الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية الحقوق والعلوم السياسية

مذكرة نهاية الدراسة للحصول على شهادة الماستر

تخصص: دولة ومؤسسات

بعنوان:

الغش الجبائي وآثاره المالية والاقتصادية والاجتماعية

من تقديم الطالبين:

- نجاوي بلعباس
- شعوان سمير

تحت إشراف الدكتور:

سي موسى عبد القادر

أعضاء لجنة المناقشة:

د. سبتي عبد القادر..... رئيسا

د.سي موسى عبد القادر..... مشرفا

د. طنجاوي مراد ..... عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

"وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا"

صدق الله العظيم

طه:114.

إهـــــــــداء

اهدي ثمرة هذا العمل إلى:

والدتي حفظها الله ومدها في عمرها بمفور من الصحة والعافية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَـٰنِ الرَّحِيمِ

(وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيراً).

سورة الإسراء (24)

والى زوجتي المصون. والى ابنائي فلذة كبدي

شيماء- نجاح - صفاء - محمد ظريف

والى كل اخوتي واخواتي كل باسمه حفظهم الله

إلى كل أساتذة وزملاء حلقة الماستر تخصص"دولة ومؤسسات" (2019/2018)
كل باسمه وفقهم الله.

إلى كل من وسعهم قلبي ونسيهم قلمي

إلى هؤلاء جميعا يطيب لي أن اهدي هذا العمل تشريفا وتقديرا.

بلعباس نجاوى

إهـــــــــداء

اهدي ثمرة هذا العمل إلى:

من كلله الله بالهيبة والوقار الى من علمني معنى العطاء دون انتظار الى جدي الغالي

من علموني معنى الحياة واعطوني الحب والحنان وكان دعائهما سر نجاحي والداي الكريمين

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَـٰنِ الرَّحِيمِ

(وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيراً).

سورة الإسراء (24)

والى زوجتي المصون. والى ابنائي فلذة كبدي

هديل و مصعب

والى كل افراد عائلتي واقاربي كل باسمه حفظهم الله ورعاهم

الى صديقي ومرشد طريقي والمساهم بنجاحي سيادته الموقرة نفراجي بلقاسم

إلى كل أساتذة وزملاء حلقة الماستر تخصص"دولة ومؤسسات" (2020/2019) كل باسمه وفقهم الله.

إلى كل من وسعهم قلبي ونسيهم قلمي

إلى هؤلاء جميعا يطيب لي أن اهدي هذا العمل تشريفا وتقديرا.

شعوان سمير

كلمة شكـر

نحمد الله ونشكره على توفيقه ومنه وكرمه ونصلي ونسلم عل أشرف الأنبياء والمرسلين محمد صلّ الله عليه وسلم وعلى أله وصحبه أجمعين أما بعد:

لا يسعنـــا إلا أن نتقدم بالشـــكر الجـزيل للأستـــــاذ المشـــرف

"سي موسى عبد القادر " صاحب الفضل بعد الله على ما قدمه لنا من نصائح وتوجيهات قيمة ، فله منا كل التقدير والاحترام.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كافة أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية الذين أشرفوا علينا طيلة المسار الدراسي، والى إدارة الكلية وأعوانها الذين سهروا على توفير كل الظروف الملائمة للدراسة.

والى كل من ساعدنا من قريب ومن بعيد على إتمام هذا البحث.

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين وافقوا على مناقشة هذا العمل وتحملهم عناء القراءة والتصحيح

نجاوي بلعباس./ شعوان سمير

مقدمـــة

من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في تمويل ميزانيتها هي الجباية البترولية والجباية العادية، هذه الأخيرة تعتبر ثاني أهم العناصر في مالية الدولة، بل و أصبحت تعكس الصورة الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية لها في ظل التنازل السريع في اسعار النفط وكذا اتجاه العالم الى الطاقات البديلة مما جعل الاقتصاديين والسياسيين على حد سواء يركزون على الجباية العادية ، فهي أداة لمعالجة دورات الركود والتضخم الاقتصادي. وكذلك هي تعكس صورة التوجه السياسي لبلد ما، وهي أيضا أداة لتحقيق العدالة الاجتماعية والحد من التفاوت الصارخ في توزيع ألثروات كل هذه الأدوار المهمة للجباية العادية، تجعل التهرب من دفعها تهديما لإمكانيات الدولة، وحائلا دون تحسين المستوى المعيشي للأفراد و كابحا لعجلة التنمية الاقتصادية، وهنا تظهر أهمية محاربة هذه الظاهرة والبحث عن الطرق الكفيلة للحد من انتشارها

لقد نتج عن فرض الضرائب بسبب التوسع في المشاريع الذي صاحب ظهور النظريات الاقتصادية الحديثة إلى عدم تمكن الأفراد من الادخار فأدى بهم هدا إلى الشعور بالخوف من المستقبل مما أدى بهم الأمر إلى التمرد وعصيان القوانين الضريبية معتمدين في دلك على كل وسائل الغش من أجل درأ الخطر الذي يحف بهم معتقدين بأنها وسيلة شرعية لمحاربة مغالاة الدولة في فرضها للضريبة

ولهذا تطرقنا في عملنا هذا إلى الغش الجبائي وارتأينا اختيار هدا العنوان لكـــونه ذو أبعاد ثلاث فهو إما يقصد به : ظاهرة الغش الجبائي أو جريمة الغش الجبائي أو مكافحة الغــش الجبائي. لكون المشرع الجزائري لم يفرق بينهما واستعمل مصطلح الغش الضريبي للتعبير عن الغش الجبائي ولدلك فإنه في هدا الموضوع لم يتم التفرقة بينهما فتارة نستعمل مصطلح الغــش الجبائي و تارة أخرى الغش الضريبي للدلالة على الغش الجبائي و بذلك يكون هذا العـــــمل ذو نظرة شاملة لجميع هذه الأبعاد.

