

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم القانون العام . المرجع :.....

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر .

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري .

- الشعبة : حقوق .
-التخصص :قانون جنائي و العلوم الجنائية .
-من إعداد الطالبة :
بلهوارى إكرام .
- تحت اشراف الاستاذ :
فنينخ عبد القادر .

أعضاء لجنة المناقشة :

- الأستاذ(ة).....بن عديدة نبيل رئيسا .
-الأستاذ(ة).....فنينخ عبد القادر مشرفا مقررًا .
-الأستاذ(ة).....وافي الحاجة .. مناقشا .

السنة الجامعية :2024/ 2023.

نوقشت يوم : 2024/06/27 .



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم



كلية الحقوق و العلوم السياسية
مصلحة الترخيصات



تصرح شرقي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز البحث

أنا الممضي أدناه،

السيد: بلهواريا إكرام الصفة: طالبة
الحامل لبطاقة التعرف الوطنية رقم: 405833505 والصادرة بتاريخ: 2023/05/18
المسجل بكلية: العلوم السياسية قسم القانون العام
والمكلف بإنجاز مذكرة ماستر بعنوان:

جريمة الفساد الجنائي في التشريع الجزائري

أصبح بشرقي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

المصادقة على شرعية الأمضاء

التاريخ: 2023/07/03

امضاء المعني

بالتفويض منه
عن الإدارة الاقليمية
امضاء: لطروش

بالتفويض منه
عن الإدارة الاقليمية
امضاء: لطروش

مستغانم (ملحقة 24) في:



* ملحق القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ ل 28 جويلية 2016 الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا في هذا العمل المتواضع الذي اهديه

مع أسمى عبارات الحب والامتنان:

إلى من جرع الكاس فارغا لي يهديني قطرة حب

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى أبي نور دربي الذي ساندني وتعب من أجل إتمام مسيرتي الدراسية.

إلى أمي التي طالما رافقني بدعائها وحرصها علي.

إلى اخوتي وأحبتي واصدقائي وكل من ساهم في نجاحي من قريب أو بعيد

إلى الأساتذة المحترمين وزملاء الدراسة.

إلى كل من بعث في نفسي روح الأمل في الأوقات الصعبة

وقدم لي يد المساعدة.

كلمة شكر

بعد بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ أتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف

"فنينخ عبد القادر" على توجيهاته القيمة

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة

لتحملهم عبء تقييم المذكرة

كما اتقدم بالشكر إلى جميع الأساتذة الأفاضل لما قدموه طيلة السنوات

الدراسية. الذين أفادونا

بالمعارف العلمية ولم يبخلوا عنا بنصائحهم وملاحظاتهم ولكل من ساعدني

ولو بكلمة طيبة في انجاز هذا العمل.

و شكرا.

قائمة المختصرات :

- ج.ر: الجريدة الرسمية
- ق.ع : قانون العقوبات .
- ق.ا.م.إ : قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .
- ص : صفحة.
- ط : الطبعة .
- د.ط : دون طبعة.

مقدمة:

تجريم ظاهرة الغش الضريبي الذي يعتبر من أخطر صور الجريمة الاقتصادية والتي حصر مفهومها ،و التي صعب على الباحثين تعريفها و التي تستهدف المال العام،وتفوت مبالغ مالية طائلة على خزينة الدولة، و تحرم المواطن من الاستفادة من المداخل الضريبية التي قد تستغل في مشاريع عامة، الأمر الذي أخل بمبدأ العدالة في توزيع ارتفاع الأعباء العامة، وساهم في نشر المنافسة غير المشروعة ،و ندرة الأموال،والأسعار،و هروب الاستثمارات خارج الحدود الوطنية، فانعكس بشكل سلبي على التنمية الاقتصادية المحلية ،و ساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية ،و ضعف مبدأ العدالة في توزيع الضريبة ،و الشعور بالواجب الضريبي ،و روح المواطنة سواء لدى المكلف أو المحيط الذي يتفاعل معه، بشكل يهدد استقرار الدولة ،و أمنها السياسي.

فالتقدم الاجتماعي الذي أثر بشكل واضح على الهيكل الاقتصادي، أحدث تعديلات هائلة في جمع الضريبة إذ طورها وجعلها تتماشى مع سياسة الضريبة المسطرة من طرف السلطة العامة على نحو يهيئ لها ظروف استقطاع ضريبي ملائم متعدد الأسس ومنسجم في نظام ضريبي مرن،لذلك أصبحت دراسة التحصيل الضريبي بمختلف مفاهيمها عبر العصور أمرا لازم لما تتضمنه من فوائد كبيرة، يؤدي بالنظام الضريبي إلى أن يتم بطابع ديناميكي حيوي نشيط، يسمح بتحقيق أهدافها في ظل خطة منسجمة متكاملة.

وفي العصور الحديثة تمثل الضرائب من أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، فهي تلزم الأفراد بالمساهمة في تكاليفها أو أعبائها العامة عن طريق فرض الضرائب عليهم طبقا لنظام فني معين، يقوم على مجموعة معينة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة، نظرا لطبيعتها

الخاصة كمورد عام يتغير حجما بتغير الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

كما تعتبر الضريبة أداة مالية يتم بموجبها تحويل الموارد من الاستخدام الخاص إلى الاستخدام العام، فهي أداة تقطع جزءا من دخول ثروات الآخرين وتقوم بتحويله إلى الدولة لتحقيق أغراضها وإشباع الحاجات العامة، كما تعمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتنمية امكانية الادخار عن طريق التخفيف الضريبي، إضافة إلى ضبط الاقتصاد. وبالنسبة للمشرع الج زائري لم يعرف الضريبة لكن يعتمد على التعارف المتعددة المستخلصة من التعارف الفقهية ومن ذلك يمكن تعريفها أنها فرضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء المحلية العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.

ان اهمية هذه الدراسة تتبع من تلك الاثار السيئة الناتجة عن ظاهرة الغش الضريبي والتي جعلت اموالا كثيرة تتداول بكل حرية دون رقابة من طرف الجهات المختصة، حيث حاولت السلطات المعنية من الحد من انتشار هذه الظاهرة وذلك عن طريق تطوير اجهزة الرقابة الجبائية المفروضة قانونا على مصالح الضرائب التي تعمل على الحد ومكافحة ظاهرة الغش الضريبي.

وتعود اسباب اختيارنا لهذا الموضوع الى الرغبة الشخصية في محاولة الالمام لموضوع تجريم جريمة الغش الضريبي باعتبارها من أخطر الجرائم المالية وأكثر اضرار بمداخيل الدولة وسياستها الاقتصادية بوجه عام خاصة في الآونة الاخيرة مع انتشار فيروس كورونا المستجد الذي ادى الى تدهور البلاد عامة والاوزاع المالية الاقتصادية خاصة، وامام استغلال بعض الاشخاص عديمي الضمائر هذا الظرف ادى بالمساس بالأمن المالي للدولة.

وزيادة على ذلك تراجع في اسعار البترول في السوق الدولية، الامر الذي أثر على المداخيل المالية للدولة، وانعكس سلبا على مختلف جوانبها الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية... الخ لذلك فان الاهتمام بدور الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية أصبح من المسائل الاستراتيجية التي يجب ان تختص بالاهتمام والبحث العلمي حيث يواجه موضوع هذه الدراسة التغيرات والاصلاحات التي عرفتھا الجزائر في مسار محاربة الفساد والجريمة الاقتصادية ولو عن طريق ايجاد سبل اخرى للقضاء على جريمة الغش الضريبي.

يهدف بحثنا هذا الى:

محاولة تسليط الضوء على ظاهرة الغش الضريبي ومدى أثرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، وابرار الاجهزة القائمة على مواجهة ظاهرة الغش الضريبي، والتعرف على معوقات الرقابة الجبائي والتي تعمل على الحد من انتشار ظاهرة الغش الضريبي.

لذلك يسعى المكلف بالضريبة لتجنبها بعدة طرق منها الغش الضريبي الذي يؤثر سلبا على المال العام وعلى استقرار الدولة وأمنها السياسي والاجتماعي. وهذا ما جعل السلطة التشريعية تسن عدة قوانين تحدد فيها حقوق والتزامات المعني بالضريبة، وإدارة الضرائب والاجراءات الواجبة الإلتباع من كل طرف للدفاع عن حقوقه.

إذ لا يجوز تدخل أية هيئة أو مؤسسة دستورية في الدولة تحت أي ظرف لفرض اية ضريبة، إلا بترخيص تشريعي من البرلمان، لا تنشأ ولا تفرض ولا تحصل أية ضريبة إلا بموجب قانون." و من خلال هذه المعطيات القانونية نجد أن جريمة الغش الضريبي تتطوي على سلوك مجرم يستوجب متابعته و قمعه و اعتبارا لذلك و نظرا لأهمية الضريبة و مركزها في ميزانية الدولة خاصة مع اتساع مجال الاستثمار في بلادنا و ما يدره

بالضرورة من مداخل جبائية هي معرضة أكثر من أي وقت مضى للإفلات و التخلص من أدائها ،و نظرا لما تشكله جريمة الغش الضريبي من تهديد لأمن الاقتصادي تم تنظيم عدة نصوص قانونية و أحكام لمواجهة هذه الجريمة خاصة من حيث متابعتها و قمعها و لذلك ارتأينا تناول هذا الموضوع بالدراسة القانونية خاصة لأركانها المادية ثم الأشخاص مرتكبي هذه الجريمة و بالضرورة البحث في الشق الجزائي المتعلق بالجزاءات المقررة لقمعها كحماية قانونية نظمها المشرع من هذه الجريمة دون إغفال بعض المسائل التقنية الجبائية التي تفرضها ضرورة توضيح المسائل الجزائية العامة.

وتكمن صعوبات بحثنا هذا في قلة المراجع، وعدم تقديم ادارة الضرائب للمعلومات الكافية محتجة في ذلك بالسرية.

حيث اعتمدنا في ذلك على تحليل النصوص القانونية من خلال التعرض للإشكالية الرئيسية المطروحة:

هل وفق المشرع الجزائري في إرساء آليات فعالة في مكافحة الغش الضريبي و الحد من خطورتها ؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة ارتأينا طرح جملة من الأسئلة الفرعية كالتالي:

-ما المقصود بالغش الضريبي؟

_ما هي أسباب وآثار الغش الضريبي؟

_فيما تتمثل أركان جريمة الغش الضريبي؟

_ما هي الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي والجزاءات المترتبة عنها؟

وللإجابة عن هذه الأسئلة الفرعية قمنا بافتراض الفرضيات التالية:

-السبب الرئيسي لارتكاب جريمة الغش الضريبي هو التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً.

_التعديلات التي تطرأ على التشريع الضريبي عن طريق قوانين المالية السنوية والتكميلية تجعل من جريمة الغش الضريبي أكثر تعقيداً.

ولقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج العلمي التحليلي حيث بدأنا بتحديد مفهوم الغش الضريبي ثم استعرضنا الاسباب المؤدية له والآثار المترتبة عنه، ثم تطرقنا إلى تجريم المشرع له وذلك عند التطرق إلى اركان جريمة الغش الضريبي والاجراءات والعقوبات التي قررها المشرع لقمعها.

وللإجابة على الاشكالية وهذه المسائل الفرعية أرينا أن نقسم موضوعنا إلى فصلين وهما:

الفصل الأول فيتضمن ماهية الغش الضريبي ، أما الفصل الثاني يتضمن الاجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي والجزاءات المقررة لها.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

تطورت الضريبة بتطور حياة الإنسان إذ مثلت خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية ومصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة حيث لعبت أهمية بارزة في توجيه نشاطات الدولة و تغطية نفقاتها العمومية و للتملص من عبئ الضريبة لجأ المكلف الذي تقع عليه إلى إتباع عدة طرق للتخلص منها كالتدليس و الاحتيال و من بين هذه الطرق هو الغش الضريبي الذي يرتبط بعدة مفاهيم اخرى مشابهة له، و هذا ما شكل صعوبة كبيرة في تحديد و ضبط مفهومه حيث اختلفت الآراء بشأنه باختلاف زاوية النظر إليه. صنف الباحثون الغش الضريبي وفقا لمعيار طبيعة الغش الذي يرتكبه المكلف إلى غش ضريبي بسيط، وغش ضريبي معقد، ومن حيث الحيز الجغرافي الذي يقع فيه إلى غش ضريبي وطني، و دولي، فظاهرة الغش الضريبي انتشرت في مختلف دول العالم ، ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب الاقتصادية، و التشريعية، وأخرى إدارية حيث أثرت سلبا على المال العام بصفة خاصة، و على اقتصاديات الدول بصفة عامة بشكل هدد استقرار الدولة، و أمنها السياسي، و الاجتماعي.¹

ومنه سنتناول في هذا الفصل ماهية الغش الضريبي من خلال تقسيمه الى مبحثين، سنتطرق في المبحث الأول الى مفهوم الغش الضريبي والمبحث الثاني أركان جريمة الغش الضريبي.

¹ فارس السبيتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هوم، الجزائر، 2008، ص123.

المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي .

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي ظاهرة قديمة انتشرت بكثرة وفي كل الأنحاء بظهور الضريبة التي تمثل عبئ كبير على حياة المكلف التي تقع عليه الضريبة، ورغم كل ذلك لم يتوصل المؤلفين إلى وضع تعريف شامل وموحد ونهائي لهذه الظاهرة بل لها عدة تعريفات يسعى المكلف لتجنب الضريبة بعدة طرق ومنها الطرق غير المشروعة كالتدليس، والاحتيايل أو ما يعرف بالغش الضريبي، الذي يرتبط بعدة مفاهيم أخرى مشابهة له، وهذا ما شكل صعوبة في تحديده وضبط مفهومه وهذا ما سنتطرق إليه في المطلبين.

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي وأسبابه .

يلجأ المكلف بالضريبة للتخلص من الضريبة إلى استعمال طرق غير شرعي كالتدليس والاحتيايل والخداع¹، وهذا ما يعرف بالغش الضريبي الذي له عدة مفاهيم مشابهة له حيث تتوعد التعاريف والمفاهيم لهذه الظاهرة من طرف الخبراء، والباحثين وهذا ما سنتطرق إليه في الفرع الأول وهناك أسباب ودوافع مؤدية لظاهرة الغش الضريبي هي كثيرة و متنوعة نتناولها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي .

تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزنة الضريبية، وقد نظم القانون هذه الجرائم بالقواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة

¹حسن حلف فليح، المالية العامة، الطبعة الاولى، بدون دار النشر، 1980، ص 120.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها، وفرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد وتعد من قبيل الجرائم الضريبية لجريمة الغش الضريبي.

ولقد تعددت تعاريف الغش الضريبي ونذكر منها:

أولاً: هناك من ذهب الى انه يقصد به استطاعة المكلف بالضريبة التخلص من تأديتها كلياً أو جزئياً عن طريق ممارسة الغش و التزوير و مخالفة القوانين و الأنظمة الضريبية المعتمدة

ثانياً: وهناك من عرفه بالنظر الى اختلاف الأساليب التي يعتمدها المكلف بالضريبة للتهرب منها، فقد يعمد إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً مزيفاً ومدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه.¹

ثالثاً: وهناك من عرف الغش الضريبي بأنه عبارة عن طرق احتيالية وتدليسية يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتخلص منها .

رابعاً: وبالنسبة للمشرع الجزائري فلم يعرف الغش الضريبي وإنما أعطى بعض صوره من خلال نصوص قانونية خاصة متعددة، وقد حسن ما فعل في ذلك بالنظر الى مرونة وتغيير أساليب الغش الضريبي، ويظهر ذلك الى نص المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة مثلاً على نكر بعض الأعمال التي اعتبرها بمثابة غش ضريبي منها:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات وخاصة المبيعات بدون فاتورة .

¹ -يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم

الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2017/2018 ص 16.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة .

-القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتقييد في الحسابات الغير الصحيحة أو الوهمية .

-قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل اي ضريبة أو رسم مدين به ، الى غير ذلك من الأساليب.¹

الفرع الثاني: أسباب الغش الضريبي .

تعددت أسباب الغش الضريبي التي أدت إلى تعشي هذه الظاهرة في المجتمع حيث ظهرت عدة دراسات علمية حاولت ضبط الأسباب التي تتمثل أولاً: الأسباب ذات الطابع الاقتصادي، ثانياً: أسباب تتعلق بطبيعة التشريع السائد، ثالثاً: أسباب سياسية، رابعاً: أسباب تعود للمكلف بالضريبة، خامساً: أسباب أخرى تتعلق بالإدارة الجبائية. أولاً: الأسباب ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي:

تعود هذه الاسباب الى تشريع نظام ضريبي لا يراعي ظروف البيئة الضريبية على كافة المستويات الاقتصادية والاجتماعية، فالمكلف بالضريبة يستغل الثغرات والنقائص الموجودة في التشريع الضريبي للتهرب من الضرائب أو لارتكاب الغش الضريبي تحت طائلة القانون، فمراعاة المشرع للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في البلاد يكفل وضع تشريعات سليمة للتطبيق. وهذا ما يطرح امكانية وجود اختلاف بين التشريعات الضريبية في البلاد النامية عنها في البلاد المتقدمة. ولعل أنماط التفكير لدى الشعوب، تساهم بدور كبير في تشكيل الظروف

¹ يدو لويضة، نفس المرجع السابق، ص 22.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

الاجتماعية التي تشجع على التهرب والغش الضريبي أو على العكس قد ترفع مستوى الأداء الضريبي.

