي في تكوين إقتناعه و طبقا لمبدأ حرية الإثبات فإن القاضي أنه يأخذ من أي بينه أو

¹ نبيل صقر شحط عبد القادر، الإثبات في المواد الجزائية في ضوء الفقه والإجتهد القضائي، دار

الهدى، عين ميله، الجزائر، 2006، ص 58

² دستور 1996، الصادر بموجب مرسوم رئاسي رقم 96-483 المؤرخ في 07 فيفري 1996 يتعلق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه بإستفتاء 28 نوفمبر، جريدة رسمية عدد 09 مؤرخ في 08 ديسمبر 1996، معدل ومتمم.

³ محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، دار الأوائل للنشر والتوزيع ط1،

قرينه يرتاح إليها دليلاً لحكمي إلا إذا قيده القانون بدليل معين ينص عليه¹ وبالعودة إلى النصوص المتعلقة بجريمة الغش الضريبي نجد أن المشرع لم يشترط إثبات القصد وجوب التقييد بدليل معين و عليه فإن المبدأ في إثبات هذا القصد هو حرية الإثبات.

ونظراً للتطابق بين التشريع الضريبي و الجزائري في هذا المجال فإنه لا مناص في الإشارة إلى بعض القرارات الصادرة عن القضاء الضريبي في مجال إثبات قصد الغش أو التهرب الضريبي نظراً لعدم عثورنا على مثل هذه القرارات في القضاء الجزائري مع الإشارة إلى أن معظم القرارات الواردة في هذا المجال تقوم على افتراض القصد² و من الحالات التي افترض فيها القضاء الضريبي قيام القصد.

1- واقعة وجود محاسبة خفية.

2- واقعة أن مرتكب الغش محترف³ ذلك أن هذا الأخير يفترض فيه علمه بالآثار الجبائية لتصرفاته و امتناعه خاصة المحاسبون .

3- عدم التصريح من طرف الطبيب إلى بالمحاصيل المبنية في كشوف أو قوائم الضمان الاجتماعي فالطبيب قد يتهرب من دفع الضريبة و ذلك بإخفاء بعض المبالغ الخاضعة لها و قد تتمثل هذه المبالغ المخالفات في الأتعاب المحصلة نقداً دون ذكرها أوراق العلاج التي تقدم إلى هيئات الضمان الاجتماعي وهذه الأخيرة ملزمة طبقاً للمادة 66 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية بتقديم كشوف فردية عن كل طبيب لإدارة الضرائب و ذلك لتحديد وعاء الضريبة .

4- إنشاء أشخاص معنوية وهمية وكذا شركاء الواجبة المدنية المخصص لإخفاء الطابع التجاري لتركهما.

¹ أنظر أحمد شوقي الشلفاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، 1999، ص 437

² محمد حماد مرهج الهيتي، الخطأ المفترض في المسؤولية الجنائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005، ص 128.

³ أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، المرجع السابق، ص 161:

5- أهمية المبالغ التي تم إخفائها .

الفرع الأول: المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المهني وينجز على ذلك إجراء حجوز ومعاينات مادية و ميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية و المالية، و تحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقا لأحكام المادة 78 ق.إ. جبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة و الحجز بالمواد 185 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية و المواد 505 وما يليها من ق. ض. غ. م، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة و رقة 1.

1- محضر المعاينة:

إستنادا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية و لكي يتم إثبات التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي و المعمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش و التدليس التي يهدف من ورائها المكلف الضريبي من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي هو إطار القانون الجبائي من خلال الإجراءات التالية¹:

1-1 الإجراءات السابقة على المعاينة:

- لا بد من إتباع إجراءات سابقة على المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاضي يفرضه هذا القانون.
- الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية، تبرر المعاينة وتتضمن على وجه الخصوص ما يأتي تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة، عنوان الأماكن التي يتم معاينتها، العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسة تدليسية، أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم و صفتهم.

¹ Crim.13-12-192,c.n284

- يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط شرطة قضائية ويعطي تعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.
- يبلغ المعني أو ممثله القانوني أو أي شاغل للأماكن بإجراء المعاينة في عين المكان وتسلم له نسخة مقابل إشعار الاستلام أو إمضاء على المحضر
- في حالة غياب أي شخص بالأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطة أو سلطة الإدارة الجبائية وفي حالة إستحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي
- **1-2 الشكليات الجوهرية الواجب توافرها في محضر المعاينة:**
- نصت المادة 38 من القانون الاجراءات الجبائية أنه بعد الإنتهاء من المعاينة يحرر محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة ويجب أن يتضمن الشكليات التالية:
- التعريف بالأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة وهم أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش والمؤهلين قانونا.
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفتهم (المعني بالضريبة الممثل القانوني شاغل الأماكن ، الشهود، المحضر القضائي)
- تاريخ وساعة التدخل وفقا لأحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية
- تتم المعاينة بعد السادسة صباحا وإلى غاية الثامنة مساء
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.¹

¹ وفقا لأحكام المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24

1-3 الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر:

- بعد الإنتهاء من المعاينة وتحرير المحضر تسلم نسخة من المعني بالأمر ويتم إرسال النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة ، يلزم ظابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية الذين أجروا وحضروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية المادة 301 من قانون العقوبات¹

- 2- أنه يجوز لكل أعوان الإدارة المفوضين والمؤهلين قانون الإثبات المخالفات وفقا للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة القيام بذلك.²

1-2 إجراءات الحجز:

إنه في حالة وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه بالمادة 354 من ق.ض.م وغي الحالة التي تحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة:

يجوز لقاطب الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل

يجوز له القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه

إن كل سند يتعلق بالمتابعة يتم تبليغه لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فإنه يشمل كذلك جميع الأقساط حتى التي حل إستحقاقها أثناء التبليغ مادام المكلف لم يسدها.

أن في حالة الحجز فإن مصاريف الحراسة للمنقولات المحجوزة تحت من طرف الإدارة الإدارية الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من وزير المالية.