اسباب اختيار الموضوع

دفعنا الى اختيار هذا الموضوع سبب ذاتي وهو الرغبة والميول في البـــحث في المواضيع ذات العلاقة بالجرائم التي تستهدف المال العام ، ولسيما تلك التي تتعلق بالمـــــــجال الضريبي او الجبائي ، نظرا لافتقار المكتبة الوطنية لمثل هذه البحوث العلمية بالرغم من اهمية البحث في مثل هذه المواضيع التي تترتبط بتمويل الخزينة العامة وايضا مثل هذه المواضيع التي ترتبط بتمويل الخزينة العامة، خاصة في ظل الأوضاع الاقتصادية الراهنة التي تتميز بتراجــع أسعار البترول في السوق الدولية، الأمر الذي أثر على المداخيل المالية للدولة، و انعكس سلــبا على مختلف جوانبها الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، لذلك فإن

الاهتمام بدور الجـــــباية العادية في تمويل الخزينة العمومية عوضا عن الجباية البترولية أصبح من المسائل الاستراتيجية التي يجب أن تحظى بالاهتمام، و البحث العلمي.

اهمية الموضوع

يواكب موضوع هذه الدراسة التغيرات ، والاصلاحات التي عرفتها الجزائر في مسار محاربة الفساد، والجريمة الاقتصادية ، واستجابة لالتزاماتها الدولية في مختلف الاتفاقيات التي صادقت عليها .

وفي الناحية النظرية تتمثل اهمية هذا البحث من خلال تحليل مفهوم الغش الجـبائي وتميزه عن مفاهيم مشابه له ثم البحث في اسبابه ، ونتائجه واثاره الوخيمة.

اما من الناحية القانونية من خلال ابراز الطبيعة القانونية تم التعرض لخصوصية تكيفها القانوني و هذا بالتركيز على اركانها ثم وسائل قمعها، واهمية العقوبات المقررة لها.

اهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة للتعرض لموضوع النظام القانوني لجريمة الغش الجبائي ، ويبدأ ذلك باعطاء نظرةشاملة لظاهرة الغش الجبائي ثم وضعها في اطارها القانوني الذي يندرج في الاطار العام للجريمة الاقتصادية.

المنهج المتبع

من اجل الاحاطة بكل جوانب موضوع دراستنا ، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي للبحث ، فالمنهج الوصفي من خلال وصف ظاهرة الغش الجبائي واثارها ، والمنهج التحليلي كان في تحليل جريمة الغش الجبائي لابراز اركانها والعقوبات المقررة لها ،

الصعوبات

غير أنه ونحن بصدد البحث في هذا الموضوع واجهتنا عدة صعوبات يمكن حصرها في:

ـ قلة المراجع المتخصصة اولا وصعوبة الحصول عليها بسبب جائحة كورنا – كوفيد19، فجل المراجع المتحصل عليها والمعتمدة في هذا البحث هي مراجع عامة باستثناء النصوص القانونية وهذه الأخيرة تستدعي التحليل والمقارنة مما تشكل تحديا آخر وجب مواجهته.

ـ استغراق وقت طويل في إعداد البحث من الناحية المنهجية، لاسيما خطة البحث، المقدمة، الخاتمة وكيفية التهميش.

وقد اعتمدنا في هدا العمل على مختلف النصوص القانونية للإجابة على الإشكاليات التالية :

*ما مدى فعالية التشريع الجزائري في مكافحة الغش الجبائي ؟

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

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

*وما هي مختلف الآثار التي يخلفها على مختلف الأصعدة؟

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

*هل العقوبات والجزاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي كفيلة لدحض او التقليل من هذه الظاهرة؟ وماهي السبل الكفيلة من غير العقوبات التي يمكن ان تحد من تفاقم هذا الظاهرة التي تنخر الاقتصاد الوطني ؟

وللإجابة على هذه الأسئلة، فانه تعين اقتراح الخطة التالية:

خطـــة البحـــــث

المقدمـــــــة

الفصل الاول: الاطار العام لظاهرة الغش الجبائي ،اركانه وآثاره

المبحث الاول:ماهية الغش والتهرب الجبائي.

المطلب الأول:مفهوم الغش الجبائـــي وانواعه.

الفرع الاول:تعريف الغش الجبائي.

الفرع الثاني:أنواع الغش الجبائي.

المطلب الثاني:مفهوم التهرب الجبائي و أنواعه.

الفرع الاول:تعريف التهرب الجبائي.

الفرع الثاني:أنواع التهرب الجبائي.

الفرع الثالث :الفرق بين الغش والتهرب الجبائي

المطلب الثالث: اسباب الغش الجبائي

الفرع الاول: الأسباب المتعلقة بالمكلف

الفرع الثاني: الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الجبائي

الفرع الثالث :الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة

الفرع الرابع :الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية

المطلب الرابع: آثار ظاهرة الغش الجبائي

الفرع الاول: الاثار المالية والاقتصادية

اولا :الأثارالمالية

ثانيا: الآثار الاقتصادية

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية والآثار على فعالية النظام الضريبي

اولا :الآثار الاجتماعية

ثانيا: الآثار على فعالية النظام الضريبي

المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الجبائي.

المطلب الاول: الركن الشرعي

المطلب الثاني :الركن المادي

الفرع الاول :إستعمال طرق احتيالية

الفرع الثاني: التملص من الضريبة

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

الفرع الرابع: المحاولة في جريمة الغش الجبائي

المطلب الثالث :الركن المعنوي

الفرع الاول :القصد الجنائي العام

الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص

الفصل الثاني: الوسائل القانونية لقمع جريمة الغش الجبائي في القانون الجزائري

المبحث الأول: الوسائل الادارية لقمع جريمة الغش الجبائي.