فبعض الدراسات تؤكد أن هناك أنماط اجتماعية في التفكير التي ينشأ عليها المواطنون في المجتمعات تشعرهم بالواجب في المساهمة في تغذية الخزينة العمومية للدولة كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً، حيث يتحجج المواطن بمجرد اتهامه بأنه لا يدفع الضريبة لأن مثل هذا الاتهام يعني انقاصاً في ائتمانه الوطني و من شعوره بالالتزام نحو بلاده، في مقابل ما تضمنه له من حقوق و تقديرات و مساعدات على كل صعيد، في المقابل هناك أنماط فردية في التفكير كما هو الحال في فرنسا و في الدول المتأثرة بها فإذا نشأ المواطن على وتيرة الأنماط الفردية أحس أنه غير محرج اطلاقاً بارتكابه جريمة الغش الضريبي لاعتقاده أنه يسرق الدولة التي تسرقه.¹ كما انه من الاسباب التي تؤدي بالمكلف بالضريبة الى اللجوء الى تخلصه من أدائه للضريبة بكل الطرق الممكنة ، و هو تدهور الوضعية الاقتصادية له إلا أنه في الجزائر رغم تحقيق المكلف بالضريبة في أغلب الحالات مداخيل مالية معتبرة في اطار ممارسته نشاطه التجاري الا انه في الغالب يلجأ إلى الغش الضريبي حيث يصرح بمداخيل غير حقيقية لا تتناسب مع الضريبة الحقيقية.

ثانياً: أسباب تتعلق بطبيعة التشريع السائد.

ان النظام الضريبي يقوم على ثلاثة عناصر اساسية هي الادارة الضريبية، المكلف بالضريبة، والتشريع الضريبي، هذا الاخير يتمثل في مجموعة القوانين ،واللوائح والقرارات

¹ فوزي عطوي ،المالية العامة- النظم الضريبية و موازنة الدولة ،بدون طبعة، منشورات الحلبي الحقيقية، لبنان ،

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب، وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، كما يتضمن احكام و قرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية.

و لقد تم تنظيم الضريبة في الجزائر عن طريق التشريع الذي تم من خلاله تحديد الأوعية الضريبية المفروضة على المكلفين بها ، و رغم هذا فإن النظام الجبائي الجزائري لا يخلو من العيوب و الثغرات التي ساهمت بشكل كبير في انتشار ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر و هذا بسبب عدم وضوح قوانين الضرائب لدى المكلفين بها و غموضها وارتفاع نسب الضريبة مما أدى المكلف بها للجوء إلى ممارسة ظاهرة الغش الضريبي.¹

بالإضافة إلى أن النظام الجبائي في الجزائر هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.

ثالثا: الأسباب السياسية:

من الأسباب الشائعة لانتشار ظاهرة الغش الضريبي، الأسباب السياسية المتمثلة في عدم استقرار الوضع السياسي داخل الدولة عادة ما تكون سببا في زيادة الغش والتهرب الضريبي فقد لا يساعد المناخ السياسي السائد في البلاد على قمع الغش، ويظهر ذلك من خلال العوامل التالية :-الاختيار الايديولوجي والسياسي الذي اعتمده السلطات العمومية اثناء الاستقلال المتمثل في النظام الأشتر اركي، مما كان له أثر مميز في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي لم يضطلع بأدواره حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع المداخل.

¹نادية بولجة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي

للأعمال كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي- وزو ، 2011/2012 ، ص38.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

-وجود موارد هامة للمحروقات جعل السلطات العمومية تعتبر موارد الجباية ثانوية، أدى الى ظهور نوع من التارخي في صياغة الاقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية و محاربة الغش الجبائي لم تكن من الاولويات الوطنية، و مازال الوضع قائما، إضافة الى أن الوسائل الضرورية لمواجهة الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية.¹

-ملاحظة الواقع الذي تمر به ظروف البلاد حاليا خاصة أمام ضعف أسعار المحروقات في بعض الحالات يقضي التفكير بوجوب الاهتمام بالسياسة الجبائية وخلق توعيه لدى المواطن بضرورة الانصياع للتشريع الجبائي من خلال التصريح بحقيقة المداخيل لإعطاء دفع لخزينة الدولة ومن ثمة الرفع من الاقتصاد الوطني.

رابعا: أسباب تعود على المكلف بالضريبة:

تعددت الأسباب المتعلقة بالمكلف فمنها الأسباب النفسية و أسباب اجتماعية فالعوامل النفسية تلعب دورا هاما في الغش الضريبي²، حيث ينتج لدى المكلف الشعور بالإكراه عن ثقل عبئ الضرائب التي تجبره السلطات على دفعها و الذي يسعى المكلف تجنب دفعها بكل الطرق الغير الشرعية مثل التدليس و الاحتيال ، أما الجانب الاجتماعي ففي الغالب تكون له علاقة بالتاريخ و هذا يرجع إلى مخلفات الاستعمار على الضرائب التي كانت تتميز بالعنف و

¹ ادريس خوجة لخضر ،جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر جامعة في العلوم الدكتور مولاي و الطاهر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية القانونية الادارية ، تخصص علوم جنائية ، ولاية سعيدة ،سنة 2013/2014 ،ص 66.

² لويذة حياة، قاري حياة، نفس المرجع السابق، ص14.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

الظلم حيث بقي هذا راسخ في أذهان المواطنين مما نتج في المجتمع إكراه الضريبة و التهرب منها.¹

خامسا: أسباب أخرى تتعلق بالإدارة الجبائية:

من العوامل الرئيسية التي أدت إلى انتشار الغش الضريبي ناتج عن النقائص والسلبيات التي تعاني منها الإدارة الجبائية ونذكر من هذه الأسباب العناصر التالية:

1-ثقل عبئ الجبائية وضعف العقاب المفروض على المكلف بالضريبة: يعتبر سببا جد مهم لتهرب الأفراد من الضريبة المفروضة عليهم وزد على ذلك فإن العقاب المفروض من طرف الدولة ضعيفا مما يؤدي هذا الاخير الى الغش الضريبي.

2-تعقد النظام الجبائي: وهذا راجع إلى تعقد في إجراءات الضريبة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها مما تؤدي بالمكلف بها للجوء إلى الغش الضريبي .

3-استقرار التشريع الجبائي: إن التعديلات الطارئة على التشريع الجبائي والتغيرات الدائمة يؤدي حتما إلى عدم فهم وغموض النظام الجبائي من طرف المكلف بالضريبة بسبب تعدد القوانين مما ينتج عدم ثقة المكلف بها في النظام الجبائي وبالتالي يلجأ هذا الأخير حتما إلى الغش الضريبي.

4-ضعف الرقابة الجبائية: من العوامل الرئيسية التي تزيد ميل المكلف بالضريبة إلى التهرب الغش الضريبي عند شعوره بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها أصلا.¹

¹ فرحات سليمة، صبايحي فايزة، جريمة الغش الضريبي، مذكرة مكملة لنيل متطلبات شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم

السياسية جامعة آكلي محند اولحاج- البويرة، 2016/2017، ص 61.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

ويمكن القول إن الأسباب الادارية التي تؤدي بالمكلف بالضريبة الى ارتكاب جريمة الغش الضريبي ارجع الى أن الادارة الضريبية هذا من جهة.

ومن جهة اخرى تتولى عملية طرح الضرائب والرسوم على اسس غير دقيقة، وبالتالي يعتمد المكلف الى احدى عمليتي التهرب والغش في الضريبة.

والى جانب هذا فإن الاسباب الادارية تعود أيضا الى الادارة المالية المكلفة بالجباية والتحصيل، رغم كل ما وضعه القانون في أيدي موظفي هذه الادارة من الوسائل والاجراءات الكفيلة بعدم اضاءة حقوق الخزينة، فضلا على ذلك فإن السبب الذي يؤدي بالمكلف بالضريبة الى الغش الضريبي هو تنفير المواطن والمكلف من الضرائب والرسوم من جهات إنفاق الواردات أي الادارات والمؤسسات العامة المختلفة التي يفسح أسلوب إنفاقها، أمام واضعي الضرائب للتشكيك في جهات إنفاق واردات الضرائب.

سادسا: الأسباب الذاتية:

تتمثل هذه الاسباب في تلك العوامل والدوافع النفسية التي تدفع بالمكلف بالضريبة الى التهرب منها مسبقا مصالحه الخاصة على ما يفرضه عليه النظام الجبائي من ضرائب وتحصيل قد يراها مفروضة عليه بدون وجه حق فيسعى جاهدا الى التملص منها متذعرا و متحججا ببواعث نفسية يمكن اختصارها في النقاط التالية:

- أن فرض الضريبة يشكل عبئ إضافي للمواطن يخدم خزينة الدولة دون ان ينال نصيبا فيها.

¹يدو لويزة، قاري حياة، نفس المرجع السابق، ص 35.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

-احساس المواطن ان اقتطاع الضريبة يشكل إثراء بلا سبب لصالح خزينة الدولة خاصة عندما تفرض عليه وهو في وضع مفلس او معسر .

-تولد نوع من الشعور لدى المكلف بالضريبة انه في موضع دفع غير مستحق مما يخلق في نفسيته تفكير في عدم الدفع او الغش الضريبي.¹

-والى جانب هذا هناك النظرة السلبية التي ترى بأن الضريبة ماهية سوى أموال ضائعة دون مردودية فهي خسارة شخصية لا بد من التخفيف منها كلما سمحت الفرصة بذلك .

-قلة الوعي الضريبي: الوعي الضريبي له أهمية في استجابة المكلف لدفع الضريبة، وهذا بطبيعة الحال يعتمد على أسس حقيقية، واقعية، و في حالة العكس سوف تصطدم فكرة الوعي الضريبي بأفكار خاطئة و التي ستقود الثقة بين المكلف و السلطة الجبائية.

المطلب الثاني: طرق الغش الضريبي .

تؤدي فرض الضريبة على المكلف بها إلى لجوؤه إلى طرق الغش الضريبي باستعمال طرق غير شرعية كالتدليس والاحتتيال والخداع منها التلاعب بالحسابات بمختلف الأشكال والأساليب ومنه سنتطرق في هذا المطلب إلى طرق الغش الضريبي التي تتمثل أولاً الطريقة الحسابية ،و ثانيا الغش بتخفيض الإيرادات ، ثالثا الغش عن طريق العمليات المادية والقانونية.

¹ادريس خوجة لخضر، نفس المرجع السابق،22.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

الفرع الأول : الغش بالطريقة الحسابية .

تسمح القوانين الجبائية للمكلف أن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة وتشتت أن تكون هذه الضريبة بممارسة نشاط المؤسسة مرفقة بوثائق مبررة ومن بين هذه الشروط:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة مع النشاط الممارس للمؤسسة.

- أن تكون الأعباء مرفقة بوثائق رسمية ورغم كل هذا إلا أن المكلف يقوم بإدخال نفقات وهمية، ومغشوشة من أجل تخفيض الضريبة

الفرع الثاني: الغش بتخفيض الإيرادات .

من خلال هذا العنوان يتضح منذ الوهلة الأولى أن تقليص الإيرادات من طرف المكلف بالضريبة يقوم على سوء النية واتجاه ارادته الى الغش الضريبي وهذا من خلال إنقاص قيمة المداخل المصرح بها. رغم نص التشريعات الجبائية التي تحدد قيمة لرقم أعمال كحد تلزم من يتجاوزها بمسك ووثائق المحاسبة ، عدم اجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة فالمحاسب مثلا عند استلامه للمبلغ

هذا الاخير بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات المحاسبية الخاصة به، و هذا بعد الاتفاق الودي الذي يبرمه مع الزبون ، وكذلك هو الحال بالنسبة للأعمال غير التجارية المتمثلة في المهن الحرة التي يصرح فيها غالبا بالمداخل أو الإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة.¹

¹يدو لويزة، قاري حياة، نفس المرجع السابق، ص61.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

الى جانب هذه الوسيلة هناك وسيلة اخرى يمكن ان تكون محل الغش من طرف المكلف، تتمثل في استبعاد بعض المبيعات، الشيء الذي يسمح بتخفيض قسم كبير من الربح الخاضع للضريبة وهي الوسيلة الأكثر استعمالا من طرف المكلفين وهذا بعدم التسجيل لمحاسبي التام لبعض المبيعات. وهذا ما يسمى بالبيع بدون فاتورة أو القيام بعملية أخرى وهي عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة، إن كل هذه التقنيات الممارسة من قبل المكلفين بالضريبة.¹

الفرع الثالث: الغش عن طريق العمليات المادية والقانونية .

سنتناول اولا الغش الضريبي الذي ينتج عن طريق العمليات المادية ثم ذلك الذي ينتج عن العمليات القانونية.

أولاً: التلاعب المادي:

يعني هذا أن المكلف بالضريبة يقوم بإخفاء للسلع المادية والمواد مثل البضائع والمنتجات... إلخ الخاضعة للضريبة لإعادة بيعها في السوق الموازية بعيدا عن أية مراقبة من طرف الادارة بشكل عام وأعاون ادارة الضرائب بشكل خاص، وهذا ما يساهم في ارساء قواعد الاقتصاد السري، حيث تعتبر هذه الطريقة من أخطر طرق الغش الضريبي. وقد يكون إما إخفاء مادي جزئي أو كلي.

-الإخفاء المادي الجزئي: يكون حيث يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا كما هو الحال في الضرائب الجمركية

¹فرحات سليمة، صبايحي فايزة، نفس المرجع السابق، ص64.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

وضرائب الانتاج، فيستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من امواله واخفاء بعض الاموال خاصة المنقولة.

- **الاخفاء المادي الكلي:** ويحدث بممارسة المكلف لأنشطته دون علم الإدارة الجبائية بها وهذا راجع إلى عدم تصريح المكلف بها أمام نقص الرقابة، وذلك من خلال القيام بإنشاء وحدات ومصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان، وحتى في المناطق الريفية بحيث يصعب الوصول إليها من طرف المصالح الضريبية، والانتاج المحصل عليه من استغلال هذه الوحدات يتم بيعه في الخفاء اي بدون فواتير، الشيء الذي يؤدي الى انشاء اقتصاد غير شرعي بعيدا عن الرقابة.

ومن امثلة الغش الضريبي عن طريق العمليات المادية هي:

- كأن يقوم الورثة بإخفاء جزء من التركة للتخلص من دفع الحقوق المفروضة عليها
- التصريح بممارسة نشاط التجارة بالتجزئة لبضائع معينة، واخفاء الجزء الاكبر منها ومن نفس السلع في مستودعات اخرى لإعادة بيعها بالجملة دون التصريح بها.
- ممارسة نشاطات خفية الى جانب النشاط الرئيسي .
- تصريح المكلف بالضريبة بأقل مما يناله في الواقع.
- عدم احترام المكلفين بالضريبة للمعايير المتعلقة بالانتاج الملزم احترامها قانونا وهذا يشابه حالة اخرى كإخفاء المكلف بالضريبة لجزء من البضائع المستوردة لتقادي رسوم جمركية إضافية¹

¹ ادريس خوجة لخضر، نفس المرجع السابق، ص13.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

ثانياً: التلاعب القانوني:

يوجد نوع آخر من الغش الضريبي يتمثل في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة من الحصول على مزايا هي في الأساس ليس له الحق في الاستفادة منها، فالغش الجبائي عن طريق استعمال القانون يتمثل في خلق حالة قانونية تظهر مخالفة للحالة الحقيقية على إثر عملية وهمية أو تكييف خاطئ لحالة ما.

كأن يعتمد المكلف على عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء و مثاله المتكرر عملياً عقد البيع، حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري و ليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة إذن يقوم المكلف بتحويل و تصنيف و تزييف وضعية قانونية أخرى.¹

أ-التلاعب عن طريق العمليات الوهمية:

و يكون الغش الضريبي في هذه الحالة و طيد الصلة بالامتلاك الخاصة بالمكلف بالضريبة اين يخفي جزء منها متجنباً التصريح بها من خلال بذله حيل قانونية لها علاقة بالحسابات المالية يوهم من خلالها ادارة الضرائب بوجود تطابق للكتابات المحاسبية و الوثائق التي بحوزته التي يثبت بموجبها وجود تطابق بينها و الفواتير المعروضة على الادارة بهدف تمكينه من التهرب عن دفع ضريبة أكبر و يعتبر هذا النوع من الغش من اعقد الطرق الاحتيالية كونه يخفي تحت مظلة القانون ،وغالبا ما يكون هذا النوع من الغش مرتبط بحقوق الملكية أي، أين يلجأ الورثة الى عدم الاعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة، وقد يكون جماعياً حيث يعمد الى تأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة فيما بينها بتبريراتها الضرورية،

¹ فرحات سليمة، صبايحي فايضة، نفس المرجع السابق، ص67.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض، حيث يعتمد الى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونا لعمليات وهمية باسم مؤسسات وهمية، مما يسمح للمعني بالاستفادة من:

-تعويضات الرسم على القيمة المضافة الذي لم يدفع أبدا للخزينة.