¹ أحسن بوسقيعة ، المنازعات الجمركية ، المرجع السابق ، ص 167.

² المادة 504 من ق.ض.غ.م

إنه إثر الإنتهاء من عملية المعاينة والحجز يتم تحرير محضر تسرد فيه العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة.

2-2 إجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني:

إن الغلق المؤقت الذي يتم بناء على القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف وزير المالية لا بد أن يسبقه وجوب إخطار يمكن تبليغه يوما كاملا من تاريخ إستحقاق الضريبة.¹

أن لا تتجاوز مدة الغلق المؤقت 6 أشهر والهدف من ذلك هو التهديد لدفع الضريبة

يجب أن يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا للقيام بها أو المحضر القضائي

يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق في حالة عدم تسديد المكلف للضريبة في أجل 10 أيام إبتداء من تاريخ التبليغ.

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق ان يطعن في قرار الغلق من أجل رفع اليد بمجرد عريضة يقدمها الى رئيس المحكمة الإدارية المختصة اقليميا الذي يفصل في القضية استعجاليا بعد سماع الادارة الجبائية واستدعائها قانونا .

- الى ان قامت الدعوى ضد قرار الغلق لا يوقف تنفيذه²

3- محضر البيع: انه بعد ان تتم عملية الغلق المؤقت المعنية وحالة حجز بعض السلع والأشياء نتيجة لعدم استجابة المعني بالضريبة لمطالب الإدارة بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية فان تتم عمليات تنفيذ إجراءات البيع على النحو التالي :

- انه لكي تتم عملية البيع لا بد من الحصول قابض الضرائب المختص على رخصة من التي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد اخذ رأي مدير الضرائب للولاية .

¹ المادة 185 من قانون الإجراءات الجزائية.ج.

² فارس السبتتي: مرجع سابق، ص 159

- حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في اجل 30 يوما من تاريخ ارسال الطلب الى الوالي أو السلطة التي تقوم معا من يمكن لكل دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل 15 يوما على الاقل من التبليغ المتكرر ان يطلب من القاضي المباشر المتابعة ان يجري بيع المحل التجاري بجملة¹ بالبيع في المزاد العلني أو البيع بالتراضي.

الفرع الثاني: طرق إثبات القانون العام.

نجد أن القوانين الجبائية بصفة عامة أجازت المعاينات والحجوز الضريبية بجميع الخرق القانونية²

- وعليه فإذا عاين ضابط الشرطة القضائية جرائم ضريبية إثر إجراء تحقيق ابتدائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية.

- كذلك إذا عاين أعوان الإدارة المالية بصفة عامة جرائم ضريبية إثر إجراء تحقيق ابتدائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية.

- كذلك إذا عاين أعزام الإدارة المالية بصفة عامة جرائم ضريبية إثر تحقيقات اقتصادية في إطار المنافسة والأسعار وقمع الغش وفقا للأمر 95-06.

- يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المختصة وفقا للقواعد المنصوص عليها بالمواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية وهي المحاضر والتقارير والإجراءات والشهادات

¹الأمر 66-102 المؤرخ في 06/05/1966

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص ص 164 - 165.

بالكتابة والشهود فضلا على إجراء الخبرات الفنية إلا أن الإشكالية في الخبرة أصبحت على خلاف خاصة بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية والذي يميز على مستوى المنازعات الإدارية تعيين خبير للمكلف بالضريبة وخبير للإدارة الجبائية وخبير تعينه المحكمة إلا أن الإشكالية تثور في أية من الخبرات يتم ترجيعها على باقي الخبرتين وما هو المعيار المعتمد خاصة إذا كانت هناك دفعات من طرفي النزاع بشأن ذلك.¹

تقدير وسائل الإثبات:

إن قانون الإجراءات الجزائية لم يقصر إثبات الجرائم على قواعد معينة ومحددة، ما عدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك بنفس صريح كجريمة الزنا مثلا، وأنه في كل الحالات فإن للقاضي سلطة تقدير في إصدار حكمة حسب إقتناعه الخاص في إطار القانون وأن يترجم ذلك في حيثيات حكمه، والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه وأن تكون هذه الأدلة مشروعة. غير أنه باستقراء القوانين الجبائية ض.غ.م.وق.ط" وق.ت. والرسوم و.ر.ر.أ و أيضا قانون الإجراءات الجبائية، فإننا لا نلمس فيها أي تقييد لسلطة القاضي بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية.

وعليه سنتعرض في هذا الإطار إلى المحاضر التي لها قوة وحجية مطالعة لحين الطعن فيها بالتزوير، وبالتالي فإن سلطة القاضي تكاد تكون منعدمة في مثل هذه المحاضر وخاصة الدعوى لعدم

¹ فارس السبتتي، مرجع سابق، ص ص 164 - 165.

إمكانية تطبيق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات. أما سلطة القاضي فهي مطلقة في كافة وسائل الإثبات الأخرى في إطار الدعوى العمومية دون الدعوى الجبائية.

الفرع الثالث: الحال التي تكون فيها المحاضر الضريبية حجية مطلقة أو حجية نسبية:

تكون للمحاضر الضريبية لا سيما محضر المعاينة والحجز كمية مطلقة إذا تم تحريرها وفقا للإجراءات الشكلية والجوهرية التي يتطلبها القانون.¹

1.1. الحالة التي تكون فيها المحاضر الضريبية حجية مطلقة:

تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشرة المتعلقة خاصة بالحجز المنقول بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة إذا مررت بالالتزام بشرط والإجراءات المنصوص عليها بالمواد 75 إلى 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

1.2. الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية نسبية:

ويتعلق الأمر بالمحاضر التي تحرر وتتضمن اعترافات، وكذلك المعاينات المادية والحجوز التي تتم من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك وفقا لقانون الإجراءات الجبائية، فالقاضي الجزائي له دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمدّه القانون بسلطة واسطة سبيل إثبات الجريمة والعكس، وبالتالي فالقاضي الجزائي غير مطالب في حكمه إلى بيان العناصر التي استمد منها رأيه شرط أن يكون ذلك عرض عليه في الجلسة.