المطلب الأول: معاينة جريمة الغش الجبائي

الفرع الاول :الأشخاص المؤهلون لإثبات الغش الجبائي

الفرع الثاني :صلاحيات الأشخاص المؤهلون لإثبات الغش الجبائي

المطلب الثاني :الرقابة الجبائية

الفرع الاول: السند القانوني للرقابة الجبائية

الفرع الثاني: أشكال الرقابة

الفرع الثالث: واجبات وضمانات المكلف بالضريبة

المطلب الثالث: الأليات الغير جزائية لمكافحة ظاهر الغش الجبائي.

الفرع الأول :على مستوى التشريع.

الفرع الثاني :على مستوى الإدارات الجبائية.

الفرع الثالث :تحسين الإمكانيات البشرية و المادية.

الفرع الرابع :تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف.

المبحث الثاني: الوسائل القضائية للممارسة الدعوى الجزائية في جريمة الغش الجبائي

المطلب الأول:تحريك الدعوى العمومية

الفرع الاول :تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب

الفرع الثاني: مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى أو سحبها

المطلب الثاني: الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة الغش الجبائي و المركز القانوني لادارة الضرائب في الدعوى.

الفرع الاول: الجهة المختصة بالنظر في الدعوى

الفرع الثاني: موقع إدارة الضرائب في الدعوى

الفرع الثالث: تقادم الدعوى العمومية
المطلب الثالث: العقوبات المقرر لجريمة الغش الجبائي .
الفرع الأول :الأشخاص الخاضعون للجزاء
اولا: الفاعل الأصلي
ثانيا:الشخص المعنوي
ثالثا:الشريك
رابعا : المسؤول جزائيا عن فعل الغير
الفرع الثاني: الجزاءات المقررة في مجال الغش الجبائي
الفرع الاول :العقوبات الجزائية
الفرع الثاني:العقوبات الجبائية
الخاتمـــــــة.

الفصل الاول

الاطار العام لظاهرة الغش الجبائي ، اركانه واسبابه و اثاره

تمهيد:

لم يتفق فقهاء الجباية على تعريف شامل ودقيق لمفهوم الغش الجبائي، فقد استعملت ألفاظ متعددة نحاول من خلال دراستنا هذه التعرف عليها وبقدر الإمكان تحديدها. وإذا كان الغش الضريبي انتهاك ومخالفة للنصوص التشريعية الجبائية، تسمح للمكلف من التخلص من دفع ما عليه من ضريبة كليا أو جزئيا ،

كما تعد ظاهرة الغش الجبائي ظاهرة قديمة استفحت في جميع المجتمعات وأصبحت ذات بعد عالمي ،فهي لا تختص ببلد معين و لا باقتصاد معين ،و لكن اتساع سيطها بات مرتبطا بمستوى التطور الاقتصادي للبلد المعني، و بمدى صرامة النظام الجبائي المتبع و مرونته لذلك فإن أغلب النظم الجبائية الحديثة تتطلب قدرا من التضامن والتعاون بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية وهدا من خلال الوفاء بإلتزماته الجبائية اعتمادا على طريقة تقديم التصريحات و صحتها و التي تبقى متعلقة إلى حد بعيد بمدى تقبل و قناعة المكلف الفردية للنظام الجبائي .حيث أن عدم قناعته و تقبله لتشريعات نصوص الضريبة تدفعه إلى انتهاج بعض الأساليب و الطرق للتهرب من دفع الضريبة. دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية و هنا نكون بصدد "التجنب الضريبي".

كما قد يتخذ المكلف أساليب غير شرعية تتضمن مخالفة الأحكام و التشريعات الجبائية و هوما يعرف بالغش الضريبي .

وعليه فأن كلا من التهرب و الغش الجبائي لهما هدف مشترك و المتمثل في التخلص من دفع الضريبة . لذلك ارتأينا إعطاء مفهوم كل منهما على حدا بقصد التفرقة بينهما ثم التطرف الى اركان جريمة الغش الجبائي واسباب تفحله ثم الاثار الناجمة عنه .

المبحث الاول : ماهية الغش و التهرب الجبائي:

قد تختلف ظاهرة الغش الجبائي عن ظاهرة التهرب الضريبي ، فالاولى ينتهجه فيها المكلف بالضريبة باختراق القوانين الجبائية من اجل التملص من الكلي او الجزئي للضريبة ، غير انها لا تختلف كثيرا بالنسبة لرجال الاقتصاد عن ظاهرة التجنب الضريبي ،والتي تتمثل انتهاج لمكلف بالضريبة بالطرق القانونية من اجل التملص الكلي او الجزئي للضريبة .

وعليه فإن كلا من الغش و التهرب الجبائي وسيلتين يلجأ من خلالهما الخاضع للضريبة إلى عدم أداء بو اجبه اتجاه الخزينة العمومية ،و مخالفة التشريعات الجبائية ،و عليه و نظرا للتداخل الكبير بينهما اي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين .ولانهما ظاهرتين تتشابهان في عدة نقاط فإنهما تختلفان أيضا في عدة نقاط أخرى.

ولإزالة هذا الغموض في التشابه والإختلاف بين هاتين الظاهرتين، سوف نتطرق في هذا المبحث بالتفصيل إلى تحديد مفهوم كليهما، مع بيان الفرق بينهما، وأيضا سنتطرق إلى توضيح أنواعهما .