-تخفيف عبئ الربح الخاضع للضريبة، مما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ ومصروفات وهمية.¹

-استرجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة .

ب-التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:

يتطلب هذا النوع من التلاعب معرفة خاصة فب الجانب الجبائي، ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة به، فيعمل المكلف الى تزيف الواقعة القانونية الخاضعة للضريبة، الى وضعية اخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل² . وذلك ما نجده في الواقع العملي اذ يتم ابرام عقد هبة بين طرفان في شكل عقد صوري وفي الحقيقة هو عقد بيع والغرض من ذلك تقادي دفع الضريبة العقارية من جهة، ومن جهة اخرى لتقادي حق الشفعة الذي قد تستخدمه ادارة الضرائب في حالة ما اذا تم التصريح بحقيقة وجود عقد بيع و لكن بغير الثمن الحقيقي .

¹بولجة نادية نفس المرجع السابق، ص13.

²تور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر - شعبة الحقوق -

تخصص قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي ،سنة

2016/2015، ص 43.

المطلب الثالث: الآثار المترتبة عن جريمة الغش الضريبي .

يؤدي الغش الضريبي إلى عدة آثار سلبية وذلك نظرا للدور الذي تلعبه الضريبة لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية لذلك فالإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها ومنه سنتطرق في هذا المطلب أولا الآثار المالية، ثانيا: الآثار الاقتصادية والسياسية وثالثا الآثار الاجتماعية.

أولا: الآثار المالية .

يتسبب الغش الضريبي في تحميل الدولة خسائر مالية معتبرة تمس بالأساس بخزintتها و بالتبعية لذلك يحدث خلل و تعطيل في اداء وظائفها الاقتصادية بالدرجة الاولى ثم السياسية و الاجتماعية و يظهر هذا الخلل بالنسبة للجانب الاجتماعي من خلال فقدان الدولة السيطرة على مبدأ العدالة الاجتماعية و ذلك بانخفاض الدخل الفردي القدرة الشرائية كذلك، الامر الذي يحتم على الدولة اللجوء الى إصدار العملة النقدية بالطبع من سيولتها و كذلك الى الاقتراض الداخلي و الخارجي رغم المساوى التي تترتب عليها خاصة الاقتراض الخارجي الذي يمس بالسيادة الدولية و من ثمة مساس بالجانب الاقتصادي و بالنتيجة بالجانب الاجتماعي.¹

بالإضافة الى ذلك فإن الغش الضريبي:

يؤدي الى ضعف قيمة العملة الوطنية، و حدوث التضخم في الميزان التجاري للدولة بسبب عدم تداول الاموال الوطنية بفعل عدم استعمالها من طرف اصحابها عن طريق الاستثمار وايداعها في البنوك لتقادي الرسوم البنكية، كما يؤدي الغش الضريبي من هذه

¹نادية بولجة، نفس المرجع السابق، ص17.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

الوجهة الى حرمان السلطات المحلية من استغلال هذه الاموال التي تعتمد عليها في اعداد ميزانيتها بالنظر الى كون هذه الاخيرة تعتمد اساسا على الرسم المفروضة على الانشطة المهنية وعلى العقارات ورسوم النظافة.

ثانيا: الآثار الاقتصادية والسياسية .

يترتب على الغش الضريبي اثار جد سلبية على اقتصاد الدولة سيما في جانب المنافسة إذ يقلل من اللجوء اليها بفعل تراجع بعض التجار عن المنافسة لكونهم قد يتعرضون الى ضريبة اكبر على عكس القائمين بالغش الضريبي الذين يتملصون منها و هذا ما نجده بين التجار الاشخاص الطبيعيين و خاصة بين الشركات التجارية كأشخاص معنوية و هذا يؤدي بدوره الى الندرة في السيولة النقدية.¹

وتظهر آثار الغش الضريبي من الناحية الاقتصادية والسياسية فيما يلي:

6-ارتفاع معدلات الضرائب و اسعارها :

تؤثر ظاهرة الغش الضريبي على معدل الإيرادات الضريبية ويظهر ذلك بالنظر الى وضع الدولة سياسة تتمثل في رفع قيمة الضرائب مما يؤدي ذلك الى فقدان التوازن في العدالة الاجتماعية.

8-اعاقه المنافسة و التقدم الاقتصادي :

ويظهر ذلك جليا من خلال قيام بعض المؤسسات الاقتصادية رغم كونها لا تساهم في تحقيق الانتاج بصفة جيدة ومتقدمة بالتحايل وعدم دفع الضريبة او بدفع جزء قليل عما هو واجب دفعه مقارنة بالمؤسسات الاقتصادية التي رغم نيتها الحسنة في الدفع

¹نادية بولجة ،المرجع السابق، ص 36.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

بالعجلة الاقتصادية الى الامام الا انها تفرض عليها ضريبة أكبر عن الاولى وهذا ما يؤدي بها الى اليأس في بعض الحالات والتراجع في مآثرتها الاقتصادية وهذا ما يخلق نوع من الاعاقة في المنافسة والتقدم الاقتصادي.

6-التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي :

من خلال تفضيل الاعوان الاقتصاديين بعض الانشطة الاقتصادية التي تسمح لهم بتحقيق الغش الضريبي عن تلك الانشطة التي يكونون فيها أكثر عرضة للرقابة سواء من حيث الجانب الاداري او المالي من جانب خضوعهم للالتزامات وواجبات تفرضها الادارة خاصة في تكوين ملف لممارسة بعض الانشطة والذي قد يكون معقدا ودقيقا وكذلك من خلال فرض رقابة محاسبية يقوم بها في الغالب محافظ الحسابات حتى يتم قبول تصريحاتهم في المادة الضريبية هذا نظرا لكون الغش الضريبي هو من اهم اسباب الركود الاقتصادي والتخلف.

3-ظهور أزمة رؤوس الاموال :

وتظهر هذه الازمة في الغالب بقيام المكلف بالضريبة بعدم التصريح برقم اعماله وكذا ارباحه الاقتصادية مفضلا للاكتناز لأوراقه المالية والمعادن الثمينة فضلا على قيامه بفتح حسابات بنكية خارج الوطن مع تبييضه لهذه الاموال داخل او خارج الوطن وهذا ما يؤثر سلبا على ايرادات و مداخيل الدولة و كذلك على مبالغ الادخار و يضعف الاستثمار.¹

هذا الوضع فان الدولة تقوم بسياسة التتبع لاقتصادها من خلال وضع نظام اقتصادي مالي تحليلي بالاعتماد على سياسة الاحصاء الدقيق و الحقيقي لمداخيل الدولة من خلال

¹ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص32.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

فرض الضريبة على الجميع دون تمييز تشجيعا لدفعها و تقادي لسلبيات الغش الضريبي وهذا ما أكده المشرع الجزائري في المادة 28 من الدستور الجديد 2020 ،و التي نصت على أنه:

- لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.
 - كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة و يحدد القانون حالات و شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها.
 - الضريبة من واجبات المواطنة .
 - لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.
 - يعد مساوياً بمصالح المجموعة الوطنية، كل فعل يهدف الى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة.
 - يعاقب القانون على التهرب و الغش الضريبي .¹
- ثالثاً: الآثار الاجتماعية .**

يعد الجانب الاجتماعي مرتبط سلباً او ايجاباً بالجانب الاقتصادي المشار اليه اعلاه ويظهر ذلك من خلال تأثير عدم المساواة في الضريبة على مبدأ العدالة الضريبية الذي يؤثر بدوره على العدالة الاجتماعية بظهور فكرة الطبقة فتظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تمتهن الغش الضريبي فتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية لزوال الحس والضمير الذي يخدم النفع العام لتظهر المصلحة الخاصة وبذلك يفضل الغالبية من الاشخاص الامتناع عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.²

¹ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، عدد2، د ب ن، 2000، ص 162.

² حميد بوزيدة ، المرجع السابق، ص38.

المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي .

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة خطيرة اثرت سلبا على مالية الدولة واقتصادها، لذلك سعت الدول جاهدة لمحاربتها بمختلف الوسائل والطرق، وتعتبر آلية التشريع أهم وسيلة للرد على هذه الظاهرة. حيث تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب و قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع و قانون التسجيل والرسم على رقم الأعمال و القوانين الاخرى المرتبطة بالجباية او الاتفاقات الدولية التي تهدف للوقاية من الغش و التهرب الضريبي و منه يمكن القول ان هذه الجريمة تقوم على ثلاثة اركان أساسية المتمثلة في الركن المادي الذي يعتبر ركنا جوهريا في هذه الجريمة فبتوفر هذا الركن يؤدي الى قيام جريمة الغش الضريب ، بالإضافة الى الركن المعنوي الذي يجب توف فيه القصد الجنائي العام و القصد الجنائي الخاص. ومنه سنتناول في هذا المبحث أركان جريمة الغش الضريبي من خلال تقسيمه الى ثلاثة مطالب:(المطلب الأول يتمثل في الركن المادي ،والمطلب الثاني يتمثل في الركن المعنوي ،والمطلب الثالث يتمثل في الركن الشرعي.¹

المطلب الأول: الركن المادي في جريمة الغش الضريبي .

لقيام جريمة الغش الضريبي يجب توفر الركن المادي المتمثل في مخالفة الالتزام الضريبي الذي يفرضه القانون على المكلف بالضريبة بمقتضى علاقة تقوم بينه وبين الدولة.

ولدراسته قمنا بتقسيم المطلب الى فرعين حيث تناولنا في الفرع الأول: تعريف الركن المادي وفي الفرع الثاني: أمثلة عن صور نشاط الركن المادي.

¹ سمية براهمي، ميادة بلعياش ، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مركز دراسات الوحدة العربية ،2014، ص 244.

الفرع الأول: تعريف الركن المادي في جريمة الغش الضريبي .

يعتبر الركن المادي عنصر أساسي في جريمة الغش الضريبي، وللإحاطة بمدلوله يقتضي التعرض لعناصره المتمثلة في اساليب الاحتيال التي يقوم بها الجاني والتخلص من الضريبة المفروضة عليه و العلاقة السببية بين الاحتيال القائم به المكلف بالضريبة وأداء الضريبة.

أولاً: اساليب الاحتيال التي يقوم بها الجاني:

لم يعطي المشرع الجبائي الجزائري تعريفا للغش الضريبي و لا للركن المادي و يمكن اخذه من النصوص القانونية العامة التي ذهبت الى انه كل فعل يقوم به الجاني لارتكاب الجريمة و تشترك بهذا المعنى هذه النصوص مع النصوص الخاصة في المادة الضريبية التي اشارت الى اساليب الغش الضريبي او ما يسمى بأساليب الاحتيال و ذكرتها على سبيل المثال لا الحصر و يظهر ذلك بالاطلاع على المواد التالية: ففي المادة 312 من قانون الضرائب غير المباشرة تناول اربع حالات و المادة 16 من قانون الطابع و المادة من قانون التسجيل على حالة واحدة، و يمكن ذكر هذه الحالات في النقاط التالية:

اخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو بالإخفاء بالاعتماد على بيانات خادعة.¹
-تقديم وثائق مزورة أو غير حقيقية للاستناد اليها عند طلب الحصول اما على تخفيض أو خصم او اعفاء او استرجاع للرسم على القيمة المضافة واما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

¹أمر رقم 76 - 105، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون التسجيل، ج.ر العدد 49 .

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

-القيام عمدا بنسيان أو تقييد أو اجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية او دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و62 من القانون التجاري او في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالانشطات التي يتم إقفال حساباته.

-قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق اخرى امام تحصيل اي ضريبة او رسم مدين به.

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

-ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل او لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.¹

ثانيا: التخلص من الضريبة المفروضة عليه .

والمقصود بذلك اعفاء المكلف بالضريبة من دفعها كلها او جزء منها باستخدامه احدى الطرق الاحتمالية المشار اليها اعلاه وتقويت الالتزام بدفعها على ادارة الضرائب بأسلوب الغش الضريبي المستخدم بإحدى الطرق التي يطغى عليها الكذب او عدم الصدق في التصريح بها او الخداع في ذلك، وقد اشار المشرع الى هذه الاساليب المستخدمة في عدة نصوص قانونية لها علاقة بالمادة الضريبية منها:

¹ بلحارث ليندة ، الإجراءات المتبعة من طرف السلطات العمومية لأجل ترقية صادرات الجزائر خارج المحروقات الملتقى الوطني حول ترقية صادرات الجزائر خارج المحروقات ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو 2012/2011 ،ص 115.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

المادة 6/121 من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة يعاقب كل من تملص او التملص باستعمال طرق تدليسيه في إقرار وعاء اي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، او تصفيته كليا او جزئيا.¹

-ونفس العبارة استعملها المشرع في قانون الرسوم على الضرائب غير المباشرة في المادة 318 منه.

-وكذا في قانون الرسوم على رقم الاعمال بينما نجد عبارة كل من خفض او حاول تخفيض الكل او البعض من وعاء الضريبة.

-وذلك في المادة 12 من قانون التسجيل ونفس العبارة في المادة 16 من قانون الطابع.

ثالثا: العلاقة السببية بين الاحتيال القائم به المكلف بالضريبة واداء الضريبة:

تقوم العلاقة السببية بين الاحتيال القائم به المكلف بالضريبة واداء الضريبة إذا اكتشفت ادارة الضريبة وجود تصريح غير منطقي وغير موضوعي للمداخيل المالية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة مقارنة مع الوثائق الثبوتية المفروضة والفواتير المقابلة لها خاصة إذا كان هناك وجود تزوير في احدى الدفاتر المتضمنة بيانات المكلف بها.

¹ الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المعدل والمتمم . منشور ج.ر العدد 102.

الفرع الثاني: أمثلة عن صور نشاط الركن المادي .

أوردت القوانين الجبائية عدة أعمال تعد طرقا احتيالية كل حسب القانون المنظم لها. بصفة عامة يتفق قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، وقانون الرسم على الأعمال على اعتبار الأعمال الآتي بيانها طرق احتيالية:

المادة 61 من قانون الرسم على رقم الأعمال لتطبيق أحكام المادة 62 من هذا القانون تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص.

- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة، و لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة .

- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، و إما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدانين بالضريبة

- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو قيام لنقل أو السعي بنقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محله و لا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات أصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلت حساباتها.¹

- الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم أعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

- سعي المكلف بالضريبة الى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون دفع أي ضريبة أو رسم هو مدين به بواسطة طرق أخرى .

¹ ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث، عدد 2 ، سنة 2003 . ص 32 .

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا إدارة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها أو تأجيل دفعها كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.

بينما ذكرت المادة 14 من قانون الإجراءات الجبائية تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما تأتي:

1- ممارسة نشاط غير مصرح به.

2- إنجاز عمليات شراء و بيع للبضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع, و ذلك مهما يكون مكان حيازتها أو خزنها أو استياداعها.¹

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

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

5- كل مناورة من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه، تهدف الى تنظيم إعساره فمثلا اسقاط الممول بعض عناصر أرباحه التجارية في الإقرار المقدم منه الى الادارة الضريبية الذي يتوفر به الاحتيال المذكور في القانون.

كما نصت المادة 311 من قانون الضرائب غير المباشر على ما يلي: تعتبر طرقا احتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه ما يلي:

-الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه .

-تقديم الأوراق المزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها, و إما على الاستفادة من

¹ السبتى فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 73.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة 1- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو قد تم استعمالها بعد من أجل دفع جميع الضرائب و كذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.¹

- القيام باي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

- القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

- والملاحظ أن الطرق التدليسية المذكورة في المواد السابقة ذكرت على سبيل المثال وليس الحصر وهذا بخلاف الطرق التدليسية في جريمة النصب والتي ذكرت على سبيل الحصر وعدم التصريح بالنشاط أو اخفاء النشاط لا يشترط فيه أن يكون الاخفاء نتيجة وقائع إيجابية كاصطناع فواتير شراء صفقات وهمية، واصطناع فواتير بالمصروفات، وتمزيق فاتورة شراء بعض البضائع وفاتورة بيعها. وإنما قد يتحقق الاخفاء نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو اغفال قيد بعض المبيعات ومن امثلة ذلك:

-تقديم حسابات صورية أو ميزانية مزورة تأييدا لإقرار غير صحيح.

-أن يضيف مدير الشركة الى مصروفاته مبالغ مما تدخل في مصروفاته الشخصية، بقصد تقليل أرباح الشركة.

- اغفال ذكر بعض العمليات التي تقوم بها الشركة في حساباتها.

-اصطناع ديون خيالية.

-الاغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الاعمال.

¹نبيل صقر، الوسيط في شرح العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية و التهريب، بدون طبعة، دار الهدى للطباعة والنشر و

التوزيع، الجزائر، 2013، ص 63.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

المطلب الثاني: الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي .

لا يكفي لقيام جريمة الغش الضريبي توافر الركن المادي وحده وإنما يقتضي توافر الركن المعنوي الذي يتضمن بدوره عنصرين القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص.¹

الفرع الأول: القصد الجنائي العام .

أولاً-القصد الجنائي العام للجريمة:

يكون القصد عاما إذا انصرفت نية الجاني الى ارتكاب الجريمة واتجهت في ذلك ارادته الى ارتكاب الفعل وتحقيق نتيجته وهو الصورة المألوفة للقصد الجنائي لدى اغلب الفقهاء، اين يكون للجاني فيها المعرفة والعلم بعناصرها، ففي جريمة القتل يكون غرض الجاني هو ازهاق روح المجني عليه، وفي جريمة السرقة يكون غرض الجاني حيازة المال المسروق، وعليه فالقصد العام امر ضروري ومطلوب في كل الجرائم العمدية.

ثانياً-القصد الجنائي العام في جريمة الغش الضريبي:

يتطلب لقيام القصد الجنائي العام في الجريمة الضريبية ان يكون المكلف بالضريبة عالما بالأعمال التدليسية التي يقوم بها من حيث عدم مشروعيتها ولا يعتد بتحججه عدم علمه بذلك طالما ان المنطلق في هذه الجرائم الاقتصادية المالية افتراض علمه بعدم المشروعية فلا يعتد بمبرراته بعدم العلم طبقا لقاعدة «لا عذر بجهل القانون».

¹ سليمة عزوز، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم القانونية و السياسية، جامعة محمد بوضياف تخصص قانون جنائي للاعمال، سنة 2020/2021، ص

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

وهذا ما نجده في جريمة الاحتيال الضريبي اذ يتطلب القصد الجنائي العام ان تتجه ارادة الجاني الى الاحتيال و ايقاع الادارة الضريبية في الغلط. و يظهر ذلك اذا انصرفت ارادة الجاني اي المكلف بالضريبة .

نحو القيام بفعل و هو على علم بأن القانون يجرمه و المتمثل في رغبة المكلف بالضريبة من التخلص من جزء أو كل الضريبة و هو على دراية بعدم مشروعية التصرف الذي يقوم به و الذي يسبب ضرار للخرينة العمومية و لكن إذا قام الممول بإخفاء المبالغ التي تكون موضوع توقيع الضريبة نتيجة لضغط مادي أو جهله بقواعد المحاسبة، فينتفي عنصر العلم بأنه يقتضي لتوافره اتجاه إرادة الجاني على الاحتيال، و إيقاع إدارة الضرائب في الغلط.¹ وتجدر الإشارة إلى أن صفة الجاني كالتاجر الذي له أقدمية في المهنة يشكل قرينة على سوء نيته ولا يمكن له التذرع امام القاضي الجزائي بأنه منح الثقة لشخص آخر مثل المحاسب الذي يعمل لصالحه أو التذرع لحالته النفسية التي لا تجعله قادرا على الوفاء بالتزاماته اتجاه إدارة الضرائب ومع ذلك فإن للقاضي الجزائي السلطة التقديرية في إفادته بظروف التخفيف طبقا لقانون العقوبات.

الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص .

القصد الخاص من الامور الغامضة في الفقه الجبائي ولكنه على اية حال هو القصد الذي يعتد فيه المشرع لغاية معينة يطلبها لاكتمال الركن المعنوي، لذلك فالقصد الخاص يؤكد المشرع على وجوب تحقق قصد موصوف الى جانب القصد العام كشرط اساسي لتحقيق العنصر المعنوي. فهل يشترط في كل انواع الجرائم الضريبية توفر القصد الجنائي الخاص ام يكفي توفر القصد الجنائي العام في الجريمة الضريبية.

¹ - أولعربي جمال ، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ،فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، سنة 2018/2017 ص 28.

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

أولاً- القصد الجنائي الخاص بوجه عام:

لا يكفي توافر القصد الجنائي العام بوجه عام لقيام الجريمة وإنما يقتضي توافر القصد الجنائي الخاص الذي يبحث ليس في الغاية فقط أو الدافع لارتكاب الجريمة وإنما في الباعث الى ارتكابها. فهل يشترطه المشرع في جريمة الغش الضريبي؟

ثانياً- القصد الجنائي الخاص في جريمة الغش الضريبي:

يتمثل القصد الجنائي الخاص في جريمة الغش الجبائي تحقق الغاية التي يقصدها المكلف بالضريبة من ارتكابه لجريمة الغش وهي الإثراء، من خلال اتجاه إرادته الى التخلص من الضريبة ولو بحرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقوقها المالية.¹

ويستخلص الركن المعنوي في هذه الجريمة أساساً من الركن المادي كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب، فهذا السلوك يشكل عنصر سوء النية من طرف المكلف بالضريبة عند رفضه الإدلاء بالتصريح الجبائي.

كما يظهر هذا الركن من خلال سلوك المكلف بالضريبة الذي يتخذ صورة الامتناع العمدي على الانصياع لإنذارات إدارة الضرائب و الذي يشكل في حد ذاته الركن المعنوي للجريمة.²

الفرع الثالث: الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي .

يتحقق الركن الشرعي في جريمة الغش الضريبي من خلال الفعل الذي يتخذه المكلف بالضريبة فقد يأخذ صورة مادية معينة. تختلف من صورة الى اخرى باختلاف النشاطات الممارسة من طرفه وهذا ما جعل المشرع الجزائري يتدخل لتحديد فئة من الأفعال الضارة

¹ -سليمة عزوز، نفس المرجع السابق، ص 686.

² -جمال أولعربي، نفس المرجع السابق، ص 28

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

الناجمة عن الغش المرتكب من طرف المكلف بالضريبة بوضعه نصوص قانونية تجرم هذه الأفعال وتحديد العقوبة على مرتكبها.

يتمثل الركن الشرعي بهذا المعنى في مبدأ الشرعية وقد نص عليه المشرع الجزائري في قانون العقوبات:

لا جريمة و لا عقوبة و لا تدبير أمن إلا بنص" طبقا لنص المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري, كما نصت على هذا المبدأ المادة 1 من الدستور الجديد على أنه: " لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم, فلا يمكن أن يتابع أحد أو يحتجز إلا في الحالات المحددة بالقانون, و طبقا للأشكال التي نص عليها.¹

و بالرجوع إلى القانون الجبائي او الضريبي نص المشرع الجزائري على تجريم هذه الظاهرة في عدة نصوص قانونية حيث وردت في قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة عدة نصوص تجرم هذه الجريمة حيث اكدت المادة من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة² "على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمته, و تعتبر طرق تدليسية بقيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره, أو وضعه لعراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة او الرسم المفروض على المكلف.

وحددت المادة 62 من قانون الرسم على الأعمال الطرق التدليسية، والتي تتمثل خاصة في:
_ إخفاء المكلف بالضريبة او محاولة إخفائه للمبالغ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لا سيما عمليات البيع بدون فاتورة.

¹-الامر رقم 66-156 ممضي في 21 شوال عام 1445 الموافق 30 افريل 2024، يتضمن قانون العقوبات، ج.ر. عدد

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

تقديم وثائق خاطئة او غير صحيحة بهدف إثبات طلبات الحصول على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من المزايا الجبائية.

_ الاغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات وهمية في دفتر اليومية أو الجرد

_ الاغفال أو التصريح الناقص لمداخل المنقولات أو رقم الأعمال عن سوء نية.

_ سعي المكلف لتنظيم إعساره والحيلولة دون تحصيل الضرائب المستحقة عليه.

كما نصت المادة من قانون الرسم على رقم الأعمال على المسؤولية الجزائية للقائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات، عندما تكون المخالفة قد ارتكبتها شركة أو شخص معنوي يخضع للقانون الخاص، حيث يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين و ضدالشخص الاعتباري.¹

ونص قانون الضرائب غير المباشر كذلك على معاقبة كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص من دفع الضريبة أو الرسوم في حالة الاخفاء الذي يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ وتعتبر طرق احتيالية خاصة:

_ اخفاء او محاولة الاخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة عليه.

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

¹طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة منتوري

الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي .

-المناورات التدليسية التي يترتب عنها تنظيم المكلف لإعساره، وكل مناورة اخرى تهدف لعرقلة
تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.

كما نصت المادة 11 من قانون الطابع: على أن كل غش أو محاولة للغش وكل مناورة
تكون غايتها ونتيجتها الغش يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة الرابعة من
هذا القانون، ويتعلق الامر بآلات الطبع التي سبق ان وافقت عليها الإدارة الجبائية يعاقب عليه
بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها،
وفي الحالة التي يتم فيها استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن ان تكون
كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة تصفية أو رفع الضرائب أو
الرسوم المترتبة عليه باستعمال و سائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين خمسمائة
ألف دينار، و مليونين دج ،وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين
فقط، في حالة الاخفاء الذي يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ مائة ألف دج.

كما نص المشرع في المادة 669 من قانون الرسم على رقم الأعمال «على أن المخالفات
للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد والتصدير يتم إثباتها بكل طرق
الإثبات الواردة في القانون العام، أو يتم معاينتها بواسطة محاضر يحررها ضباط الشرطة
القضائية، أو أعوان إدارة الجمارك، أو الضرائب المباشرة، وغير المباشرة، والتسجيل وقمع
الغش والمخالفات الاقتصادية.¹

يعاقب على الغش أو تصريحات الخاطئة أو الطرق التدليسية الرامية إلى الحصول عند
تصدير بضائع مخالصة لعقود نعهد مضمونة، على قيد مبلغ غير مستحق أو يزيد عن ذلك
الذي ينبغي عند التصدير المحقق فعلا بغرامة يساوي مبلغها ثلاث مرات مبلغ القيد غير
مستحق".

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص الأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة، طبعة 16
الجزائر، بدون سنة، ص 88.

خلاصة الفصل:

يؤدي الغش الضريبي الى اضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي الى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من الغش أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، كما تؤدي كثرة الغش الضريبي الى لجوء الدولة الى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو اضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على ما لم يتهرب من الضريبة. لذلك تصبح الضريبة عاجزة من تحقق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة الى ذلك تصبح الضريبة عامل افساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء بطريقة مشروعة أو غير مشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

وعليه فإن الإدارة الجبائية عند قيامها بتحصيل الضريبة تواجه عدة صعوبات مع المكلف بدفع الضريبة، بحيث يقوم هذا الأخير بالغش الضريبي، فهذه الظاهرة عرفت انتشارا واسعا في المجتمع وذلك يعود لعدة أسباب، وينجر عن هذه الظاهرة آثار عديدة منها التخلص من أداء الواجب الضريبي، كما تنتج أضرار على الخزينة العمومية للدولة من خلال تأثيرها على حصيله الإيرادات من الضرائب ولذلك يجب الوقوف أمام هذه الظاهرة والحد منها وذلك بمحاربتها من أجل ضمان مداخل مستقرة للخزينة العمومية.

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

[الفصل الثاني :الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات المقررة لها .

قرر المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات القانونية الجزائية لمتابعة جريمة الغش الضريبي، والتي تعكس الطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجريمة، سواء من حيث الأشخاص المخولة لإثبات واقعة الغش الضريبي أو طرق، ووسائل الإثبات، حيث يمكن إثباتها بالطرق، والوسائل التي نص عليها التشريع الضريبي، والتي تتمثل اساسا في المعاينة، والحجز.

زيادة على ذلك فإن المشرع الجزائري حدد الاختصاص الإقليمي للمحكمة في جريمة الغش الضريبي حيث خول التشريع الجزائري للإدارة الجبائية حرية اختيار الجهة القضائية التي تقدم شكوى بهدف تحريك الدعوى العمومية لمتابعتها.¹

¹ بارش سليمان، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائرية المتابعة الجزائية، الدعاوى الناشئة عنها وإجراءاتها الأولية، دار الهدى الجزائر، ج 1، 2007، ص 45.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

المبحث الأول: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي .

تتمثل الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي من خلال تحديد الأشخاص المخولة لإثبات جريمة الغش الضريبي وصلاحياتهم في ذلك وكيفية تحريك الدعوى العمومية من خلال البحث في الجهة القضائية المختصة للفصل في هذه الجريمة وشروط تحريكها وانقضاءها ومنه يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين حيث نتناول في المطلب الأول: جريمة الغش الضريبي والمطلب الثاني: كيفية تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي.

المطلب الأول: إثبات جريمة الغش الضريبي .

يتم إثبات جريمة الغش الضريبي وفقا لإجراءات المنصوص عليها في القواعد العامة، وتلك المحددة في التشريع الجبائي، و نبين ذلك من حيث التعرض للأشخاص المؤهلة لإثبات وقوعها و ذلك من خلال الفرع الأول، ثم نتعرض الى صلاحيات هؤلاء الأشخاص لإثبات جريمة الغش الضريبي في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلة لإثبات جريمة الغش الضريبي .

تصنف الأشخاص المؤهلة لإثبات جريمة الغش الضريبي إلى ثلاث أصناف حسب اختلاف النصوص القانونية في هذه المسألة.¹

¹ طباش عز الدين، النظام القانوني للخطأ غير العمدي في جرائم العنف، أطروحة الدكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2014/2015، ص 38.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

الصف الأول: في قانون الضرائب الغير مباشرة وقانون الطابع:

وبموجب هذه النصوص القانونية الذين اوكلت مهمة اثبات حالة الغش الضريبي إلى أعوان الضرائب المحلفين والمفوضين لذلك دون سواهم وهذا بنص المادة 326 من قانون الضرائب الغير مباشر¹.

أولاً: الأعوان المؤهلون لتحرير المحاضر:

إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانوناً مكلفون على الخصوص لإثبات المخلفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة. ويكون أيضاً مؤهلين لتحرير المحاضر:

_أعوان الجمارك و بصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدمو الدرك الوطني و جميع أعوان مصالح الجسور و الطرقات المأذون لهم بموجب القانون بتحرير المحاضر :
فيما يخص صناعة الكحول و خلسة مخالفة القوانين والأنظمة بالنسبة لنقل الكحول والأنابيق والمشروبات .

_الإدارة البلدية أو عونها أي: رؤساء المجالس الشعبية البلدية و نوابهم و محافظو الشرطة:
فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة.

_المنتدبون الغائبون و أعوان الشرطة البلدية : فيما المخالفات في مادة التبغ.

¹ المادة 326، من قانون الضرائب غير المباشر.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

_أعوان الشرطة و الأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم... إلخ.

و كذلك نصت المادة 323 من نفس القانون¹ على ما يلي: "إن مخالفات أحكام هذا القانون، المتعلقة بالمقربات و التحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب، تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب و تؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة أيام من تاريخها و ذلك تحت طائلة البطلان.

ويمكن ان تكون هذه المحاضر محرر من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها. و المادة 86 قانون الطابع تنص: "يرخص لموظفي الإدارة الجبائية أن يتحفظوا لإعطاء مخالصة.²

الصف الثاني: قانون الرسم على رقم الأعمال:

ما يلاحظ بالنسبة لهذا القانون أنه وسع نوعا ما في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة حيث تنص المادة 668 من قانون الرسم على الأعمال على ما يلي³: "يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعالين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، و الضرائب المباشرة و التسجيل و مصالح الجمارك، أو قمع الغش و المخالفات الاقتصادية.

¹-المادتين، 323 من قانون الضرائب غير المباشر.

² الأمر 76-103، المؤرخ في 09-12-1976، المتضمن قانون الطابع، المعدل و المتمم، ج.ر. رقم 39.

³-المادة 668 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم.

الصنف الثالث: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل:

لم ينص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل عن الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي ولكن هل لضباط الشرطة القضائية الصلاحيات لإثبات جريمة الغش الضريبي أم الإثبات محصور فقط على أعوان الضرائب؟

يجوز لضباط الشرطة القضائية أن يثبتوا الجرائم الجبائية، كما هو مبين في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع، وذلك باعتبارهم أصحاب الاختصاص العام في الإثبات ومن ثم يكون لهم صلاحيات واسعة في البحث والتحري وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم يوجد نص صريح يقضي بخلاف ذلك وهذا ما اشار اليه المشرع فيقانون الإجراءات الجزائية في احكام المواد 63،64.

فجريمة الغش الضريبي لها خصوصية تختص بها إدارة الضرائب دون سواها باعتبارها الجهة المختصة لذلك ويصعب على غيرها أن يتمكنوا من فحص الوقائع المكونة لها بدقة.¹ وبما ان المكلف بالضريبة يستعمل طرقا ووسائل احتيالية يغلب عليها الطابع التقني، وعليه يصعب على ضباط الشرطة القضائية إثبات هذه الجريمة ومع ذلك ومع عدم وجود نص خاص يستثنى ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فإنه يمكن إثبات الجرائم الضريبية من قبل ضباط الشرطة القضائية شريطة أن ترسل المحاضر إلى إدارة الضرائب لكي تتولى بدورها تحريك الدعوى العمومية باعتبارها طرف متضرر فتخطر النيابة بذلك.