¹ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 136.

لأنها بالرجوع إلى أحكام المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية تنص على: "لا يكون الصحفي أو التقرير قوة الإثبات إلا إذا حرر واضعه أثناء مباشرة وظيفته وأورد فيه موضوعا دخلا في نطاق اختصاصه ما قد رآه أو سمعه أو عاينه " أياضل أحكام المادة 218 من قانون الإجراءات الجزائية: " إن المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها إلى أن يطعن فيها بالتزوير تنظمها قوانين خاصة".

وبالرجوع إلى أحكام المادة 505 من ق.ض.غ.م: " إن المحاضر المحررة من عون وفي هذه الحالة تكون لها حجية أمام القضاء إلى أن تثبت العكس وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون لها حجة إلى أن يطعن فيها بالتزوير. "

نجد أن قوانين التشريع الجبائي لا سيما ق.ض.م تجيز إثبات الجرائم الضريبية بجميع الطرق الضريبية.¹

- يحدث هذا عندما تتم معاينة الجرائم الضريبية حسب إجراءات التحقيق الابتدائي.

- كذلك الحالات التي يجر فيها أعوان الإدارة الجبائية محاضر مشوبة بالبطلان أو من طرف عون واحد بالرغم من صحة الوقائع وتواطؤ حالات التدليس والغش والمناورات الاحتمالية فإنه يعتمد على هذه المحاضر كضريبة يتم تدعيمها بأدلة أخرى.

ففي هذه الحالات تكون للقاضي كامل السلطة التقديرية بحيث يكون الإثبات في الجريمة الضريبية وفقا لأحكام المواد 212 إلى 215 من قانون الإجراءات الجزائية، يكون عبء الإثبات على

¹ فارس السبتي، مرجع السابق، ص 189

القواعد العامة ويكون على سلطة الإتمام والإدارة الجبائية والمالية، ويصدر حكمه تبعا لإقتناعه الخاص بناء على الأدلة المقدمة له في الجلسة، والتي حصلت فيها المناقشة حضوريا وفقا لأحكام المادة 212 من ق.إ. جزائية.

- وكذلك تطبق أحكام المادة 213 من ق.إ. جزائية فيما يتعلق بالاعتراف المندوب في المحاضر من المتهم، وعلى القضاة في حالة عدم الأخذ بالاعتراف المتهم أي يبينوا أسباب ذلك في أحكامهم أو قراراتهم وإلا كان الحكم مشربا بالقصور والتعليل.

أن قرصنة الإقرار أو الاعتراف يطبق في القضايا المدنية ويؤخذ به كاملا، أما في المواد الجزائية الحرية المطلقة في تقدير الاعتراف بإدانتته المتهم أو براءته.

المطلب الثاني: كيفية تحويل الدعوى العمومية .

نشأ عن جريمة الغش الضريبي: دعوى عمومية وعقوبتها الحبس والغرامة أو إحداها ودعوى جبائية وعقوبتها الغرامة الجبائية.¹

تختص النيابة العامة، كأصل عام، بتحريك الدعوى العمومية في مخالفات الجرائم العامة وحتى الجمركية منها طبقا لأحكام الإجراءات الجزائية مع احتفاظ إدارة الجمارك بحق تحريك الدعوى

¹ مداخلة للأستاذ معاشو عمار، أستاذ التعليم العالي والبحث العلمي بكلية الحقوق بجامعة مولود معمور بتيزي وزو، اليومين الدراسيين حول الغش الضريبي والتهرب الجمركي على مستوى المحكمة العليا تاريخ 13 و14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009، ص 139.

الجبائية التي تمارسها وفق لقانون الجمارك أما بالنسبة لجريمة الغش الضريبية فالأمر يختلف إذا أنها تتميز بوحدة الدعويين العمومية والجبائية، من حيث التحريك، إذ أن كل النصوص الضريبية تجمع على صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب ليس إلا.¹

إن هذه الميزة خاصة بالقوانين الضريبية إذ تسمح لإدارة الضرائب اختيار أنجع الأساليب للحصول الضريبي بطريقة أسرع كهدف أساسي، وذلك يمكنها اللجوء إلى الإجراءات الإدارية مثل الإنذار أمر الأداء أو الإجراءات التعقيدية مثل حجز ممتلكات المكلف، الحجز على الحساب وغلق المحلات كما يمكنها أن تعرض التراكم على الجهات القضائية الجزائية.²

ويكون ذلك بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية طبقا للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 من قانون التسجيل و34 من قانون الطابع والتي أصبحت تخيل في مجملها إلى المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ مداخلة للأستاذ معاشو عمار، أستاذ التعليم العالي والبحث العلمي بكلية الحقوق بجامعة مولود معمور بتيزي وزو، اليومين الدراسيين حول الغش الضريبي والتهريب الجمركي على مستوى المحكمة العليا تاريخ 13 و14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009، ص 139.

² أمزيان عزيزة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين ميلة، الجزائر، 2005، ص 32.

وزيادة على هذا، فإن السلطة القضائية ملزمة بموجب المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية بأن تطلع إدارة الضرائب بكل المعلومات التي تحصلها والتي من شأنها أن تسمح باقتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة كان هدفها أو حاصلها الغش أو الإخلال بالضريبة يواء كانت الدعوى مدينة أو جزائية حتى وإن أفضى الحكم إلى انتقاء وجه الدعوى، كما وتبقى المستندات مودعة ادى كفاية الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب مباشرة وذلك طيلة الخمس عشرة يوما التي تلي النطق بكل قرار يصدر عن الجهات القضائية ويخفف هذا الأجل كل عشرة أيام في مجال الجنائيات.

إن إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب هو إجراء إلزامي وإلا تكون إجراءات الملاحقة باطلة بطلانا مطلقا، فهي من النظام العام. فلا يمكن ملاحقة المكلف بالضريبة إلا بعد إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب والقضاء بخلاف ذلك يؤدي على بطلان إجراءات المتابعة لاتصاله بشرط أصيل لتحريك الدعوى العمومية ولصحة اتصال جهة التحقيق بالحكم بالواقعة.

وإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على القاضي المكلف بالتحقيق أن يصدر أمرا برفض إجراء التحقيق بسبب بطلان إجراءات المتابعة، وهذا ما يمكننا استخلاصه عند قراءتنا لنص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والتي أصبحت تحيل، بعد تعديلها بموجب المادة 14. من

قانون المالية لسنة 2012 من قانون الإجراءات الجبائية وإذا كانت على مستوى جهة الحكم يتعين على محكمة القضاء بعدم قبول الدعوى ليطلب إجراءات المتابعة، وذلك من تلقاء نفسه.¹

كما أن نص المادتين 311 ق.ض.م و 87 من قانون الإجراءات الجبائية أكدت على أنه يجب على السلطة العثمانية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش أو تملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية وتشعر الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوم الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية وتخفيض هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنايات.

المطلب الثالث: المتابعة والجزاء في جريمة الغش الضريبي.

الفرع الأول: تقديم الشكوى من طرف الأشخاص الذي يسمح لهم القانون.

أن تقدم الشكوى من طرف الأشخاص الذين سمح لهم القانون بذلك وعادة يكون مدير الضرائب بالدول غير أنه يجوز تقديمها ممن يمكنهم القانون بإنابتهم في تقديمها ويكفي وجود إنابة عامة دون الإلزام بوجود إنابة عامة دول الإلزام بوجود إنابة خاصة لكل جريمة ضريبة.

وفي حالة إذا الشكوى صادرة من شخص غير مؤهل قانونا يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا ويمكن للقاضي إمارته من تلقاء نفسه وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى لأنه من النظام العام.

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 479.

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

وعادة يكون مدير الضرائب بالولاية، غير أنه يجوز تقديمها ممن يسمح القانون بإنابتهم ممن يسمح القانون بإنابتهم في تقديمها ويكفي وجود إنابة عامة دون الإلزام بوجود إنابة خاصة لكل جريمة ضريبة. وفي حالة إذا كانت الشكوى صادرة من شخص غير مؤهل قانونا يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا ويمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى لأنه من النظام العام.

الفرع الثاني: الشكوى تكون معقوبة وموقفة من صاحب السلطة المختصة:

أن تكون الشكوى مكتوبة وموقفة من صاحب السلطة المختصة في إصدارها وذلك تحت طائلة البطلان المطلق.¹

- هل يجوز لإدارة الضرائب لحسن تحريك الدعوى العمومية أن تسحب الشكوى؟

إن المشرع الجزائري لم ينص على إجراء المصالحة في الجرائم الضريبية ومن ثم لا يجوز سحب الشكوى ما دام لا يوجد نص خاص يبرر سحبها. وهذا يعد خروجاً عن الأصل، إذ يحول

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 479، بتصرف

لصاحب الحق أن يتنازل عنه وفقا لأحكام المادة 06 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى، غير أنه حيداً لو أنشأت لجنة مشتركة على مستوى وزارة المالية ووزارة العدل وذلك من أجل تبادل الآراء وإخراج ما هو صائب بشأن جواز سحب الشكوى وذلك بعد المصالحة والتي هي في الأصل غير موجودة.

- تقديم الدعوى العمومية:

الدعوى الجبائية لها تقديمين فالدعوى العمومية تتقدم وفقاً لنص المادة 08 من قانون الإجراءات الجزائية وهي 03 سنوات في مادة الجرح.

أما الدعوى الجبائية فإن مدة التقادم حسب الضريبة فهي أربع سنوات وهذا ما تنص عليه المادة 305 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 564 الفقرة 02 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 153 من قانون التسجيل والمادة 27 من قانون الطابع.

ما يمكن ملاحظته أن اختلاف مدة التقادم على نفس الدعوى أمر غير مجدي ولهذا اقترح توحيدها كما هو الشأن في الجريمة الجمركية.¹

ومع ذلك فإنه لا يوجد اختلاف من حيث مبدأ سريان تقادم الدعوتين وأسباب الانقطاع كذلك، إذ يبدأ سريان التقادم من يوم ارتكاب الفعل أو من يوم اكتشافه المادة 08 من قانون الإجراءات

¹ ملتقى قضاة النيابة والتحقيق، الجرائم الاقتصادية قسنطينة 09 و 10 ماي 1997 محاضرة الغش الضريبي ملقاة من طرف الدكتور أحسن بوسقيعة.

الجزائية وعلى قاضي الموضوع أن يراقب ما إذا نست تقادم الدعوى العمومية أو لا ما دام أنه من النظام العام، ويمكن إشارتي في مرحلة كانت عليها الدعوى.

وتجدر الإشارة إلا أنه إثر تعديل الإجراءات بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012¹، أدخل المشرع عن تعديلات بخصوص الشكوى، يمكن حصرها كالآتي:

توحيد النظام القانوني للشكوى بالنسبة لكافة الجرائم الجبائية التي أصبحت يحكمها نص واحد وهو المادة 104، كما ذكرنا ذلك لاحقاً، ومفادها أن المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها القوانين الجبائية يتم بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

- تقييد شكوى المدير الولائي للضرائب باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضمان والطابع، بالحصول مسبقاً على أي المواقف من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية.

- يحدد إحداث اللجنة الجهوية للضرائب وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

¹ القانون رقم 11 - 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

والسبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين المجهول والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القسر والجبر وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات التي يوجد فيها المكلف بالضريبة.¹

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

الفرع الثالث: ايداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب.

ترفع الشكوى من قبل إدارة الضرائب وأمام قاضي التحقيق مع تأسيسها كطرف مدني وتوضح فيها الوقائع التي من شأنها تبرير رفع الشكوى بصفة دقيقة من طرف العون استنادا:

- محضر كوثيقة المنازعات.

- تقرير المصلحة (المفتشية أو القباضة).