المطلب الأول : مفهوم الغش الجبائي وانواعه

الفرع الاول : تعريف الغش الجبائي : يعتبر الغش الجبائي نوع من أنواع المقاومة ضد الضريبة ولقد اختلفت المفاهيم و التعاريف و تعددت فيما يتعلق بالغش الجبائي .إذ بات من الصعب تحديد تعريف شامل و دقيق للغش الجبائي ، لكن أجمع العديد من الاقتصاديين على أن الغش الجبائي هو تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون وهو عدم احترام إرادي "لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع "-[1]- فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة و بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة فالانتهاك لابد أن يكون إراديا و عمديا .

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

-ممارسة نشاط غير مصرح به .

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

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

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

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

-كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه(1) .

و عليه فإنه لا وجود للغش إلا بإثباته.

الفرع الثاني: أنواع الغش الجبائي.

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

(اولا): ينقسم الغش الجبائي حسب التعقد الى الغش البسيط و الغش المركب .

(ثانيا): ينقسم الغش الجبائي حسب المفهوم القانوني الى الغش المشروع و الغش غير المشروع .

(ثالثا) : ينقسم الغش الجبائي حسب الاقليم الى الغش المحلي و الغش الدولي

اولا: الغش الجبائي حسب درجة التعقد (الغش البسيط و الغش المركب)

أ) الغش البسيط :

الغش البسيط: ويعتبر كل تصرف أو خرق بسوء نية لاجل التخلص من الضريبة، و هو التصرف غير المشروع الذي يقوم به المكلف بالضريبة و عن قصد كأن يقدم تصريحات ناقصة أو عدم تقديمها كليا و قد عرفه J.C Martinez" كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة "

ذكر الغش البسيط ضمنيا في المادة 192 و 193 من قانون الضرا ئب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث أن الأفعال التي تعد غشا بسيطا تتمثل في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه أو التأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص، و تم تعديل هذه المادة ، و أخر هذه التعديلات كان بموجب قانون المالية لسنة 2013 حيث جاء في هذا التعديل((3))أنه يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة وفقا لأحكام المادة169 مكرر من قانون الاجرا ءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثين يوما، ابتداءا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام إلى إعادة إدماج الأرباح المحولة زئد غرامة قدرها25 في المئة من تلك الأرباح المحولة حسب أحكام المادة 141 من قانون .الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

---

(1) المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية طبقا لقانون المالية 2007 و 2008 صفحة 44 .

(2) خلف الله جميلة، جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري،مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص علوم قانونية، جامعة الدكتور طاهر مولاي ولاية سعيد ، سنة2017/2016، ص31

(3) المادة 2 من القانون 12-12 المؤرخ في 26سبتمبر2012 المتضمن لقانون المالية لسنة2013 جريدة رسمية رقم العدد72

ب) الغش المركب:

هو كل تزييف أو تدليس يقوم به المكلف بالضريبة للتخلص من دفع الضريبة كأن يخفض من رقم الأعمال أو يتاجر بدون فواتير ، أو يضخم النفقات ، و عليه فإن الغش المركب هو مناورة تهدف إلى طمس كل آثار السلوك المتبع من أجل تضليل أعوان الضرائب . وبصفة عامة حسب النصوص القوانين الجبائية الجزائرية خاصة المادة 56 من قانون الإجراءات الجزائية، المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 192 فقرة 2 و 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.(1)

تتمثل حالات الغش المركب في مايلي:

-إخفاء أو محاولة إخفاء من طرف الأشخاص للمبالغ والإيرادات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وبمعنى آخر البيع بدون فواتير.

-تقديم وثيقة خاطئة أو غير دقيقة لتدعيم ملف جبائي بهدف الاستفادة من امتيازات جبائية

-عدم تسجيل عمليات محاسبية أو تسجيل عمليات وهمية وغير دقيقة في سجل اليومية وسجل الجرد المنصوص عليها في المواد 9و 10 من القانون التجاري.

-تنظيم حالة عسر مالي ومحاولة منع عملية تحصيل الضرائب

-إصدار فاتورة وصل الحمل أو كل وثيقة ليس لها علاقة بعمليات حقيقية

ثانيا: الغش الجبائي حسب الاقليم (الغش المحلي و الغش الدولي):

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

ب) الغش العالمي : يكون الغش في هذه الحالة جد واسع بحيث يتم الغش وتجنب الإجراءات الجبائية لعدة دول ويتطور هذا النوع من الغش مع تطور حجم المبادلات الدولية من خلال تطور حجم المبادلات الدولية من خلال تطور مؤسسات متعددة الجنسيات منجهة، وتطور الضغط الجبائي من جهة أخر(2)يتمثل في تفادي دفع الضرائب داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجباية جذابة قصد التقليل من المداخيل المقتطعة . ارتفع الغش العالمي بسبب التطور الذي عرفته التبادلات الدولية

(1) حمي ميلود،قادري عبد الحميد، الغش الجبائي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس علوم قانونية ، جامعة د / مولاي طاهر ولاية سعيدة ، سنة2011/2010ص06.

(2) خلف الله جميلة، جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري، المرجع السابق ، ص3'

والسرعة الكبيرة في حركة رؤوس الأموال . و يمكن للغش الدولي من استعمال النصوص التشريعية و القانونية حيث لديها كل الحرية في فتح مقراتها في أي بلد توجد فيه تسهيلات جبائية .

يأخذ التهرب الضريبي الدولي عدة صور، و منها تصريح الشركات الخاضعة للضريبةعلى أرباح الشركات بأرباح ضئيلة في الدول التي يتميز نظامها الضريبي بجباية عالية ، أو متوسطة ، و في حالات أخرى يلجأ المكلف للتهرب الضريبي عن طريق تحويل نشاطه أو ميراثه إلى بلد أخر دون تحويل مقره الجبائي

المطلب الثاني : تعريف التهرب الجبائي و أنواعه.