¹ معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، العدد2،ص44.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

الفرع الثاني: صلاحيات هؤلاء الأشخاص لإثبات جريمة الغش الضريبي .

إن أهم الصلاحيات التي خولها القانون لهؤلاء الأشخاص تتمثل في تحرير محاضر لإثبات المخالفات وهناك بعض الإجراءات الشكلية التي يجب احترامها عند تحرير هذه المحاضر التي نص عليها قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 323 وهي: «إن مخالفات أحكام هذا القانون، المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب، تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب وتؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان.

و يمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، في هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى ان يثبت العكس و عندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها.¹

بالإضافة الى الصلاحية الثانية التي اعطاها قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لأعوان ادارة الضرائب المتمثلة في البحث و التحري و القيام ببعض إجراءات الاستدلال، و بعض الاحيان التفتيش لا يكون الا بعد استلامهم للترخيص المسبق من طرف السلطات القضائية المختصة، حيث نصت على ذلك المواد 129_168_161_163_164 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة فتنص المادة 129مثلا على ما يلي: " لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولايات و البلديات و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات و كذا المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها من تلك الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تدفع السر المهني أمام أعوان إدارة المالية الذين هم على الأقل

¹-المواد 164_163_161_168_129 من قانون الضرائب غير المباشر، المرجع السابق .

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

من رتبة مراقب و يطالبون منها الاطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها. " كما يمكنهم كذلك مراقبة الدفاتر الحسابية.¹

كما منح قانون الضرائب غير المباشر لأعوان إدارة الضرائب صلاحية اتخاذ تدابير تحفظية، إذ يجوز لهم حجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة فيه وهذا ما نصت عليه المواد من 366 إلى 367

وزيادة على ذلك فإن وسائل الغش التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحتجز لزوما من قبل للمحاضر وذلك بنص المواد السابقة الذكر. حيث تودع الأشياء المحجوزة في إدارة الضرائب القريبة جدا ويمكن وضعها إن اقتضى الأمر في حضيرة المحجوزات، وفي هذه الحالة يجب على الأعوان الذين بأشروا الحجز التصريح به إلى المتهم والإشارة إلى ذلك في محضر الحجز.

كما يجب عليهم أن يذكروا فيه نوع ووزن وقياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور المتهم أثناء إعداد بيانهم الوضعي أو الاستدعاء الموجه إليه للحضور.

و للإشارة فإنه لا يجب على قاضي الموضوع التقييد بالبيانات المدونة في المحاضر عند تكوين اقتناعه الشخصي سواء في حالة الإدانة أو البراءة و السبب في ذلك يرجع إلى إجراءات الإثبات الجنائي التي تختلف نوعا ما عما هو م وجود من إجراءات في الإثبات الجنائي و على ذلك يتعين على القاضي عدم التسليم بما في المحاضر بل عليه فحص كل الأدلة و مناقشتها بما يفيد إظهار الحقيقة الواقعية و ذلك من خلال استخلاصه لأركان جريمة الغش الجنائي من خلال المحاضر التي تحتوي على المعاينات المادية و كذلك من خلال التحقيق الذي يجريه مع المتهم بالغش الضريبي طبقا لأحكام المادة 868 قانون

¹ -المادة 129 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

العقوبات التي تنص على انه لا يجوز لقاضي المحاكمة ان يسوغه حكمه الا بما دارة في جلسة المحاكمة من مناقشة. ومن جهة أخرى استخلاص عناصر الركن المعنوي المتمثلة في العلم والإرادة مثلا الإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب وذلك لتسوية وضعيته الجبائية.¹

المطلب الثاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي .

تبدأ المعاينة الجزائية لجريمة الغش الضريبي بتحريك الدعوى العمومية التي تباشر من طرف النيابة العامة كأصل عام أمام الجهة القضائية المختصة أو من إدارة الضرائب المختصة. ومنه سنتنا ول في الفرع الأول الجهة القضائية المختصة للنظر في جريمة الغش الضريبي والفرع الثاني شروط تحريك الدعوى العمومية والفرع الثالث انقضاء الدعوى العمومية.

الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة للنظر في جريمة الغش الضريبي.

الاختصاص المحلي في القواعد العامة طبقا لنص المادة 189 من قانون الإجراءات الجزائية لمحكمة محل ارتكاب الجريمة أو محل إقامة احد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم, و لو كان هذا القبض لسبب آخر.

يختلف الأمر بالنسبة للمخالفات الضريبية حيث ينحرف المشرع عن القواعد العامة للاختصاص المحلي و هذا ما تضمنته المادة 8 من قانون التسجيل الذي تنص على أنه:" تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع أعلاه بهدف تطبيق العقوبات الجزائية أمام الجهة

¹ الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يوليو 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج ر ع 49 الصادرة بتاريخ 11 يوليو

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 626 من قانون الإجراءات
الجبائية.¹

-تم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء
على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.²
-لا تتم الشكاوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها، باستثناء تلك المتعلقة
بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة و حق الطابع، إلا بعد الحصول على الراي
الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها
المديرية الولائية للضرائب.

كما نصت المادة 8/16 من قانون الطابع على ما يلي: "تلاحق المخالفات المشار إليها
في المقطع الأول أعلاه أمام الجهة المختصة و وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة
626 من قانون الإجراءات الجبائية."³

كما أشارت المادة 123 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على : "تباشر
المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 121 من قانون
الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 626 من
قانون الإجراءات الجبائية.

¹ -المادة 69 في فقرتها 8 من قانون التسجيل.

² قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في القانون الجنائي، كلية الحقوق، جامعة خيضر
محمد، بسكرة، 2015/2014 ، ص 79.

³ -المادة 16 فقرة 8 من قانون الطابع.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

يتضح أن كل النصوص الضريبية السالفة الذكر تؤكد على صلاحية تحريك الدعوى العمومية لإدارة الضرائب أمام المحكمة التي تقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة إذ تسمح إدارة الضرائب اختيار أفضل الأساليب للتحصيل الضريبي بطريقة سريعة كهدف أساسي و لذلك يمكن لإدارة الضرائب اللجوء إلى بعض الإجراءات مثل الإنذار، أو أمر الأداء، أو حجز ممتلكات المكلف كالحجز على الحساب، غلق المحلات. كما يمكنها أن تعرض النزاع على الجهات القضائية الجزائية المختصة.¹

الفرع الثاني: شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي .

تنص المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية على أن رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بمقتضى القانون لهم صلاحية تحريك و مباشرة الدعوى العمومية لتطبيق العقوبات، كما نصت المادة 89 من نفس القانون: "تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع و تطالب بتطبيق القانون و هي تمثل أمام كل جهة قضائية و يحضر ممثلها المرافعات أمام الجهة القضائية المختصة بالحكم".²

فالأصل في الإجراءات الجزائية أن للنياية العامة مطلق الحرية في تحريك الدعوى العمومية، ولا يرد على حقها هذا أي قيد إلا بنص خاص، فنظرا لاعتبارات خاصة جعل المشرع تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي معلق على تقديم شكوى أو طلب أو إذن.

¹ معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي ، المجلة النقدية للقانون والعلوم

السياسية، جامعة مولود معمري- كلية الحقوق، العدد 8، سنة 2016/2015، ص 84.

² المادة 6 و المادة 89 من قانون الاجراءات الجزائية .

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

أولاً- وجوب تقديم شكوى من إدارة الضرائب:

ان من قيود تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي الواقع على النيابة العامة يتمثل في اشتراط تقديم او عرض شكوى من طرف المتضرر وهو ادارة الضرائب وهذا لإمكانية اعطاء فرصة للتسوية الودية للشخص المكلف بالضريبة متى انذرته ادارة الضرائب بالمخالفة الضريبية لتجنب الضغط والاكراه عليه عن طريق الدعوى العمومية مباشرة وفي ذلك احتراماً لمبدأ المشروعية بالإضافة الى واجب كتمان السر المهني من طرف اعوان ادارة الضرائب ومحاولة حل النزاع الضريبي .

تتفق كل النصوص الجبائية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من الإدارة الجبائية و السبب في اشتراط تقديم شكوى هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممولين بالضريبة و الإدارة الجبائية من التفاهم لا الإكراه, بالإضافة إلى واجب كتمان السر المهني من طرف أعوانها فيما يتعلق بالتصريحات و الإقرارات المقدمة.

بالإضافة إلى ذلك فإن هدف الإدارة الجبائية هو جباية الأموال لصالح الخزينة العامة و بالتالي هي الأدرى بمصلحتها بتقديم الشكوى و رفع الدعوى من عدمها.¹

و عليه يفهم من هذه النصوص انه لا يجوز للنيابة العامة أن تباشر اي إجراءات التحقيق و أن ترفع الدعوى إلى المحكمة دون تقديم شكوى, فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل تقديم طلب الجهة المخولة قانوناً يكون هذا الإجراء باطلاً بطلان مطلق متعلق بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية. و لذا نجد المادة 27 من قانون الإجراءات الجزائية تفرض على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش

¹ معاشو عمار، المرجع السابق، ص 88.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت دعوى مدنية أو جزائية، حتى و إن افضى الحكم الى انتفاء وجه الدعوى.¹

-وبالرجوع للنصوص الجبائية نجد انها قد أشارت الى وجوب تقديم طلب من الادارة الضريبية الى النيابة العامة فمثلا في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نصت في المادة 123 تباشر المتابعات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 121 من نفس القانون وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 626 من قانون الاجراءات الجزائية و المادة 127 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: " في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على اساس شكوى من ادارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الادارة ان تؤسس نفسها طرفا مدنيا.

و في الضرائب غير المباشرة نجد المادة 316 على وجوب تحريك الدعوى الجبائية بعد تقديم طلب، حيث تنص هذه المادة على: " تتابع المخالفات المشار اليها في المادة 318 اعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 626 من قانون الاجراءات الجزائية.

ونص قانون الطابع في المادة 8/16 على تلاحق المخالفات المشار اليها في المقطع الاول اعلاه امام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 626 من قانون الاجراءات الجزائية.

و نفس الامر بالنسبة لقانون الرسم على رقم الاعمال فقد نصت المادة 669 على: تتابع المخالفات المشار اليها في المادة 667 وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 626 من الاجراءات الجبائية.¹

¹ زروال عبد الحميد، الضرر، مجلة المحاماة، منظمة المحامين، العدد الأول، تيزي وزو، 2004، ص 75.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

اما قانون التسجيل نجد كذلك المادة 8/669 منه نصت على: "... تتابع المخالفات المشار اليها في المقطع الاول اعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية امام الجهة القضائية المختصة، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 626 من قانون الاجراءات الجبائية."² و بالرجوع الى قانون الاجراءات الجبائية نجدها قد وحدت النظام القانوني للشكوى بالنسبة لكافة الجرائم الجبائية التي اصبحت يحكمها نص واحد، و هو المادة 626 التي نصت على: "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات او المدير الولائي للضرائب .

لذا يترتب على تحريك الدعوى العمومية دون شكوى مسبقة من ادارة الضرائب بطلان إجراءات سير الدعوى إذا كانت امام جهة التحقيق وبطلان الحكم القضائي إذا صدرها ولا يمكن تصحيح الاجراءات أمام جهة الاستئناف.

ثانيا- الهدف من وجوب شرط تقديم شكوى:

يمكن تلخيص أهداف وجوب الشكوى قبل تحريك الدعوى العمومية فيما يلي:

6-تفضيل الاسلوب الوقائي على الدعوى العمومية اي بإيجاد حل ودي بغرض تحصيل التحقيق المالي و هو الهدف الاساسي المراد تحقيقه من طرف ادارة الضرائب .

8-ريح الوقت و استرجاع الحق المالي في اقل وقت من المكلف بالضريبة و باقل تكلفة

¹المادة 667 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

²فرحي محمد، سياسة الاعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وأثارها الاجتماعية و الاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الديوان الوطني لأشغال التربوية، 2003، ص 74.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

1- تخفيف العبء على الجهات القضائية بالتقليل من وجود مثل هذه النزاعات على مستوى جداول المحكمة.¹

ثالثا - شروط الشكوى:

كي تكون الدعوى القضائية المرفوعة ضد المكلف بالضريبة صحيحة يجب توفر الشروط التالية:

- وجوب تقديم الشكوى من طرف الاشخاص الذين هم مؤهلين لذلك و منهم مدير الضرائب للولاية او من يمثله قانونا و الا كان الاجراء اي الشكوى باطلة بطلانا مطلق لمخالفاتها الاجراءات السابقة لرفعها و يمكن للقاضي إثارة ذلك من تلقاء نفسه و في أية مرحلة كانت عليها الدعوى لأنه من النظام العام.

وترفع الشكوى من قبل ادارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية وأمام قاضي التحقيق مع تأسيسها كطرف مدني وتوضح فيها الوقائع التي من شأنها تبرير رفع الشكوى بصفة دقيقة من طرف العون اسنادا إلى محضر كوثيقة للمنازعات وتقرير المصلحة المفتشية أو القباضة.

يجب أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة في إصدارها مع وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية.¹

يجب ان تتضمن الشكوى البيانات المتعلقة بصاحبها أي إدارة الضرائب و عنوانها، و البيانات المتعلقة بالمكلف كتحديدته ما إذا كان الشخص طبيعيا أو معنويا و بالنسبة لهذا

¹سليمة عزوز، نفس المرجع السابق، ص 834.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

الأخير ذكر ممثله القانوني حسب المادة 6/63¹ من قانون الاجراءات الادارية و المدنية و التي تنص على: " ترفع الدعوى امام المحكمة بعريضة مكتوبة، موقعة و مؤرخة، تودع بأمانة الضبط من قبل المدعي أو وكيله أو محاميه، بعدد من النسخ يساوي عدد الاطراف." جميع الشركاء، و كذلك المعلومات المتعلقة بالجريمة محل المتابعة و كل ما يثبت وجود مخالفات أو تحايل.

-الاعتماد في تدوين الشكوى على نكر و قانع لا يشوبها اي غموض حتى يتم تسهيل المهمة للقاضي الجزائي في فهم المصطلحات القانونية الجبائية .

-لا يشترط القانون وجوبا اخطار المكلف بالضريبة بصفته مجني عليه بالإجراءات القضائية المتخذة ضده قبل رفعها و لكن بخصوص الانذارات بالتسوية الودية يستوجب التشريع الجبائي اخطاره بها حتى تعطى له فرصة للتسوية قبل اية شكوى قضائية و عادة ما يقوم بذلك مكتب المنازعات الجبائي المتواجد على مستوى كل ادارة الضرائب.

-تقييد شكوى المدير الولائي للضرائب بالحصول مسبقا على الراي الموافق من اللجنة المنشأة بهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية. فهذه اللجنة هي لجنة جهوية مكلفة بإصدار راي مطابق حول المتابعات الجزائية المقترحة من طرف مديري الضرائب للولايات و ذلك باستثناء المتابعات المتعلقة بالجرائم المتصلة بحقوق الضمان و حق الطابع، و يحدد إنشاء تشكيلة و سير اللجنة الجهوية.

¹ سيد شوربجي عبد المولى، مواجهة الجرائم الاقتصادية في الدول العربية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض،

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

يجب أن تتضمن الشكوى عرضا وافيا لمختلف الوقائع والاثباتات المتعلقة بواقعة الغش الضريبي الوسائل مع الإشارة الى النصوص القانونية المتعلقة بالجريمة محل الشكوى. وكذلك الإشارة الى قيمة المبالغ المتملص منها و ما يترتب عليها من غرامات جنائية¹.

الفرع الثالث: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي .

تنقضي الدعوى العمومية بأسباب عامة وأخرى خاصة.

أولا- الأسباب العامة:

2-انقضاء الدعوى الجزائية الجنائية بوفاة المتهم المكلف بالضريبة:

حسب احكام المادة 24 من قانون الاجراءات الجزائية فان الدعوى العمومية تنقضي بوفاة المتهم في جميع الجرائم و منها بالخصوص في جريمة الغش الضريبي باعتبار العقوبة شخصية حسب احكام المادة 26 من قانون العقوبات فحتى لو صدر الحكم على المتهم فانه يسقط من تلقاء نفسه مع انتقال الدين الى ورثته اما اذا كانت العقوبة هي المصادرة فهي تنتقل الى املاك المتهم طالما كانت محجوزة و ملكا له أما إذا حدثت الوفاة بعد توقيع الاستئناف أو الطعن بالنقض من المتهم أو من النيابة العامة وجب على جهة الاستئناف أو الطعن بالنقض أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم.