وعلى هذا يجب أن يحتوي المحضر على:

- محضر محرر من طرف عون محلف برتبة مراقب على الأقل.

- تقرير مختصر نذكر فيه الأركان المادية والمعنوية بالمخالفات المبنية والدالة على وجود مناورات

احتمالية مع العلم بها.¹

¹ ملتقى قضاة النيابة والتحقيق، الجرائم الاقتصادية قسنطينة 09 و 10 ماي 1997 محاضرة الغش الضريبي ملقاة من طرف الدكتور أحسن بوسقيعة

- وتقع مسابقة هذا النوع من المخالفات على عاتق مصلحة المنازعات بالمديرية الولائية للضرائب المختصة إقليمياً.

- تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني.

السؤال الذي يتبادر إلى النص هو: ماهو موقع إدارة الضرائب على الدعوى هل هي طرف مدني أك طرف منظم للنيابة العامة أم تتأثر بموقع خاص؟

إن النصوص الضريبية لم تعط لإدارة الضرائب صفة الطرف المدني وإذا كانت المادة 307 أشارت إلى إمكانية تأسيسها كطرف مدني في حالة فتح تحقيق بناء على شكوى إدارة الضرائب وهذا بعكس قانون الجمارك الذي يجعل من إدارة الجمارك طرف ممتاز بهدف الحصول على التعويضات. وإذا غابت يمكن لوكيل الجمهورية المطالبة بها بموجب القانون الصادر في 1998 والمعدل والمتمم لقانون الجمارك 79 - 70 وإذا تأسست إدارة الضرائب كطرف مدني ليس بهدف الحصول على تعويض مقابل ما لحق الخزينة العمومية من ضرر على إعتبار أن القوانين المتعلقة بالجباية تعطي لإدارة الضرائب حق توقيع الغرامات الجبائية وإنما تحصيل ما وراء تؤسسها كطرف مدني هو الحضور في كل المراحل.

- مسألة سحب الشكوى:

¹ المادة 305 معدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 1998 والمادة 13 من قانون المالية سنة 2008 والمادة 14 من قانون المالية 2012

هل يحق لإدارة الضرائب سحب الشكوى؟ وما مصير الدعوى في حالة سحب الشكوى؟

الأصل أن لصاحب الحق أن يتنازل عنه وقد نصت المادة 3/6 من قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كتمن هذه شرطا لازما للمتابعة كما هو الحال في الجرائم الضريبية، غير أن قانون الضرائب لن ينص على جواز التنازل عن الشكوى ولا على النتائج المترتبة عنه وذلك إلى غاية صدور القانون رقم 97-02 المؤرخ في 31-12-1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 حيث أجازت المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال¹ للمدير الولائي للضريبة سحب الشكوى ونصت على سحب الشكوى يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية طبقا لنص المادة 3/6 من قانون الإجراءات الجزائية، ونفس الحكم جاء في المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة.²

وقد أوقفت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و119 من قانون الرسم على رقم الأعمال سحب الشكوى على تسديد كامل الحقوق العادية والجزاءات محل المتابعة.

واختر تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 20-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 أضاف المشرع المادة 104 مكرر مفادها أنه بإمكان مدير

¹ المادة 119 معدلة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 1998 والمادة 21 من قانون المالية سنة 2008 والمادة 26 من قانون المالية 2012

² المادة 305 معدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 1998 والمادة 13 من قانون المالية سنة 2008 والمادة 14 من قانون المالية 2012

كبريات المؤسسات ومدير للضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق

الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد يحدد على النحو التالي:

- أجل التسديد يقدر بنسبة (06) أشهر عندما يقل مبلغ الدين الجبائي عن عشرين مليون

(20000.000) دج.

- أجل التسديد يقدر مدته إثنا عشر (12) شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي عشرين مليون

(20000.000) دج ويقل عن ثلاثين مليون (30,000,000) دج.

أجل التسديد يقدر مدته بثمانين عشر (18) شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون (30,000,000) دج كما أوضح النص المستحدث أن سحب الشكوى يؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية طبقا لنص المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية.¹

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 480 - 481.

المبحث الثاني: الجزاء في جريمة الغش الضريبي.

لقد كانت التشريعات القديمة متأثرة بمبدأ النفعية ولا تبغي غير حاجة الضرورات العمليتين لتعويض ما يترتب على الغش الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة، فكانت الوظيفة الأساسية للجزاء هي تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة، تبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول، غير أن الدولة اضطرت فيما بعد إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي نظراً إلى خطورة النتائج المترتبة عليه.¹

والبحث في مضمون هذا الجزاء ومقداره يقتضي حتماً تحديد الأشخاص الخاضعين له أول ومن ثم مقدار الجزاء.

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء:

قد يرتكب الجاني الجريمة بمفرده وقد ساهم عدد من الأشخاص في ارتكاب نفس الجريمة وتبعاً لتعدد المساهمين في الجريمة يتهدد الأشخاص الخاضعين للجزاء.

الفرع الأول: الفاعل الأصلي.

تعرف المادة 41 من قانون العقوبات الفاعل الأصل بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي، وعليه بأخذ الفاعل الأصلي صورتين إما أن يكون فاعلاً مادياً أو فاعلاً معنوياً.

¹ أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 28.

فالفاعل المادي في جريمة الغش الضريبي هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية الذي يخالف الإلتزام الناشئ عن هذه العلاقة بمقتضى القانون، وعلى ذلك فإن فكرة الطرف السلبي لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء غير ذلك من الأعمال.¹ وعليه يكون فاعلا أصليا المكلف بالضريبة الذي يقوم بإخفاء المبالغ والمتوجات الخاضعة للضرائب والرسوم أو يمتنع عن قصد التصريح بالنشاط أو رقم الأعمال.

كما قد يكون الفاعل معنويا في جريمة الغش الضريبي والصورة المثلى تتمثل في المخدوم الذي يعمل خادمة على مباشرة إحدى أعمال التدليس التي من شأنها أن تساهم في تلمسه من الضريبة.