الفرع الأول : تعريف التهرب الجبائي:

يمكن إعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي " :تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها ."

ويقصد بالتهرب الضريبي " : التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة و القانون [1]

ويعرف أيضا " : بأنه يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد إلى سلوك احتيالية للتخلص من عبئها، أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة "(2)

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

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

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

---

(1) حميد بوزيد: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005 ، ص 39

(2) خلف الله جميلة، جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري، المرجع السابق ن ص، 24

(3) مرسي السيد حجازي : مبتئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ط 5، الإسكندرية ، سنة2000ص9

(4) عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، مصر سنة2005ص479

(5) جامع أحمد:علم المالية (فن المالية العامة) (ج 1، دار النشر العربية ، ط 2 ، القاهرة، سنة 1975ص244

الفرع الثاني : أنواع التهرب الجبائي

"يعتبر التهرب الضريبي مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الاقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع،فإذا كان ذلك باستخدام أدوات مشروعة فيدخل في إطار التجنب الضريبي، وإذا كان بوسائل غير مشروعة فيدخل ضمن دائرة الغش الضريبي، يمكن اعتبار الغش الضريبي تهربا غيرمشروع[1]

أولا) التهرب المشروع:

يقصد بالتجنب الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين، كالبيع أو الشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها، فيتصرف بطريقة سلبية، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء، فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون

مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف تكون مكفولة دستوريا ومن ثم لا يسأل عن تصرفه السلبي لأنه لم ينتهك القانون[2]

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

ثانيا) التهرب غير المشروع: يعتبر هذا النوع خرقا مباشرا للقانون والتشريعات الجبائية وعلى عكس الحالة الاولى يصعب السماح فيها باعتبارها جريمة لان المكلف يعارض ويخرق القانون صراحة، وهي قمعية وذات عقوبات صارمة وفي هذه الحالة يقوم الخاضع للضريبة باللجوء إلى استعمال طرق و وسائل الاحتيال و الغش و ذلك تهربا من دفع الضريبة منتهكا في ذلك أحكام التشريع الجبائي و يتم ذلك بعدة طرق أهمها :

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

---

[1] نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر شعبة علوم قانونية ، جامعة العربي ن مهيدي ولاية ام البواقي سنة2016/2015 ص18

[2] نور الدين عشبي ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري المرجع نفسه ص18.

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

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

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

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

الفرع الثالث :الفرق بين الغش والتهرب الضريبي.

يتضح من خلال مفهوم التهرب والغش الضريبيين أنهما ظاهرتان تتشابهان في عدة نقاط تكمن في:

1) يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا من تصريح ضرائبهم من طرف الغير كالأجراء مثلا.

2)لهما هدف مشترك وهو التخلص من دفع الضريبة إما بصفة كلية أو بصفة جزئية.

3) يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية وكذا حرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات الجبائية

أما الإختلاف فيكمن في أن:

1) التهرب الضريبي يعتبر أسلوبا شرعيا أي أن المكلف يسعى إلى التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالقواعد والنصوص التشريعية من خلال إستعمال الثغرات القانونية .أما الغش الضريبي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية .([1])

المطلب الثالث :أسباب الغش الجبائي

يرجع انتشار الغش الجبائي إلى تضافر عدة أسباب والتي ترتبط بالمكلف نفسه وطبيعة النظـــــام الجبائي المطبق في البلاد وهذا بسبب الوضعية السياسية والاقتصادية، حيث يوجد حـــالة اللامبالاة والفوضى وعدم الاستقرار إضافة إلى نقص كفاءة الإدارة الجبائية إذ يوجد نقائص في هذه الأخيرة يكون حافزا لنفس ظاهرة الغش والتهرب، كنقص عدد المستخدمين خاصة أعوان الرقابة مقارنة مع عدد المكلفين والأهم هو نقص الخبرة والكفاءة لدى هؤلاء الأعوان. ومنه نشير إلى عدة أســـباب للتهرب الضريبي منها:

الفرع الاول :الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما يعود سبب الغش الجبائي إلى المكلف بحد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفـــسية

([1]) رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007 ص 24

وأخلاقية ومالية(1)

اولا:ضعف المستوى الخلقي:

ضعف المستوى الخلقي يحفز المكلفين على التهرب من أداء واجبهم الجبائي، وهذا يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

ثانيا:ضعف الوعي الجبائي:

يقصد بالوعي الجبائي" شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي من أعباء "في هذا المجال الإعلام يكون أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الجبائي، لأن ضعف الوعي الجبائي في المجتمع يعتبر سبب للغش الجبائي وهذا لاعتباراتهم الخاطئة بأن الضريبة تعتبر اقتطاع مالي دون مقابل، وكذا لاعتقاد المتهرب من الضريبة أن من يسرق هي الدولة(شخص معنوي)فهو لا يسبب ضررا لأفراد المجتمع ومن ناحية أخرى اعتقاده لعدم شرعية الضريبة وهذا من الوجه الديني عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام

ثالثا: الوضعية المالية السيئة للمكلف :الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو الغش الجبائي اعتقادا منه للتعويض عن الخسارة المالية التي لحقت به.

الفرع الثاني :الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الجبائي

من بين الأسباب التي تؤثر على الغش الجبائي نميز طبيعة التنظيم الفني الجبـــــائي، ومدى استقرار التشريع الجبائي.

اولا:تعقد النظام الجبائي:

نظرا لتعدد معدلات الرسوم والضرائب التي يخضع لها المكلف بالضريبة من جهة وتغيير المكلف الخاضع إلى كل نوع من الضرائب في كل مرة وهذا من جهة أخرى، فيجد المكلف نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة، فهذا يشكل صعوبات على المكلف الجبائي في تعامله مع النظام الجبائي ([2]).