أما إذا حصلت الوفاة بعد صدور الحكم النهائي فإن الدعوى العمومية تنقضي بهذا الحكم ويسقط الحكم من تلقاء نفسه فيما يتعلق بالعقوبة السالبة للحرية وينفذ ما يجب رده من مصاريف ومبالغ مالية فيما يتعلق بالدعوى الجنائية من تركة المتوفي باعتبارها ديون على التركة ولا تسقط بالوفاة و تنتقل الى الورثة في مال المتوفي.

¹ عزوز سليمة، نفس المرجع السابق، ص837.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

وعليه فإن الوفاة تؤدي الى انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا أثناء سير الدعوى وقبل الفصل فيها.

- انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية بإلغاء القانون الذي يجرم الفعل:

يمكن للمتهم ان يستند على انقضاء الدعوى العمومية لصيرورة القانون الذي يجرم فعل الغش الضريبي في موضع العدم و ذلك ما جاء في العديد من اجتهادات المحكمة العليا اين يستخلص من القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا حيث وردت فيها أن "القرار المطعون فيه يستوجب الإبطال عملا بقاعدة وجوب تطبيق القانون الجزائي الأصلح للمتهم" و ذلك بعد التعديل الذي طرا على المادة 6/121 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 61 من المتضمن قانون المالية ، و التي جعلت واقعة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات.

1-انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية بالعفو الشامل:

في التشريع الجزائري يصدر العفو الشامل بموجب قانون من البرلمان طبقا للمادة من الدستور الجديد و التي نصت على صلاحية البرلمان التشريع في الميادين التي يخصصها له الدستور، و كذلك فيما يتعلق بقواعد قانون العقوبات، و الإجراءات الجزائية لاسيما القواعد التي تتعلق بالعفو الشامل.¹

وبالرجوع الى التشريع الضريبي فإن المشرع الجزائري لم يتعرض لهذه الحالة، حيث يمكن للمتهم الدفع بها امام القضاء كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في حالة متابعة المكلف بالجريمة الضريبية.⁶

- صدور حكم نهائي:

¹ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12 ، عدد 2 ، د ب ن، 2000 ، ص 76.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

تنقضي الدعوى العمومية بصدور حكما قضائيا نهائيا قطعيا،¹ و لكي يكون للحكم الحائز قوة الشيء المقضي فيه يجب أن يثار في نزاع يشمل نفس الأطراف و نفس الوقائع و ان قد استنفذ جميع طرق الطعن العادية و غير العادية .

2 - سحب الشكوى:

نصت المادة 1/24 من قانون الإجراءات الجبائية: " على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة. «كما هو الحال في الجرائم الضريبية غير أن القوانين الضريبية لم تنص على جواز التنازل عن الشكوى على النتائج المترتبة عنها. و منذ صدور القانون 22/23 المؤرخ في 2023/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة أجازت من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة، للمدير الولائي للضريبة سحب الشكوى في حالة تسديد كامل الحقوق البسيطة و الجزاءات محل المتابعة، و ذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب، و لتدعيم و التأكيد على هذا الإجراء، تم استحداث المادة 626 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " يمكن مدير كبريات المؤسسات و مديري الضرائب و الولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 32% من الحقوق الأصلية و الغرامات موضوع الملاحقة الجزائية و اكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد... إلخ ، وينتهي سحب الشكوى بانقضاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 24 من قانون الإجراءات الجزائية و أكدت على ذلك الفقرة الأخيرة من المادة 669 السابقة الذكر من قانون الرسم على رقم الأعمال على ان سحب الشكوى يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية.

كما يضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نفس الحكم في المادة 123 في فقرتها قبل الأخيرة وذلك اثر تعديلها بموجب القانون رقم 22/23 المؤرخ في 2023/12/24. المتضمن قانون المالية لسنة 2024.

¹ قانون رقم 22/23 مؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1445 الموافق 24 ديسمبر سنة 2023 قانون المالية لسنة 2024

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

وبوجه عام إذا كان جائزاً من الناحية النظرية لإدارة الضرائب سحب الشكوى التي يترتب عليها طبقاً لأحكام المادة 24 من قانون الإجراءات الجزائية.

انقضاء الدعوى العمومية فضلاً عن انقضاء الدعوى الجبائية فإنه من الصعب تجسيد ذلك في الميدان.

- انقضاء الدعوى العمومية بالتقادم:

تتقادم الدعوى العمومية حسب قانون الإجراءات الجزائية في المادة 27 و 22 منه بثلاث سنوات بالنسبة للجنح و عشر سنوات بالنسبة للجنايات من يوم ارتكاب الجريمة و لكن بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدتها تتفق على مدة التقادم بأربع سنوات بالنسبة للدعوى العمومية و الجبائية من تاريخ ارتكاب الجريمة حيث تنص المادة 6/624 من قانون الجبائي على: " لا يحدد الاجل بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة, و يمدد اجل التقادم المنصوص عليه سنتين إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة لجأ إلى طرق تدليسية قصد التملص من واجباته الجبائية في قوانين الضريبة.¹

- انقضاء الدعوى العمومية بالمصالحة:

من خلال المادة 333 من قانون الضرائب غير المباشرة اشارت الى المصالحة, فنصت هذه المادة على أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن ان تكون موضوع اعفاءات او مصالحات حسب الشروط المحددة و القواعد المنصوص عليها في المادة 362 من نفس القانون.

¹ جمال أولعربي، نفس المرجع السابق، ص62.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

لكن هذه المادة لم تنص على المصالحة في حالة ما اذا كانت لها تأثير على الدعوى العمومية و الجبائية, فكان من الاولى ان تتضمنها القوانين الجبائية كوسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية.

فالمصالحة هي وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية في حالة قيام كل من المدعي والمدعى عليه بإجراء التصالح بينهما اي هو عقد يرفع النزاع ويقع الخصومة بين المتصالحين. وبالتالي الصلح يمنح للإدارة ان تحقق غرضها في استيفاء الديون الضريبية، وذلك بالتزام المكلف المتهرب بالتقيد بشروط الصلح بمحض ارادته.

ومن جهة اخرى يترتب عنه تحصيل المبالغ المتهرب منها بسهولة بعيدا عن المنازعات القضائية.

و من خلال المواد 362 و 333 من قانون الضرائب غير المباشرة¹ يمكن استخلاص شروط المصالحة فيما يلي:

- يجب ان تتعلق المصالحة بالمخالفات الجبائية الجزائية.

- يجب ان تكون المصالحة باتفاق الطرفين و هما المكلف و الادارة الجبائية، دون ان تكون هذه الاخيرة ملزمة بقبول طلب المكلف بالمصالحة، لأنه من حقها الرفض ومواصلة السير في الدعوى العمومية الجبائية.

- يجب أن تصدر المصالحة من المدير الولائي أو المدير الجهوي للضرائب، فوفقا للمادة 362 من قانون الضرائب غير المباشرة لقولها "... و بصورة استثنائية يجوز ان تسقط كل هذه العقوبة أو جزءا منها من قبل الإدارة من خلال اجراء المصالحة.

المدير الولائي للنظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 832222 دج .

المدير الجهوي للنظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق مبلغ 832222 دج".

¹ - المادة 362 و 333 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

- يجب ان تصادق السلطة المختصة على المصالحة و ذلك تطبيقا للمادة 333 السابقة الذكر في فقرتها الثانية و التي تقضي بأن المصالحات التي تتم بين الإدارة و المخالفين لا تصير نهائية إلا بعد المصادقة عليها.

- يجب ألا تكون من آثار المصالحة تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف الى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء و لو طبقت أحكام المادة 362 من قانون الضرائب غير المباشرة وفقا لما نصت عليه الفقرة 1 من نفس المادة السابقة.¹

¹ فرحات سليمة، نفس المرجع، ص 34.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

المبحث الثاني : الجزاءات المترتبة عن جريمة الغش الضريبي.

تعتبر جريمة الغش الضريبي جريمة اقتصادية حيث يسأل فيها كل من ساهم في ارتكابها سواء كان فاعل اصلي او شريك اضافة الى امكانية تأسيس المسؤولية الجزائية عن فعل الغير بالنسبة للشخص الطبيعي والمعنوي حيث يترتب عن هذه الجريمة مجموعة من العقوبات الجزائية و الجبائية التي حددها المشرع على سبيل الحصر في قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة, وقانون الضرائب غير المباشرة, قانون الطابع, والتسجيل والتي تتميز عن جرائم القانون العام الاخرى.

المطلب الاول: تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي.

يترتب عن جريمة الغش الضريبي مسؤولية شخصية, حيث يعتبر الفاعل الاصلي في جريمة الغش الضريبي اول شخص يخضع للإجراءات المقررة في القوانين الضريبية. ومنه سنتناول في الفرع الاول مسؤولية الفاعل الاصلي وفي الفرع الثاني مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي والفرع الثالث المسؤولية عن فعل الغير.

الفرع الاول:مسؤولية الفاعل الاصلي في جريمة الغش الضريبي.

يكون الفاعل الاصلي في الجريمة الجنائية فاعلا ماديا او معنويا سواء كان شخصا طبيعيا او معنويا, وذلك ان الضريبة تفرض على كل من الشخص المعنوي او الطبيعي كالشركات والمؤسسات التابعة للقطاع الخاص و قد نصت المادة 36 من قانون العقوبات¹ على المسالة الجزائية للشخص المعنوي على انه : " باستثناء الدولة والجماعات المحلية و الاشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام, يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف اجهزته او ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك.

¹-المادة 36 من قانون العقوبات.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

ان المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل اصلي او شريك في نفس الافعال ."

كما اكدت على المسؤولية الشخصية المادة 9/121 من قانون الضرائب المباشرة.¹ عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة او شخص معنوي اخر تابع للقانون الخاص, يصدر الحكم للعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين او الممثلين الشرعيين او القانونيين للمجموعة".

كما اشارت المادة 336 من قانون الضرائب غير المباشرة² عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة او شخص معنوي اخر تابع للقانون الخاص فان عقوبات الحبس المستوجبة وكذلك العقوبات اللاحقة تقرر على اعضاء مجالس الادارة او ممثلين الشرعيين او القانونيين للشركة.

وتقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد على اعضاء مجلس الادارة او الممثلين الشرعيين او القانونيين وعلى الشخص المعنوي, والامر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة. " كما نصت المادة 686 من قانون الرسم على رقم الاعمال على: " عندا ترتكب الجرائم من قبل شركة او شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فان عقوبات الحبس المطبقة, وكذلك العقوبات التبعية يحكم بها... وعلى الشخص المعنوي, الامر كذلك بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة. " و المادة 1/612 من نفس القانون³ : " يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد, ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين ,و ضد الشخص الاعتباري و كذلك الامر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة

¹المادة 121 في فقرتها 9من قانو الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²المادة 336 من قانون الضرائب غير المباشرة.

³المادتين 686 و 612 في فقرتها 1 من قانون الرسم على رقم الاعمال.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

للتطبيق. و في نفس السياق نصت المادة 14 من قانون الطابع¹ على ما يلي: " يكون الاشخاص و الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم ".

الفرع الثاني: مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي.

تنص المادة 68 من قانون العقوبات الجزائري² على: " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، و لكنه ساعد بكل طرق او عاون الفاعل او الفاعلين على ارتكاب الافعال التحضيرية او المسهلة او المنفذة لها مع علمه بذلك. " اي ينحصر دور الشريك فقط على مساعدة الفاعل او الفاعلين الاصليين مع علمه بان مرتكبه بشكل فعلا اجراميا معاقب عليها قانونا.

يستخلص من تعريف المشرع الجزائري للشريك ان الفاعل الاصلي في الجريمة تتحقق فيه جميع اركان الجريمة الركن المادي، الركن المعنوي، الركن الشرعي، وتنعهد هذه الاركان بالنسبة للشريك إذ يقتصر دوره فقط في المساعدة بعمل مادي عن قصد ومع ذلك يختلف عن الركن المادي للجريمة.

و قد نصت المادة 121 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الثانية عن صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي: " تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات انفسهم، مع مراعاة احكام المادة 124 ادناه إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم و الجنح المحددة بموجب المادة 8/68 من قانون العقوبات تطبق على

¹ -المادة 14 من قانون الطابع.

² -المادة 68 من قانون العقوبات.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة و يعتبر كالخصوص كشركاء الاشخاص:

_الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

_الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

كما نصت المادة 6/124 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: " يعاقب على المشاركة في اعداد و استعمال وثائق او معلومات يثبت عدم صحتها, من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص او شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية او المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:

_222.6 عن المخالفات الأولى المثبتة عليه.

_222.8 عن المخالفات الثانية المثبتة عليه

_222.1 عن المخالفات الثالثة و هكذا دواليك بإضافة 222.6 إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفة لدى مكلف واحد للضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب أو التزامن.¹

¹-المادتين 121 في فقرتها 8 و المادة 124 في فقرتها الاولى ، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير في جريمة الغش الضريبي.

تتخطى المسؤولية الجزائية الغش الضريبي الفاعل الاصيلي حيث تشمل الغير و هذا طبقا لنص المادة 389 من قانون الضرائب غير المباشرة¹ و التي تنص على ما يلي: " يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار اليها في المواد من 381 إلى 387 من هذا القانون و مكلفين بهذه الصفة بالرسوم و الغرامات المالية و المصاريف:

_ مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبهم

_ الأب والأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكنين عندهم.

_ المالكون أو المستأجرون الرئيسيون، فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم وفي بستتهم المسورة وجنائهم والأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا.

_ الناقلون، فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية غير أن هؤلاء يكونون مسؤولين عندما يجعلون الإدارة قادرة على القيام بمتابعات فعالة اتجاه مرتكبي الغش أو مخالفة القانون وذلك عن طريق التعيين الصحيح للشخص أو الشركة الذين تم التحويل لحسابه.

ويجب أن يتم هذا التعيين أثناء المعاينات نفسها أو قبل اختتام الدعوى لدى المجلس القضائي. كما يتضح من خلال المادة 336 من نفس القانون أن الشخص المعنوي التابع للقطاع الخاص يسأل عن المخالفات التي يرتكبها، و يسأل كذلك أعضاء مجالس الإدارة، أو الممثلين القانونيين للشخص المعنوي، حيث توقع العقوبات المالية على الشخص المعنوي و ممثليه القانونيين، إضافة إلى توقيع عقوبة الحبس على الممثلين القانونيين للشركة."

¹المادتين 389 و 336 من قانون الضرائب غير المباشر.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

و من خلال ما سبق يتضح ان المشرع الجزائري أخذ بمبدأ الازدواجية للمسؤولية الجنائية أين قرر توقيع العقوبة على كل من الممثل القانوني للشخص المعنوي كشخص طبيعي فتفرض عليه العقوبة السالبة للحرية و كذلك العقوبة المالية و في الوقت ذاته تطبق العقوبة المالية على الشخص المعنوي دون السالبة للحرية بحكم طبيعته . كما تنص المادة 14 من قانون الطابع¹ على ما يلي:

-يكون الاشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم.

يجب على كل حكم أو قرار قضى على مخالف للغرامات المنصوص عليها في هذا القانون ان يتضمن كذلك الحكم بدفع رسوم المغشوشة أو غير المسددة عند الاقتضاء.

إن العقوبات المالية المنصوص عليها في هذا القانون تؤدي إلى تطبيق أحكام المواد 399 إلى 466 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني.

ويحدد الحكم او قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات و الديون الجبائية عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، ينطق بعقوبات السجن و كذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة و ينطق بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين و ضد الشخص المعنوي و يتم نفس الإجراء بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة.²

¹ المادة 14 من قانون الطابع.

² بن أعراب محمد، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعة الإدارية في الجزائر، الملتقى الوطني حول قانون، الإجراءات الإدارية، واقع وأفاق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 21 أكتوبر 2015 جامعة مولود معمري تيزي وزو 2015 ، ص 36.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

ومما سبق ايضا نستخلص ان المشرع الجزائري أخذ بالمسؤولية التضامنية للأشخاص الطبيعيين والشركات كأشخاص معنوية حينما يحكم عليهم عن نفس المخالفة وذلك ما يتأكد بالنظر الى الفقرة الثالثة من المادة 14 من قانون الطابع أنه تطبق العقوبات السالبة للحرية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين القانونيين للشخص المعنوي، إضافة للغرامات الجزائية، و العقوبات الجبائية، أما الشخص المعنوي تطبق عليه الغرامات الجبائية و الجزائية.

يتضح من خلال المادة 612 من قانون رسوم على رقم الأعمال على أنه: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و العقوبات الثانوية التابعة لها ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات.