الفرع الثاني: الشريك.

على غرار الفاعل الأصلي فإن الشريك في جريمة الغش الضريبي تطبق عليه نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي دون الإخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين والأعوان العموميين، وهو ما أجمعت عليه كل النصوص الغربية في المواد 03 فقرة 26 من قانون الضرائب المباشرة، 542 من قانون الضرائب غير المباشرة، 126 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 120 من قانون التسجيل والمادة 35 فقرة 1 من قانون الطابع وأحالت تعريف الشريك في جريمة الغش الضريبي إلى تعريف شركاء مركبي الجرائم المحددة بموجب المادة 42 وما يليها من قانون العقوبات، والتي تنص على أنه "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشرك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق وعاود

¹ أحمد فتحي سرور، نفس المرجع، ص 138.

الفاعل أو الفاعلية على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.¹ ويستخلص من هذا التعريف أن الاشتراك يقتضي عمل ومساهمة في ارتكاب الجريمة وقد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها.²

وتتعدد صور الاشتراك في جريمة الغش الضريبي بتعدد أساليب المساعدة أو المعاونة إذ يعتبر شريكا مثلا من يمنح مستودعه أو مخزنه للمكلف بالضريبة من أجل إخفاء منتوجات مؤسسته قصد التملص من الضريبة مع علمه بذلك، كما يعد شريكا المحاسب الذي يقدم للمكلف استشارات قصد مساعدته في إنشاء محاسبة غير صحيحة ومخالفة للوضع الحقيقية لمحاسبة مؤسسته، أو يصطنع ه فواتير من شأنها تحديد وعاء الضريبة وذلك بغض النظر عما إذا كان يستفيد هذا الشريك بنسبة معينة من المبلغ المتملص منها كمقابل أم لا.

وفضلا عن الإحالة إلى قانون العقوبات فقد جاءت بعض النصوص الضريبية بصورتين واعتبرتهما من قبل الاستلام وفي ذلك ذكرى المواد: 303 فقرة 26 من قانون الضرائب المباشرة، 120 من قانون التسجيل، 35 من قانون الطابع أنه يعتب كشركاء الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير

¹ المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري

² أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام ، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة

الأولى، ص 148.

قانونية من أجل تحويل القيم المنقولة أو لتحصيل القسيمات في الخارج، وكذلك الأشخاص الذين قبضوا بصفة غير قانونية بأسمائهم قسيمات يملكها الغير.

بالرغم من توسع القانون الضريبي على هذا النحو في تجريم الأفعال المعتبرة غشا بل حتى الأفعال ذات الصلة بالغش إلا أنه استثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم وخصهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاءهم في جريمة الغش الضريبي، وهو ما أشارت إليه المواد 306 من قانون الضرائب المباشرة، 544 من قانون الضرائب غير المباشرة، 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث أجمعت على أنه يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير وكل شخص أو شركة تمتهن مسك السجلات الحسابية على مشاريعهم في إعداد واستعمال وثائق يتبث عدم صنعها، ويفهم كذلك من هذه النصوص أن الشريك ممن ذكروا لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية إلا حين تتوافر لديهم _ إلى جانب القصد العم - صدا خاصا ينطوي على أن إعداد الحسابات والوثائق غير صحيحة يكوم بغرض إقرار أساس للضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين وتمكينهم كم التملص من الضريبة، وقد حذا المشرع الجزائري في ذلك حذر المشرع الضريبي الذي أقر نفس الأحكام بنص المادتين 1738 و1836 من القانون العام للضرائب.¹

ويجب التنويه في هذا المقام إلى أن الشريك عادة يكون من المهنيين في ميدان المحاسبة والخبراء المعتمدين، وذلك لأنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي ويمكن أن تطبق عليهم إلى جانب العقوبات

¹ أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 28.

الجزائية، عقوبات تأديبية حسب التنظيم الداخلي للمهنة التي تحكمهم والتي يمكن أن تقبل إلى حدّ الشطب.

الفرع الثالث: المسؤول جزائياً عن فعل الغير:

تقتضي القاعدة العامة أن تكون المسؤولية الجزائية شخصية والأصل أن تطبق هذه القاعدة في مجال الجرائم الضريبية، وعليه فإن المسؤول جزائياً في جريمة الغش الضريبي هو المساهم في ارتكابها سواء كان فاعلاً أصلياً أو شريكاً، غير أنه يمكن أن يعهد المكلف بالضريبة الوفاء بالتزاماته الضريبية إلى الغير وهنا ينور الإشكال حول مسائل إسناد المسؤولية الجزائية.¹

لقد أوضحت بعقد النصوص الضريبية أن ثمة مجال لإقرار المسؤولية الجزائية على غير من بدر منه السلوك المجرم فعليه شرط أنه يكون هذا الأخير على علم به، وفي ذلك نص المادة 134 من قانون التسجيل، فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة - أن التصريح و التوكيد المغشوش الصادر من أحد الورثة المتضامنين أو الوكيل عنهم لا يعفي هذا الوكيل أو باقي الورثة المتضامنين من العقوبات الجنحية المنصوص عليها في المادة 119 من نفس القانون مسمى ثبت علمهم بالغش ولم يتمموا التصريح في أجل ستة أشهر فهذه المادة تبين بوضوح أنه ورغم انفراد الوكيل أو أحد الورثة المتضامنين بتقديم التصريح المثبوت بالغش - الهادف إلى التملص من الضريبة التي ترى قانوناً على نقل الملكية - إلا أن الجرم ينسب إليهم كافة وهي يشكل بذلك النموذج الأمثل للمسؤولية

¹ أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 45

الجزائية عن فعل الغير التسجيل على المسؤول عن فعل الغير وهي تتضمن عقوبات جزائية سالبة للحرية وأخرى مالية، وأيا كان الأمر فإنها تعتبر من المسؤولية الجزائية من فعل الغير

كما شد المشرع عن قاعدة شخصية المسؤولية والعقوبة بنص المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة حيث ذكرت أنه " يكون الأشخاص الآتي بياهم مسؤولية عن المخالفات المشار إليها في المواد من 523 إلى 527 من نفس القانون ومكلفين بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف.