ثانيا:عدم استقرار التشريع الجبائي:

إن عدم استقرار التشريع الجبائي راجع إلى التغيرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية الرئيسية والقوانين المالية التكميلية، مما خلف نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية.

(1) محمد رزقون ،عبد الحميد بوخاري ، اثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي وانعكاساته على التنمية المحلية في الجزائر ، الملتقى الوطني الاول حو اثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر ، تامنغست يومي29-30جانفي 2013

(2) عبد الحميد محمد القاضي ،مبادء المالية العامة، الدار الجامعية المصرية،1975،ص142

الفرع الثالث :الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة

من المعروف أن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد فهذا يقلل من سهولة الغش الجبائي، وفي هذه الحالة يتيح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين بسهولة، لكن بالنظر إلى الأمر الواقع نجد أن الوضعية الاقتصادية الوطنية المتسمة بانتشار اقتصاد السوق الموازية، تنتج عنها عدم ضبط سوق السلع والخدمات، كذلك عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد وهذه الظروف ساهمت في زيادة حجم الغش الجبائي بشكل واضح.

الفرع الرابع :الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية.[1]

تشكل الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الجبائي، بحيث ضعف كفاءة هذه الأخيرة، قد يؤدي لسهولة الغش الجبائي، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الجبائية في رقابتها إلى ضعف الأجور في الوظيف العمومي وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الجبائية، بالإضافة إلى ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الجبائية وهي ترتبط بالجانب الخلقي لموظف الإدارة الجبائية والتي تتمثل في الرشوة وهي أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الاقتصادي، ولا زالت الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الجبائي رغم التعديلات التي عرفها النظام الضريبي الجزائري.

المطلب الثالث : آثار الغش الجبائـــــــــــي

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

الفرع الأول: الآثار المالية و الاقتصادية.

اولا: الآثار الماليـــــة. يؤدي الغش الجبائي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة حيث يفوت على الدولة جزءا مهما من الموارد المالية ويرتب على ذلك عدم قيام الدولة بالانفاق العام على الوجه ألأكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى [2] وسائل تمويلية أخرى كإصدار النقد واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاجتماعي للبلد المعين

(1) محمد زرقون ، عبد الحميد بوخاري ، اثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي، مرجع سابق ذكره.
(2) محمد عباس محرزي: إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 510

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

ثانيا: الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما، لذلك يؤدي الغش الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب الغش الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام لذلك بحث من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية، من الآثار الاقتصادية الهامة الناتجة عن الغش الضريبي، نقص الأموال الخزينة العامة مما يجعل الدولة عاجزة عن تنفيذ المشاريع التي تعود بالمنفعة عمى المجتمع و بالتالي لن يكون في استطاعتها توجيه النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء الأنشطة المراد تشجيعها من الضريبة، و منحها بعض الإعفاءات الجبائية للمستثمرين، و من آثار الغش الضريبي القضاء على المنافسة، حيث أن المؤسسات المتهربة تقوي مكانتها بينما النزيهة منها و التي تقوم بواجباتها الجبائية تبقى تعاني من كثرة المشاكل المالية، إذ يؤدي التهرب إلى عدم توزيع الأعباء العامة و تحملها من طرف الممولين الأمناء دون المتهربين ، و تظهر أهم الآثارالاقتصادية الناجمة عن الغش الضريبي فيما يلي:(1)

- نقص الادخار العام.
- عجز الدولة عمى تشجيع المستثمرين و منحيم إعفاءات.
- ركود الاقتصاد.
- ارتفاع معدلات التضخم.
- إفساد المنافسة.
- عرقلة التقدم الاقتصادي
- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي
- التقليل من رؤوس الأموال الموجهة للاستثمار

(1)فرحات سليمة، صبايحي فايزة، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهاد ليسانس تخصص ادارة ومالية ، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة ، سنة2018/2017ص20

بالاضافة إلى ذلك فإن الغش الجبائي يعمل على إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني

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

الفرع الثاني : الآثار الاجتماعية والآثار على فعالية النظام الضريبي

اولا: الآثار الإجتماعية

يخل الغش الجبائي بفكرة العدالة في توزيع الضريبة، و تنتشر الطبقية في أوساط المجتمع، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تحترف الغش الجبائي، وعادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي بشراء عقا رات، و منقولات أو تمويل مشاريع اقتصادية.الأمر الذي يدفع المكلف النزيه للشعور بالغبن ، و تهتز ثقته في الدولة بسبب عجزها عن إيجاد آليات فعالة تسمح بامتصاص الأموال الضخمة التي يتم تداولها في السوق الموازية،و التي تساهم في تحقيق النفع الخاص، و تضر بالمجتمع بسبب اعتياد الفرد على احتراف الغش ، و الاحتيال، والتدليس لتحقيق الكسب السريع ، بحيث تنعدم الثقة و التوازن بين مختلف فئات المجتمع ، و ينخفض مستوى الإنفاق على الخدمات الأساسية ، إضافة لارتفاع مؤشرات الفقر و الأمية ، الهجرة سواء الداخلية أو الخارجية للبحث عن الثروة بكلالطرق الممكنة، و منها الطرق غير المشروعة، كالرشوة و الاختلاس ، و فرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك، و التي لا تؤثر على أصحاب الدخل المرتفع، و الأثرياء في المجتمع بقدر ما تؤثر سلبا على أصحاب الدخل المحدود، فالمساواة في دفع الضريبة بهذاالأسلوب لا يحقق العدالة الاجتماعية بل يساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، (1)إضافة إلى ذلك هذا ينجر عن الغش الجبائي الآثار الاجتماعية التالية :

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

ثانيا: الآثار على فعالية النظام الضريبي

يعتبر الغش الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن إنتشار الظاهرة يمس بمبادئ وأسس النظام

(1) بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، المرجع السابق ص39-40

(الجبائي، بحيث أن هذا الاخير يقوض مبدأ العدالة الضريبية، ويبتعد عن التكافل الإجتماعي.