من خلال ما سبق يمكن القول أن المشرع الجزائري في جريمة الغش الضريبي يأخذ بالمسؤولية الجنائية عن فعل الغير رغم ان القاعدة ان المسؤولية الجنائية الشخصية بوجه عام و ذلك ما نجده حينما يكون الفاعل الاصلي شخصا معنويا فتترتب عليه مسؤولية بناء على مسؤولية الغير و هو مديره أو ممثله أو عن مسؤولية شريكه و في بعض الحالات قد يستفيد المدير من البراءة و لكن تتقرر مسؤولية الشريك اذا كان هو المسؤول عن الجريمة دون علم المدير فيسأل المدير مسؤولية شخصية و الشخص المعنوي و عن فعل غيره و هو الشريك كما قد يسأل الميرغم عن ذلك عن جريمة الاهمال لسد الخناق عليه بعدم التذرع بعدم العلم و هذا ما يميز خصوصية جريمة الغش الضريبي.

¹المادة 612 من قانون الرسم على الاعمال.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

المطلب الثاني:العقوبات المقررة في جريمة الغش الضريبي.

فرض المشرع الجزائري في جريمة الغش الضريبي على المكلف بالضريبة مجموعة من العقوبات الجزائية و أخرى جبائية و التي يختلف مقدارها و نوعها باختلاف الضريبة المتملص منها و يتبين ذلك من خلال النصوص القانونية المختلفة و هذا ما سنتناوله في هذا المطلب حيث يمكن تقسيمه الى فرعين سنتطرق في الفرع الأول الى العقوبات الاصلية و في الفرع الثاني العقوبات التكميلية و التبعية.

الفرع الأول:العقوبات الجبائية

ان العقوبات الجبائية نوعان الغرامة الجبائية و المصادرة، و هي الجزاء الجبائي الذي يجد سنده في القوانين الجبائية، حيث تختلف هذه العقوبات من نص تشريعي الى اخر مضمونا و مقدارا وان كانت جميعها تتفق على فرض غرامات مالية على مرتكبي جريمة الغش الضريبي.¹

أولاً: الغرامات الجبائية

تختلف الغرامات الجبائية حسب بتعدد انواع القوانين الجبائية:

أ-العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

ان اول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 621 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة ،نتيجة مخالفة الاجراءات الجبائية حسب المادة 6/696 من قانون الضرائب المباشر، كما تفرض غرامة تلقائيا للضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، اما بصدد الضريبة على

¹ بن اعراب مجد ، نفس المرجع السابق ،ص 42.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

الدخل الاجمالي او الضريبة على ارباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض عليه نسبة 83% المادة 698 من قانون الضرائب المباشر.

كما تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، وذلك بنسبة 62% اذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد، و الى 82% اذا كانت مدة التأخير شهرين المادة 188 قانون الضرائب المباشر.

كما يترتب على الايداع المتأخر للتصريحات السنوي التي تحمل عبارة لا شيء الغرامات التالية:

- عندما تكون مدة التأخير شهر واحد و اقل من شهرين.

- عندما يتجاوز التأخير شهر واحد و اقل من شهرين.

- عندما يفوق التأخير شهرين.

- عند تصريح المكلف بالضريبة تصريحا ناقصا او غير حقيقي يزداد مبلغ الحقوق المتملص منها¹.

و باعتباره هو الفاعل الأصلي لقيام جريمة الغش الضريبي بسبب تملصه من أداء الضريبة سواء بشكل كلي أو جزئي بمحاولته اللجوء الى طرق احتيالية أو تدليسية للتخلص منها نصت في المادة 121 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على العقوبات المطبقة على المكلف بالضريبة في هذه الحالة:"6-فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة،

¹ أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي،مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013/2014، ص 59.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

يعاقب كم من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً بما يأتي:

-الحبس من شهر الى ستة أشهر وغرامة مالية بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها .

-الحبس من ستة أشهر الى سنتين وغرامة مالية او بهاتين العقوبتين.

-الحبس من سنتين الى خمس سنوات وغرامة مالية او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق الحقوق المتملص منها.

-الحبس من خمس سنوات الى عشر سنوات و غرامة مالية أو بإحدى هاتين العقوبتين، يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها.¹

ثانياً: العقوبات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة.

تضمن هذا القانون الاشارة الى العديد من النصوص القانونية التي تتقرر على حالات الغش الضريبي ولصدها جاء في المشرع في المادة 381 من هذا القانون: "دون الاخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لا سيما بالنسبة للمسحوق و حق ضمان المعادن الثمينة، و مع مراعاة الاحكام المنصوص عليها في المواد من 386 الى 387 من قانون الضرائب الغير المباشرة، يعاقب على جميع المخالفات لأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية .

غير أن هذه الغرامة تقرر حسب المعدلات القصوى فيما يخص المخالفات المنصوص عليها في المادة 312-8 أدناه، كما نصت المادة 386 على انه:

¹ أ وهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، رسالة دكتوراه في القانون والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص 42.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

- يعاقب على المخالفات المذكورة في المادة 381 أعلاه، في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة اجراء قانوني أو تنظيمي، دون ان يقل مبلغ هذه الغرامة .

- في حالة استعمال طرق احتيالية، و مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش، و كذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 312-8 أدناه انواع الكحول مغيرة تحدد الغرامة المنصوص عليها بضعف الحقوق موضوع الغش، على الا تقل عن مبلغ الضريبة.

1- في حالة حيازة او بيع الصانع او التاجر او المستورد لمصنوعات من البلاتين او الذهب او الفضة، المستوردة مخالفة لأحكام المادتين 139 و 172 من هذا القانون، فإن الغرامة الواردة في الفقرة أ/6 تحدد اربعة اضعاف الحقوق المتملص منها .

ب- و فيما يخص الضرائب المترتبة على الاستهلاك او الصناعة او النقل التي تتضمن معا رسميا نوعيا قيميا في حالة عدم وجود عناصر تسمح بالتقدير الصحيح، فإن مبلغ الرسوم الذي يستعمل كأساس لحساب الغرامة يحدد طبقا للقواعد النصوص عليها فيما يخص فرض الضريبة على النواقص".

أما المادة 317 من قانون الضرائب غير المباشرة تعاقب كل من يجعل باي وسيلة كانت الاعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية¹.

اما عند رفض تقديم الوثائق او اتلافها قبل انقضاء الاجال المحددة لفضها، تعاقب هذه المادة ب: بغرامة جبائية .

¹ -المادة 666 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

وجاء في المادة 366 من قانون الضرائب غير المباشرة يعاقب على المشاركة في اعداد او استعمال وثائق او معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب او خبير جبائي او كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 124 من قانون الضرائب المباشرة.

وكذلك المادة 363 من قانون الضرائب غير المباشرة ان كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل اعمال او مستشار جبائي او محاسب حتى بصفة مسير او مستخدم، المقرر في حق الاشخاص المثبت اتهامهم في اعداد موازنات و جرود و حسابات ووثائق مزورة من نوع، قدمت من اجل تحديد الضرائب او الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية. و في حالة التملص من الرسوم فان الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاث اضعاف هذه الرسوم.¹

ثالثا - العقوبات المقررة قانون الرسم على الاعمال:

نصت المادة 666 قانون الرسم على رقم الأعمال على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية او النصوص التنظيمية او التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية ،وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية . وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 42 من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية .

وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون، تطبق عليه غرامة جبائية .

¹ -المواد 381، 386، 317، 366، 363 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

رابعاً- العقوبات المنصوص عليها في قانون الطابع:

فبالرجوع الى المادة 11 من قانون الطابع نصت على: " ان كل غش او محاولة للغش و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها او نتيجتها الغش او تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار اليها في المادة 6 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. غير انه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الادارة، فإن الغرامة لا يمكن ان تكون اقل .فبالرجوع الى المادة 8/13 قانون الطابع: نصت على ان العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم .

والمادة 17 قانون الطابع كذلك نصت على ان من يجعل باي طريقة كانت الاعوان الماهلين لمعاينة مخالقات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية¹.

خامساً- العقوبات المقررة في قانون التسجيل:

تنص المادة 69 قانون التسجيل على ان كل شخص على علم بالوفاء سواء كان المؤجر ام احد المؤجرين، قام بفتح الخزانة او عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 62 اعلاه، ترتب عليه شخصياً رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاء و العقوبات المستحقة بسبب المبالغ او السندات او الاشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم و العقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة مالية محددة .

¹المواد 11، 13 في فقرتها 8، 17 من قانون الطابع.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

ويجب على الوارث او الموصي له او الموهوب له دفع هذه الغرامة للتضامن مع الشخص او الاشخاص المذكورين في الفقرة السابقة اذا اغفل في تصريحه للسندات او المبالغ او الاشياء المذكورة ،ونصت المادة 682 من قانون التسجيل على انه:

6- تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم انفسهم من دون المساس، عند الاقتضاء ، بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود. والتعريف الخاص بالشركاء في الجنايات والجنح المذكورة في المادة 68 و ما يليها من قانون العقوبات يطبق على الشركاء في الجرائم المشار اليها في المقطع الاول السابق الذكر. ويعتبر كشركاء على الخصوص، الاشخاص:

-الذين توسطوا، بصفة غير قانونية، في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيما في الخارج.
-الذين حصلوا باسمهم قسيما تعود الى الغير.

8-تنتج عن العود المحدد في الفقرة 1 ادناه، بحكم القانون، مضاعفة الغرامة المقررة للجريمة الاولى، سواء كانت هذه الغرامات جبائية أو جزائية.¹

غير انه، فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فان الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة اضعاف هذه الرسوم من دون ان تقل، و تضاعف عقوبات الحبس المقررة للجريمة الاولى.

وان لصق ونشر القرار القضائي يؤمر بهما، في حالة العود، ضمن الشروط المحددة في الفقرة 4 ادناه.

1-يكون في حالة العود، كل شخص او شركة محكوم عليه بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون. يرتكب خلال أجل خمس سنوات بعد قرار الادانة، جريمة تطبق عليها نفس العقوبات.

¹ ايهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية و مدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة دكتوراه في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004/2005، ص 75.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

- لا تطبق، في اي حال من الاحوال، احكام المادة 31 من قانون العقوبات، على العقوبات المنصوص عليها في مادة الضرائب. ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في المقطع الرابع من الفقرة 8 و في الفقرة 4 من هذه المادة.

- ان العقوبات المقررة من اجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع مهما كان نوعها.

- فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة ان تامر بان قرارها يجب ان ينشر برمته او بملخص في الجرائد التي تعينها و يلصق في الاماكن التي تبينها، و الكل يكون على نفقة المحكوم عليه.¹

سادسا: عقوبات قانون الاجراءات الجبائية :

نصت المادة 48 من هذا القانون على انه: " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها فكل شخص او شركة ترفض منح الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 63 الى 46 اعلاه، و التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع او تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها".² كما نصت المادة 63 من قانون المالية على ما يلي: " في حالة تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 6/886 من ق ض م، تطبق عليهم غرامة جبائية ، و تطبق نفس الغرامة عندما يتضح ان المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة".

¹المواد 69، 682 من قانون التسجيل.

²المادة 48 من قانون الاجراءات الجبائية.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

ثانيا - المصادرة:

نص على عقوبة المصادرة في قانون الضرائب غير المباشرة و هي اجراء يهدف الى تمليك السلطات العامة أشياء و مبالغ ذات الصلة بجريمة ما قهرا لمالكها او صاحبها بغير مقابل، كما نصت المادة 63 من قانون العقوبات¹ على تعريفها، فالمصادرة تعني نقل ملكية مال او اكثر الى الدولة ،فالأشياء المصادرة تؤول الى المجني عليه او الى خزنة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من اضرار.

ولقد نصت على المصادرة كذلك في القوانين الجبائية في نص المادة 383 من قانون الضرائب غير المباشرة على انه: " ان المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 381 و 386 اعلاه، تؤدي في جميع الحالات، الى مصادرة الاشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع ادناه. وتصادر ايضا الاجهزة او اجزاء الاجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة او التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 46 و 44 من هذا القانون.

و تعتبر كأشياء او وسائل للتزوير، ليس فقط الاشياء الخاصة بالتزوير، و لكن كذلك الاجهزة و الاوعية و الآلات و الاواني غير المصرح بها و المستعملة في كميات الصنع او الحيازة و كذلك العربات او الوسائل الاخرى المستعملة في نقل الاشياء المحجوزة." كما نصت المادة 316 من قانون الضرائب غير المباشرة على انه: " ان استعمال طوابع مزورة او مستعملة من قبل و كذلك بيع التبغ و عليه تلك الطوابع يمكن ان يؤدي الى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 829 و 862 من قانون العقوبات."² و بالرجوع الى احكام

¹-المادة 63 من قانون العقوبات.

²-المواد 383، 316 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

المادتين 829 و 862 من قانون العقوبات نجدها تؤدي بنا الى تطبيق احكام المادة 861 من نفس القانون و هو الحكم بالمصادرة.¹

غير انه لا يكون قابلا للمصادرة حسب نص المادة 63 من قانون العقوبات ما يلي:

-محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الاولى للمحكوم عليه ان كانوا يشغلونه فعلا.

- المداخل الضرورية لمعيشة الزوج واولاد المحكوم عليه وكذلك الاصول الذين يعيشون تحت كفالته.

كما ان المصادرة لا تشمل الاشياء المملوكة للغير الا اذا تعلق الامر بتدبير من تدابير الامن قضى به وفقا لأحكام المادة 83 من قانون العقوبات او بنص صريح في القانون.
الفرع الثاني:العقوبات الجزائية.

تنقسم العقوبات الجزائية الى نوعان من العقوبات المتمثلة في العقوبات الاصلية تتمثل في الحبس والغرامة المالية، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

أولاً: العقوبات الأصلية

اتفقت اغلب النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس من سنة الى خمس سنوات كل من تملص او حاول التملص كلياً او جزئياً من وعاء الضريبة او تصفيتها او دفع ضرائب او رسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناوارة و طرق تدليسية او

¹ سيد شوريحي عبد المولى، مواجهة الجرائم الإقتصادية في الدول العربية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2007/2006، ص 84.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

احتياطية، غير انها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المكلف المتهرب كالاتي:

-الحبس من شهرين الى ستة اشهر و غرامة مالية. او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها.

-الحبس من سنتين الى خمس سنوات و غرامة مالية.

وتعاقب المادة 311 من قانون الضرائب غير المباشرة كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص او محاولة التملص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة او الرسوم او التصفية او دفع الضرائب التي هو خاضع لها وذلك بغرامة ،وبالحبس من سنة الى خمس سنوات او بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

على ان هذا الحكم لا يطبق في حالة الاخفاء الا اذا كان هذا الاخير يتجاوز 6/62 المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ مالي ¹.

وتنص المادة 669 من قانون التسجيل: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص او حاول التملص كليا او جزئيا من وعاء الضريبة او تصفيتها او دفع ضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية، بغرامة جزائية ، و الحبس من عام الى خمسة اعوام، او بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير انه لا يطبق هذا التدبير في حالة الاخفاء الا اذا كان هذا الخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ رسم يساوي او يفوق .

¹-المادة 311، قانون الضرائب غير المباشرة ،المرجع السابق .

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات المقررة لها.

و من اجل تطبيق الفترتين السابقتين، تعتبر، على الخصوص، كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره او القيام بمناورات اخرى على عرقلة تحصيل اي نوع من الضرائب او الرسوم التي هو مدين بها.

8-تتابع المخالفات المشار اليها في المقطع الاول اعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية امام الجهة القضائية المختصة، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 626 من قانون الاجراءات الجبائية".¹

و من خلال هذه النصوص نلاحظ ان هذه العقوبات لا تطبق فقط على الفاعل الاصلي و انما تمتد الى الشريك التي تطبق عليه نفس الجزاءات المطبقة على مرتكبها و ذلك حسب المادة 13 /6من قانون الطابع الي تنص على: تطبق على الشركاء في المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم من دون المساس، عند الاقتضاء، بالعقوبات التأديبية المقررة ضد الأعوان العموميين، و ان تحديد الشركاء في الجنايات و الجرح المحدد بموجب قانون العقوبات، يطبق على الشركاء في المخالفات المشار اليها في المقطع الاول من المادة 16 اعلاه.

ويعتبر كشركاء الاشخاص الآتي ذكرهم:

-الاشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية من اجل تحويل القيم المنقولة او لتحصيل القسيمات في الخارج.

-الاشخاص الذين قبضوا بصفة غير قانونية باسمهم، قسيمات يملكها الغير ،وكذلك نصت المادة 682 من قانون الرسم على رقم الاعمال على: ان المساهمة في اعداد او استعمال وثائق

¹سيد شوريجي عبد المولى،المرجع السابق،ص 106.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات المقررة لها.