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبهم.¹
- الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكين عندهم.
- المالكون أو المستأجرون الرشيدون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم وفي بساتينهم المسورة وجنائنهم والأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا.
- الناقل و فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية

إن من بين المخالفات المشار إليها بنص المادة السابقة ما جاء في المادة 524 فقرة 2 في حالة استعمال طرق احتيالية وذلك مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش.

والملاحظ أنه وعلى خلاف نص المادة 134 من قانون التسجيل فإن المادة 529 المشار إليها أعلاه نصت على تحميل الأشخاص المذكورين غرامات مالية دون توقيع العقوبات المالية للحرية في حين نصت المادة 134 السالفة الذكر على توقيع العقوبات .

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام ، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة الأولى، ص 148.

الجمعة

الخاتمة:

إن الغش الضريبي ظاهرة عالمية تستنزف الاقتصاد و لهذا أفردت لها التشريعات عقوبات جزائية لردع من قام بها أو من يفكر باقتراضها قصد حرمان الدولة من المداخيل التي تتمثل أساسا في الضرائب، غير أن السياسة الدولية الحديثة و بعد أن حاولت دراسة شخصية المكلف بالضريبة وحاولت معرفة الأسباب التي تدفع به الغش الضريبي، و اكتشفت أن تحايل المكلف بالضريبة وامتناعه عن دفع الضريبة ناتج عن إحساسه بأن الدولة تأخذ منه جزء من ماله و دون اختياره أي عن طريق الجبر.

ففي المجال السياسي يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الجبائي، ذلك و أن مقاومة الضريبة يمكن أن ينجر عنها زعزعة السلم و من جهة المدني مثلما حصل في بريطانيا في مارس 1990 بخصوص الأخرى عندما تطبق الدولة ضغطا جبائيا مرتفعا يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جدّ محسوس.

و نفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي قد تعرف عن الاستثمار في بلدان توجد فيها معدلات الضريبة جدّ مرتفعة.

أما على المستوى الاقتصادي، فلدينا فكرة أن " الضريبة تقتل الضريبة " و التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي لافيي موضحا أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم الدولة بتجاوز حدّ أو عتبة معينة من فرض للضرائب و يصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد باعتبار أنه يمكن استلاب مجمل الدخل، و التفادي مثل هذه الوضعية و هي حالة ارتفاع معدلات الضرائب، بحيث آل مكلف بالضريبة من التهرب من دفعها أو الغش عند تصريحه بدخله. و عليه إذا كان هناك ضغط جبائي

خاتمة عامة

جدّ قوي يؤثر سلبا على ما هو منتظر فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية و التي سوف تنقلص شيئا فشيئا بسبب تهرب المكلفين بالضريبة، و الذي يؤدي على تباطؤ و شلل النشاط الاقتصادي بصفة عامة.

و مع كل الجهود المبذولة من طرف الدولة، فإن المؤشرات الاقتصادية في الجزائر، تؤكد على وجود شوائب تعرقل عملية تحريك عجلة الاقتصاد و تتعلق أساسا بوجود اقتصاد موازي يمثل % 30 من الناتج المحلي الخام، أي ما يمثل 14 مليار دولار تبقى خارج نطاق رقابة المنظومة الجبائية و هذه الاختلالات انبثقت عن سياسة انفتاح السوق و بداية تحرير التجارة الخارجية و إلغاء وضع الاحتكار، و هذا في الحقيقة يثير إشكال حقيقي حول إصلاح المنظومة الجبائية في الوقت الذي تستفيد فيه الجزائر إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و كذا التوقيع المرتقب على اتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوروبي.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

المواد :

- 1- المادة 2/21 من ق.إ.ج
- 2 - المادة الأولى من الأمر 66-156 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري ، المعدل والمتمم للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، النص الكامل للقانون وتعديلاته إلى غاية قانون المالية التكميلي لسنة 2013،بعة السابعة برني للنشر الجزائري، 2014 .
- 3-المواد532 من قانون الضرائب غير المباشرة و303 من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة و117 من قانون الرسم على رقم الأعمال و 119 من قانون التسجيل و34 من قانون الطابع.
- 4-المادة 2/120 قانون التسجيل
- 5-المادة 183 من قانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، المعدل والمتمم، المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 6-المادة 185 من قانون الإجراءات الجزائية.ج.
- 7- المادة 19 من ف.ط متعلق بالتأخير في دفع الرسوم المغلقة في الآجال المحددة قانونا.
- 8-المادة 192 معدلة بموجب المواد 9 من ق.م. لسنة 2000 ، 38 من ق.م. لسنة 2001 ، 22 من ق.م. لسنة 2001 ، 22ق.م. لسنة 2003 ، 11 من ق.م. لسنة 2006 و 15 من ق.م. لسنة 2007 و 9 من ق.م. لسنة 2009 ، 6+ من ق.م. لسنة 2010 ، 2 من ق.م. لسنة 2013
- 9-المادة 192 من ق.م.ر.م. 2012
- 10- المادة 193 -2 من ق.ض.م.من الأمر 76 -101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن ق.ض.م.