فالنظام الجبائي يقوم على إستراتيجية محددة وعلى قاعدة بيانات تحليل، وإحصاء إقتصادي غير صحيح، الشيئ الذي يجعل الدولة تبني قراراتها وتحاليلها أو برامجها الضريبية، وفق إحصائيات بعيدة كل البعد عن الحقيقة المعاشة[1]

(1) نور الدين عشي، التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص قانون جنائي للاعمال، جامعة العربي ن مهيدي ام البواقي سنة2016/2015،ص39.

المبحث الثاني : أركان جريمة الغش الجبائـــــي :

تعتبر جريمة الغش الضريبي ظاهرة خطيرة أثرت سلبا على مالية الدولة و اقتصادها، لذلك سعت الدول جاهدة لمحاربتها بمختلف الوسائل و الطرق، اذ تتميزبطبيعة خاصة إذ بينما تطبق فيها العقوبة الجزائية بصفة اصلية توقع بجانبها عقوبات أخرى جبائية ولايمكن ان نقول عنها دعوى مدنية بل هي دعوى جبائية يراعى فيها عنصر التعويض المدني و هي الغرامات كما تتسم ايضا انه أجاز القانون التصالح فيها.

هذا من جهة ، ومن جهة ثانية فان جريمة الغش الجبائي كما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام تشترط توافر الركنين المادي و المعنوي للجريمة وكذا الركن الشرعي. وعلى العموم تتفق كل النصوص بشأن الجرائم الضريبية على تعريفها بأنها الجريمة التي تتضمن الاعتداء على مصلحة الخزينة العامة بالقيام بعمل و الامتناع عنه مما يؤدي إلى الإخلال بمصلحة ضريبية ويقرر القانون على ارتكابها عقابا [1]

المطلب الاول : الركي الشرعي لجريمة الغش الجبائي

تعتبر الشرعية الجزائية من العناصر الأساسية التي تقوم عليها التشريعات الجزائية، فهي عنـــصر أساسي لتقرير الجريمة، و الجزاء ، غير أن هذا المبدأ لم يبقى محافظا على أصوله التقليدية في مجال الجرا ئم ألاقتصادية حيث انحرف مبدأ الشرعية الجزائية عن القواعد العامة في الجريمة الاقتصادية ، و في إطار جريمة الغش الضريبي بقي محافظا على ملامحه التقليدى نص المشرع الجزائري على تجريم ظاهرة الغش الضريبي في عدة نصوص قانونية حيث ورد في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة عدة نصوص تجرم بشكل صريح لجوء لجوء المكلف لاستعمال طرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة

أكدت المادة(1 407 من هذا القانون على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمته، و يعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم افلاسه،

---

[1] د/، حسن عكوشن –مستشار بمحكمة الإستئناف-القاهرة- جرائم الأموال العامة و الجرائم الإقتصادية بالإقتصاد القومي – دار الفكر الحديث للطباعة و النشر -1973

[2]1 المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

أوضعه لعراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة أو الرسم المفروض على المكلف ، و حددت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال الطرق التدليسية[1]

المطلب الثاني : الركن المادي للجريمة

يعتبر الركن المادي الوجه الخارجي للجريمة او مظهرها والذي يختلف من جريمة الى اخرى وقد يمتد هذا الركن الى وقت مستمر فتكون هذه الجرائم من الجرائم المستمرة وقد يكون الركن المادي لا يتطلب استمرارا وتسمي في هذخ الحالة الجرائم الوقتية قد يتكون الركن المادي لاي جريمة من عدة اركان ويمكن ان نستنبط اركان جريمة الغش الجبائي من خلال النصوص المتمثلة الركن الشرعي وعليه فيتكون الركن المادي لجريمة الغش الجبائي من ثلاثة عناصر و هي [2]

-استعمال طرق إحتيايلة .

-التملص من الضريبة و الرسوم .

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

الفرع الأول :استعمال طرق إحتيايلة

لم يتطرف القانون الجبائي إلى تعريف طرق الاحتيال و التدليس على غرار القانون المدني والفقه حيث تم التطرق الى مفهوم الاحتيال التدليس بشكل واضح اذ يعرف القانون المدني التدليس في المادة86 فقرة02 على أنه "السكوت عمدا عن واقعة أو ملابسة إذا ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة

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

لم يحصر المشرع الجزائري الوسائل الاحتيالية بل لقد أوضح المقصود بالطرق الاحتيالية و هذا بإشارته إلى الأعمال التي يعتبرها طرقا احتيالية حيث أوردت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ستة أعمال أعتبرها طرقا احتيالية و هو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون

---

[1]) بولجة نادية، المرجع السابق، ص45

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

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

الرسوم على رقم الأعمال و عددت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة خمس صور للغش الضريبي و المادة 407 من نفس القانون في فقرتها الثانية نصت على عملين اعتبرتهما من هذا القبيل و هو نفسه العدد.الذي أوردته المادة34 الفقرة الثالثة من قانون الطابع و كذا المادة 119-1 من قانون التسجيل.[1]

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

لقد تنوعت أساليب الغش الجبائي و اختلفت باختلاف النشاط الممارس و بشكل عام يمكن أن يتم بطريقتين طريقة تخفيض الإيرادات و طريقة تعظيم التكاليف و هذا ما يطلق عليه التحايل المحاسبي و قد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى وضعية مخالفة تماما لها و هذا ما يطلق عليه التحايل عن طريق عمليات مادية و قانونية .