او معلومات يعتبرها غير صحيحة اي رجل اعمال، او خبير، او على العموم، اي شخص او شركة تتمثل مهنتها في مسك حسابات عدة زبائن او تساعد على مسكها، يعاقب عليها بغرامة جبائية تحدد بالمبالغ، وهكذا بزيادة الى مبلغ الغرامة بالنسبة لكل مخالفة جديدة، دون الحاجة الى التمييز بين المخالفات المرتكبة لدى مكلف او مدين واحد، وتلك المرتكبة لدى عدة مكلفين او مدينين، و اذا تمت بالتتابع او في آن واحد. و علاوة على ذلك يمكن ان تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 667 من هذا القانون، على المخالفين الذين تثبت مسؤوليتهم في اعداد او المشاركة في اعداد موازنات و جرود، و حسابات و وثائق خاطئة بمختلف انواعها لإقرار اسس الضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم.¹

ثانيا - العقوبات التكميلية:

نجد ان القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية الى جانب العقوبات الاصلية و ذلك من خلال المادة 1/121 من قانون الضرائب المباشرة التي تضمنت ما يلي: " ان العود في اجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية او جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الاولية، و ذلك دون الاخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص اخرى) المنع من ممارسة المهنة و العزل من الوظيفة و غلق المؤسسة.

ان لصق اعلان الحكم و نشره يؤمر بها، ضمن الشروط المحددة في المقطع 4 أدناه، و ذلك في جميع الحالات المنصوص عليها في هذا المقطع".²

¹المادة 662، قانون الرسم على رقم الاعمال.

²-المادة 121 في فقرتها 1 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات

المقررة لها.

كما نصت المادة 612 من قانون الرسم على رقم الاعمال على: "يترتب وجوبا عن العود، كما هو محدد في المادة 616 ادناه، مضاعفة العقوبات الجبائية منها و الجزائية، المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الابتدائية، و هذا دون الاخلال بالعقوبة الخاصة المنصوص عليها في نصوص اخرى.

غير انه، تكون الغرامة المستحقة، في حالة العقوبات الجبائية القابلة للتطبيق على الحقوق المهربة، مساوية دائما لثلاث مرات مبلغ هذه الحقوق.

وفي حالة العود، يعاقب على المخالفات، المنصوص عليها في المادتين 666 و 664، بالحبس لمدة تتراوح بين ستة ايام و ستة اشهر. وتضاعف عقوبات الحبس المنصوص عليها، بالنسبة للمخالفة الابتدائية.

يؤمر بتعليق الحكم و نشره، وفق الشروط المحددة في المادة 616 من هذا القانون، في جميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة".

بالإضافة الى نص المادة 364 من قانون الضرائب غير المباشرة الذي ينص: "ان العود المحدد في المادة 367 ادناه، تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة الغرامات الجبائية و الجزافية المقررة بالنسبة للمخالفة الاولى و ذلك الاخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في اماكن اخرى مثل الحبس، الغزل من الوظيفة، المنع من مزاوله المهنة، غلق المؤسسة.¹

غير انه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي ثلاث اضعاف هذه الرسوم.

¹ جعفر محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 112.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و الجزاءات المقررة لها.

وتضاعف عقوبات الحبي التي من المحتمل إقرارها بالنسبة للمخالفة الاولى.

و ان لصق اعلان الحكم او نشره يؤمر بهما في جميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة، ضمن الشروط المحددة .

وعليه من خلال ما سبق ذكره من خلال النصوص القانونية نجد ان العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة النشاط في حالة العود، ويكون الحكم بها اجباريا ويصل حتى غلق المؤسسة والذي يكون مؤقتا او كليا.

كما نصت كذلك على نشر وتعليق الحكم وتعتبر هذه العقوبة من اخطر العقوبات السالبة للحقوق، و ذلك من تمت إدانته بتهمة الغش الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري.¹

¹ عدو عبد القادر، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، نظرية الجزاء الجنائي، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 79.

الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي و

الجزاء المقررة لها.

خلاصة الفصل:

إن المكلف بالضريبة يلجأ إلى طرق تدليسية كثيرة و متنوعة للتملص و التخلص من أداء الضريبة و التي يصعب على المراقب الكشف عنها بسهولة و من أجل السيطرة على هذه التحايلات و للتخلص من ظاهرة الغش الضريبي يجب على إدارة الضرائب أن تسعى إلى توفير أهم الوسائل و الإجراءات الضرورية للكشف عنها و اثباتها من خلال الاستعانة بالنصوص القانونية لضبط و محاولة التخلص من هذه الظاهرة بشتى الطرق.



إن الضغط الضريبي يؤدي الى انتشار جريمة الغش الضريبي و التهرب من أداء الضريبة، الأمر الذي يستدعي من الدولة التدخل لمكافحة مثل هذه الجرائم، فإن لم تتمكن من القضاء عليها نهائيا وجب عليها على الأقل اتخاذ اجراءات للتحقيق فيها و التقليل من حدتها، لان القضاء عليها شبه مستحيل.

فيجب على الدولة فرض غرامات مالية مشددة في مواجهة المكلفين بالضريبة في حالة اللجوء الى طرق احتيالية للتخلص من أدائها، و ذلك بغية الحد من انتشار ظاهرة الغش الضريبي، و من اجل تحقيق هذا الغرض يجب أن توجد عزيمة جادة منك كل الأطراف و على جميع المستويات(مشروع، إدارة، مكلف من خلال الوقاية من الغش الضريبي بسن نصوص قانونية بسيطة و سهلة لا تحتاج الى تأويل سواء من ناحية الإدارة، بأن تفرض على المكلف اجراءات هو في غنى عنها، أو من ناحية المكلف بأن يلجأ الى تصرفات من شأنها أن تعرقل مهمة الإدارة لذلك يجب خلق نظام جبائي بسيط يتماشى و التغييرات الاقتصادية و الاصلاحات الجبائية، و على المشرع أن يعمل على تحقيق العدالة الجبائية عن طريق توزيع الأعباء الضريبية على كافة الطبقات الاجتماعية.

ومن خلال هذا البحث المتواضع يمكننا القول أن الصعوبات التي نجمت عن تطبيق النصوص التشريعية أدت الى تطور و تشعب ظاهرة الغش الضريبي، رغم الاصلاحات الجبائية المتمثلة في إعادة النظر في كل من هياكل الإدارة الجبائية و في تطبيق اجراءات صارمة و فعالة لمحاولة الحد من انتشار هذه الظاهرة والتي أدت الى عدم التوازن في ميزانية الدولة نظرا لنقص الإيرادات.

الخاتمة :

و من بين التشريعات الجبائية التي تولدت عن هذه الإصلاحات حلول نظام وحدة الضريبة محل نظام الازدواجية، إنشاء ضريبة جديدة تتمثل في الضريبة على القيمة المضافة و الانخفاض في معدلات الضريبة.

ومما سبق يمكن استخلاص أنه لا يمكن التحكم في الضريبة وضمان دخولها إلا بوجود إدارة جبائية تتمتع بدرجة عالية من الكفاءة، وحتى يتحقق هذا لا بد من توافر الوسائل البشرية من محققين ومراقبين.

من دراستنا لموضوع الغش الضريبي استنتجنا النتائج التالية:

-رغم الجهود التي تبذلها إدارة الضرائب من أجل تحصيل الضرائب إلا أن المكلفين بالضريبة دائما يسعون الى الغش في الحسابات أو التهرب من دفعها.

-عدم وجود توعية للمكلفين بالضريبة وعدم فهمهم لدورها لتحسين ميزانية الدولة تعد من أهم الصعوبات التي تواجهها إدارة الضرائب.

-إن الرقابة الجبائية لا يمكنها معالجة كل سلبيات التي تخلفها ظاهرة التهرب والغش الضريبي وذلك بسبب صعوبات التي تواجهها عند قيامها بالتحقيقات الجبائية.

-التوصيات والمقترحات:

-محاولة استرجاع الثقة بين المواطن والإدارة الجبائية.

-محاولة معرفة آراء المكلفين بالضريبة حول ظاهرة الغش الضريبي.

-العمل على تطوير أداء الإدارة الجبائية من حيث الاجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة ومن حيث تحديد الوعاء الضريبي وتحصيله وتزويد الإدارة الجبائية بوسائل مادية وبشرية ملائمة من أجل تحسين أداءها.

-ضرورة تكثيف الرقابة المحلية والتحقيق في المحاسبة وضرورة زيادة اليد العاملة المتخصصة في هذا المجال وتكوينهم.

وفي الاخير يمكن القول أن انجع طريقة للتخلص من ظاهرة الغش الضريبي و محاربتها وجود جهاز رقابي فعال سواء على مستوى الاجراءات و العقوبات أو على مستوى وسائل التدخل الإدارة الجبائية و توفير امكانيات مادية أو بشرية معتبرة لها. تفعيل دور الاستعلام المالي في المكافحة، والوقاية من الغش الضريبي بحيث تستحدث صفة "المخبر الشجاع" في قانون الإجراءات الجبائية سواء كان شخص طبيعي أو معنوي عام أو خاص حول الجرائم المالية لاسيما منها الغش الضريبي، بحيث يتمتع بحرية اللجوء للنياابة العامة مباشرة للإبلاغ عن وقوع حالة غش ضريبي خطير على أن يتم تحريك الدعوى العمومية بناءا على ذلك، دون أن تتمتع النياابة العامة بالسلطة التقديرية في ملائمة ذلك، مع الالتزام بسرية التحقيق، و ضمان الحماية القانونية للمخبر مثل تلك المقررة لأعوان العدالة أو الشهود في الدعوى العمومية، إضافة لمنح المخبر نسبة معينة من المبالغ المالية المسترجعة يحددها التشريع.



أولاً: النصوص القانونية.

- الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المعدل والمتمم .منشور ج.ر العدد 102.
- الأمر رقم 66-156 ممضي في 21 شوال عام 1445 الموافق 30 افريل 2024، يتضمن قانون العقوبات، ج.ر. عدد 30 .
- أمر رقم 76 - 105 ، مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر سنة 1976 ، يتضمن قانون التسجيل ، ج.ر العدد 49 .
- قانون رقم 22/23 مؤرخ في 11 جمادى الثانية عام 1445 الموافق 24 ديسمبر سنة 2023 قانون المالية لسنة 2024 ، ج.ر رقم 86.

ثانياً: الكتب.

- 1- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة الرابعة عشر، دارهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2014.
- 2- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص الأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة، طبعة 16 ،الجزائر، بدون سنة.
- 3- فارس السببتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومه، الجزائر، .2008
- 4- بارش سليمان، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري المتابعة الجزائية، الدعاوى الناشئة عنها وإجراءاتها الأولية، دار الهدى الجزائر، ج 1، 2007 .
- 5- فوزي عطوي ،المالية العامة- النظم الضريبية و موازنة الدولة ،بدون طبعة، منشورات الحلبي الحقيقية، لبنان ،.2003
- 6- جعفر محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004 .

⁻⁷ حسن حلف فليح ،المالية العامة ،الطبعة الاولى، بدون دار النشر ،1980.

8- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر ، مجلة الباحث، عدد 2 ،سنة 2003 .

9- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008..

⁻¹⁰ نبيل صقر ،الوسيط في شرح العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية و التهريب ،بدون طبعة، دار الهدى للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر،2013.

⁻¹¹ سيد شوريجي عبد المولى،مواجهة الجرائم الاقتصادية في الدول العربية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2006.

12- عدو عبد القادر، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، نظرية الجزاء الجنائي، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2013 .

ثالثا: الأطروحات والمذكرات الجامعية

1- الأطروحات الجامعية :

1- أ وهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة دكتوراه في القانون والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2004/2003 .

2- ايهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية و مدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة دكتوراه في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005/2004.

3- طباش عز الدين، النظام القانوني للخطأ غير العمدي في جرائم العنف، أطروحة الدكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2015/2014 .

⁻⁴ طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2013/2012 .

⁻⁵ سليمة عزوز ، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم القانونية و السياسية ، جامعة محمد بوضياف تخصص قانون جنائي للاعمال ، سنة 2021/2020.

2- المذكرات الجامعية.

⁻¹ ادريس خوجة لخضر ، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجنائي الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر جامعة في العلوم الدكتور مولاي و الطاهر ، كلية الحقوق و العلوم السياسية القانونية الادارية ، تخصص علوم جنائية ، ولاية سعيدة ،سنة 2014/2013 .

⁻² أولعربي جمال ، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجنائي الدولي ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، سنة 2018/2017 .

⁻³ قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في القانون الجنائي، كلية الحقوق، جامعة خيضر محمد، بسكرة، 2015/2014 .

⁻⁴ يدو لويزة، قاري حياة ، الغش الضريبي و آليات مكافحته، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة آكلي محند أولحاج ،البويرة، 2018/2017 .

⁵⁻ نادية بولجة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي- وزو ،2011/2012.

⁶⁻ فرحات سليمة، صبايحي فائزة ،جريمة الغش الضريبي ،مذكرة مكملة لنيل متطلبات شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة آكلي محند اولحاج- البويرة ،2016/2017 .

⁷⁻ نور الدين عشي ،جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر- شعبة الحقوق- تخصص قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة العربي بن مهدي- أم البواقي ،سنة 2015/2016 .

رابعاً: المقالات.

¹⁻ بن أعراب محمد، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعة الإدارية في الجزائر، الملتقى الوطني حول قانون، الإجراءات الإدارية، واقع وأفاق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 21 أكتوبر 2015 جامعة مولود معمري تيزي وزو 2015 .

²⁻ فرحي محمد، سياسة الاعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وأثارها الاجتماعية و الاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الديوان الوطني لأشغال التربوية، 2003 .

³⁻ سمية براهيم، ميادة بلعياش ، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مركز دراسات الوحدة العربية، 2014.

⁴⁻ معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائرية في مجال الغش الضريبي ، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- كلية الحقوق، العدد 8، سنة 2015/2016.

رابعاً : المجالات القانونية .

1- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، عدد 2، د ب ن،
2000.

2- زروال عبد الحميد، الضرر، مجلة المحاماة، منظمة المحامين، العدد الأول، تيزي وزو،
2004.



فهرس المحتويات

	البسمة .
	الإهداء .
	كلمة شكر .
06.....	المقدمة
08.....	الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي
10.....	المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي
12.....	المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي وأسبابه
14.....	الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي
16.....	الفرع الثاني: أسباب الغش الضريبي
18.....	المطلب الثاني: طرق الغش الضريبي
22.....	الفرع الأول: الطريقة الحسابية
24.....	الفرع الثاني: الغش بتخفيض الإيرادات
28.....	الفرع الثالث: الغش عن طريق العمليات المادية والقانونية
33.....	المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي
35.....	المطلب الأول: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي
37.....	الفرع الأول: تعريف الركن المادي في جريمة الغش الضريبي
42.....	الفرع الثاني: أمثلة عن صور نشاط الركن المادي
44.....	المطلب الثاني: الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي

- 47.....الفرع الأول: القصد الجنائي العام
- 49.....الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص
- 52.....الفرع الثالث: الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي
- الفصل الثاني: الاجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي والجزاءات المقررة لها
- 55.....
- 57.....المبحث الأول: الاجراءات المتبعة للكشف عن جريمة الغش الضريبي
- 58.....المطلب الأول: إثبات جريمة الغش الضريبي
- 65.....الفرع الأول: الاشخاص المؤهلة لإثبات جريمة الغش الضريبي
- 68.....الفرع الثاني: صلاحيات هؤلاء الاشخاص لإثبات جريمة الغش الضريبي
- 70.....المطلب الثاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي
- 72.....الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة للفصل في جريمة الغش الضريبي
- 73.....الفرع الثاني: شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي
- 74.....المبحث الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي
- 75.....المطلب الأول: تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي
- 75.....الفرع الأول: مسؤولية الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي
- 76.....الفرع الثاني: مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي
- الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير في جريمة الغش الضريبي
- 78.....
- 79.....المطلب الثاني: العقوبات المقررة في جريمة الغش الضريبي
- 80.....الفرع الأول: العقوبات الجبائية
- 82.....الفرع الثاني: العقوبات الجزائية

83.....الخاتمة

الملخص :

جل التشريعات الضريبية إلى توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف أثناء ربطها، وذلك عن طريق حماية حقوق المكلف بالضريبة، وبالمقابل فرضت نفس النصوص القانونية التزاما على عاتق المكلف بالضريبة والتي ترتب عقوبات جبائية وأخرى جزائية جراء سعى المكلفون بها إلى التملص من أدائها لعدة اعتبارات أهمها غياب ثقافة المواطن من سلوكيات المكلفين التي تقتضي تحمل الأعباء العامة والتضامن من أجل المصلحة العامة للأفراد داخل المجتمع، مما استدعى التصدي لهذه الظاهرة باستعمال شتى الوسائل للحد منها.

الكلمات المفتاحية :

الضريبة ، الجريمة الضريبية ، الغش الضريبي ، المصلحة العامة.

Summary :

Most of the tax legislation seeks to consolidate the relationship between the tax administration and the taxpayer during its connection, by protecting the rights of the taxpayer, and in return, the same legal texts imposed an obligation on the taxpayer, which imposes tax and other penal penalties as a result of the taxpayers' efforts to evade their performance for several considerations, the most important of which is the absence of a culture. Citizenship is one of the behaviors of taxpayers that requires bearing public burdens and solidarity for the general interest of individuals within society, which necessitated confronting this phenomenon by using various means to reduce it.

key words :

Tax, tax crime, tax fraud, public interest.