قائمة المصادر والمراجع

- 11- المادة 194: معدلة بموجب المادة 27 من ق.م. لسنة 1992 والمادة من ق.م. لسنة 1999
- 12- المادة 1/21 من ق.إ.ج المعدلة بموجب المادة 38 من ق.م. لسنة 2009، والمادة 13 من م.ق.م. لسنة 2013
- 13- المادة 228 من ق.ض.م.ر.م. 2012.
- 14- المادة 1-303 من ض.م.م. من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م.
- 15- المادة 504 من ق.ض.غ.م
- 16- المادة 523 من ق.ض.غ.م معدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية لسنة 2003
- 17- المادة 524 من ق.ض.غ.م معدلة بموجب المادة 55 من قانون المالية لسنة 2003 والمادة 41 من ق.م. لسنة 2015
- 18- المادة 533 من ق.ض.غ.م. من الأمر 76-104 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.غ.م.
- 19- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.
- 20- المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بقانون رقم، 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، المعدل والمتمم، النص الكامل للقانون وتعديلاته إلى غاية قانون المكالية التكميلية لسنة 2013، الطبعة السابعة ، برني للنشر الجزائر .
- 21- المادة 76 من قانون الإجراءات جبائية الجزائري

الدراسات:

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

الكتب:

- 1- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون، الجزائري الخاص، الجزء الأول، الطبعة الخامسة عشر، دار هومن، الجزائر، 2013، ص 469
- 2- بن عمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية الجبائية، دار هومن للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2011 .
- 3- بودالي محمد، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة العلوم القانونية والإدارية العدد الخامس، أبريل 2009.
- 4- رضا فرج، شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية 1976 ، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع .
- 5- أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، المرجع السابق.
- 6- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة التاسعة، 2009، دار هومن، الجزائر .
- 7- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- 8- أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، دون ط، الجزائر، سنة 2005.
- 9- أنظر أحمد شوقي الشلفاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الثاني، 1999 .

قائمة المصادر والمراجع

- 10- محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الإقتصادي، دار الأوتال للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2001.
- 11- بوعون يحياوي نصيرة: الضرائب الوطنية والدولية، 2010 .
- 12- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، ط1، 2010 .
- 13- حامد عبد المجيد نزار، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، دون ط، دون تاريخ 2008.
- 14- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، 2005 .
- 15- عبد المطلب عبد الحميد، إقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، القاهرة سنة، 2004.
- 16- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الإقتصادية-دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري بين 1988 إلى 1995
- 17- رحمان محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة) ، دار الجامعة الجديدة، 2009 .
- 18- سهام كرودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق.
- 19- صالح اللاوي، إقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 1982 .
- 20- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، لبنان، سنة 1992

المذكرات :

1-رحال نصر، محاولة تشخيص التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إشراف صديقي مسعود، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006-2007 .

2-آيت بلقاسم مدين، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي (مذكرة الماستر) جامعة أحمد مُجّد، والحاج، البويرة، 2014/2013.

المحاضرات :

1-زرّون نور الدين: محاضرة أُلقيت على طلبة سنة أولى ماستر قانون عام للأعمال، جامعة ورقلة، 2014/2013.

2-فرح رضا، شرح قانون العقوبات (الأحكام العامة للجريمة) الشركة الوطنية للنشر والتوزيع ، ط2، الجزائر، سنة 1976 .

3-فوزي عطوي، الإقتصاد السياسي والنظم النقدية، دار الفكر العربي، دون ط، لبنان، سنة 1989 .

4-فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دون ط، لبنان، سنة 2003 .

5-مُجّد الصغير بعلي،يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، دون ط، عنابة، سنة 2003، ص89

6-مُجّد جمال ذنبيان،المالية العامة والتشريع المالي، دار الثقافة،دون ط، عمان، سنة 2003،ص121

7-مُجّد عباس محرزين اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومن، ط4، الجزائر سنة، 2008

8-محمود نجيب حسني، الفقه الجنائي تحديد عناصره وبيان الأحكام التي يخضع لها، مجلة القانون والاقتصاد العدد الأول والثاني، السنة الثامنة والعشرون، 1958، ص89

قائمة المصادر والمراجع

- 9- محمد نجيب حسني، شرح قانون العقوبات الجبائي، القسم العام، المجلد الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، 1998 .
- 10- منتصر سعيد حمودة، الجزائر الإقتصادية، طبعة 2010، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
- 11- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، دون ط، الأردن، سنة 1994 .

القوانين :

- 1- قانون الضرائب غير المباشرة تضمن حجز بعض الأشياء والمتمثلة في معدات صنع الخمر وآلات صنع التبغ والمعادن الثمينة غير المدغومة.
- 2- قرار صادر في 19/10/1971 ملف رقم 6641، جيلالي بغدادي، الإجتهد القضائي في المواد الجزائية الجزء الثاني الديوان الوطني للأشغال التربوية 2001، ص 92
- 3- قرار صادر في 19.10.1971. ملف رقم 6641 . جيلالي بغدادي- الإجتهد القضائي في المواد الجزائية ج 2 الديوان الوطني للأشغال التربوية 2001، ص 92
- 4- ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، بن عكنون، الجزائر .
- 5- نبيل صقر شحط عبد القادر، الإثبات في المواد الجزائية في ضوء الفقه والإجتهد القضائي، دار الهدى، عين ميلة، الجزائر، 2006.
- 91- نستثني من ذلك المحلات التجارية المذكورة بالأمر 66-102 المؤرخ في 1966/05/06
- 92- نفيسة سويس، الرقابة الجبائية، كأداة لمحاربة الغش الضريبي، (مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية) جامعة ورقلة، 2010/2009 .
- 93- وذلك دون الخوض في الجدل القائم بين نظرية العلم ونظرية الإدارة في هذا المجال.

قائمة المصادر والمراجع

94- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين. بالضريبة الخاضعين للرقابة
2015.

95- وفقا لأحكام المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في
2002/12/24

96- وهذا الافتراض مصدر القضاء للقصد ويعد ضريبة إثبات، أنظر في تفصيل ذلك:

97- - محمد حماد مرهج الهيبي، الخطأ المفترض في المسؤولية الجنائية، دار الثقافة للنشر
والتوزيع، 2005، ص 128 .

المراجع باللغة الفرنسية

98- Crim.13-12-192,c.n284

Droit pénal des affaires 2^{ée} edition page 168

Louis trotabas et jeam marie cotteret,op,cit,p54-1

Pierre dimalta, droit fiscal pénal ; pressesuniversitaifes -1

de France ; 1992 ;p 194

Thierry lamulle. Droit piscal ,loi de pirances 2002 et -1
collect budgé taire 2002 inclus gurlino edition
2002/2003, p 197

فهرس المحتويات