أولا : التحايل المحاسبي :

يقوم التشريع الضريبي الجزائري على أساس الإقرار وذلك بتصريح المكلف بإباحه للأنشطة التي يمارسهاوالتي تخضع لضريبة طبقا ، ويتجلى التهرب المحاسبي فيما تقوم به المصالح الجبائية من تحقيقات في المحاسبة التي قدمها المكلف والتأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على مستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد أو نسخ لفواتير البيع...إلخ) [1(2)]فالممول الذكي يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع ماقدمه من وثائق مضللة بحيث لا يظهر أي تفاوت بين القيود وما قدمه، ويكون هدفه في ذلك إما تضخيم نفقاته أو تخفيض إيراداته ومنه يأخذ التهرب عن طريق العمليات المحاسبية صورتين:.

(1) تخفيض الإيرادات :

يلجأ المكلف بالضريبة إلى تخفيض إيراداته .و هذه الطريقة الاكثر شيوعا وغالبا ما تعتمد من طرف المكلفين(شخص اعتباري او معنوي) الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم مجبرين على مسك سجلات محاسبة حقيقية و ويتجلى ويظهر هذا التخفيض عن طريق الشراء والبيع بدون فواتير اي نقدا بطريقة بسيطة تتم بين الملكلف بالضريبة والزبون، أي أن عمليات البيع لا تتم عن طريق

---

(3) المادة 119-1 من الامر 76-105 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتم

(2) امين سلاني وأسامة بلهادي وأسامة روبيح: أساليب وطرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة ليسانس) ، جامعة يحي فارس2008 ولاية المدية سنة/2009، ص17

الحسابات المصرفية لكل من المورد و الزبون مع إمكانية مرورها بالمؤسسات المصرفية [3] ،و هذا ما يؤدي إلى تسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلا ، و يمكن الاستدلال بالمثال التالي : بيع منتوج "أ" بـ: 8000 دج للوحدة و تسجيله في الدفاتر بسعر 5000 دج ، إذا كانت كمية المنتوج المباع هو 10.000 وحدة فالفرق مقدر ب300.000 دج لا يظهر في المحاسبة و بالتالي لا يخضع للضريبة . و هكذا تبرز قدرة المكلف على تشويه الحقائق انطلاقا من التصريح مستعملا طريقة البيع بدون فواتير لمسح أثار العملية المحققة أو تحرير فواتير وهمية قابلة للاسترجاع أو فواتير الطريق يظهرها الزبون في حالة طلبها من طرف مصالح الرقابة أو الدرك الوطني خلال تنقله في الأسواق و المدن ، و عند إجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد و يحصل على فواتير وهمية جديدة بكميات و تواريخ و أصناف حقيقية، كما قد يقوم المكلف بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من أسعارها الحقيقية و هذا مع موافقة الزبون بذلك لكونه يعيد بيعها بأسعارها الحقيقية مع إصدار فواتير هوا لأخر للزبون الثاني بقيم أقل و هذا مع موافقة هدا الأخير أيضا.

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

أن تكون النفقة متعلقة بنشاط المؤسسة

أن تكون موظفة في صالح المؤسسة.

أن تتحمل خلال السنة المالية (داخل الدورة).

- أن تكون مبررة بوثائق رسمية .

غير أن المكلف بالضريبة غالبا ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط و يعمل على تضخيم هذه الأعباء عن طريق تسجيل أجور عمال وهميين ، أو تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة أو الاستعمال المضاعف لها أو حساب قيمة الاهتلاك بطرق مخالفة للقانون كإهتلاك استثمارات قديمة سبق إهتلاكها أو حساب الإهتلاك للرسم على القيمة المضافة .(1)

بالنسبـــــــــــــــة:

(أ) المستخدمين الوهميين :

تعتبر تقنية العمال الوهمين من أخطر وسائل الغش الضريبي انتشا ا ر، ذلك أنه يترتب عنها تسجيل مرتباتهم، وأجورهم في محاسبة المكلف بهدف تضخيم التكاليف و بالتالي

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

(1) حمي ميلود ، قادري عبد الحميد ، الغش الجبائي مذكرة لنيل شهادة ليسانس علوم قانونية.جامعة مولاي الطاهر ولاية سعيدة، سنة2011/2010ص9

. تخفيض الربح الخاضع للضريبة ، فيقوم المكلف بتقييد أجور و رواتب مستخدمين لا وجود لهم على أرض الواقع يقول Merkli Margairaz في هذا السياق " هناك حالة رواتب جوهرية مسجلة من طرف مؤسسة لصالح مستخدمين حقيقيين هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يقدموا أعمالا جد مهمة ، لكن الحقيقة إنهم لا يقومون بأي نشاط في المؤسسة .

ب) النفقات و المصاريف غير المبررة :

يقصد بالمصاريف العامة كل النفقات التي استثمرتها المؤسسة بهدف الحصول على الربح، و يشترط لخصمها من الدخل الخاضع للضريبة أن تنصب على التسيير العادي للمؤسسة أو تنفق لمصلحتها، ويتم احتسابها بصفة عادية، ومنتظمة، و عادة ما يتم تبر يرها بالفواتير، و يترتب عنها تخفيض الربح الصافي للمؤسسة . وتتم عملية التحايل، والتدليس في حالات أخرى بحساب المكلف مصاريفه الشخصية ضمن الأعباء العامة للمؤسسة والتي تتمثل خاصة في المصاريف التي تتعلق بالسيارة التي يستعملها لاغراضه الشخصية أو الأعباء التي تتعلق بمنزله العائلي، و التي لا يتم اكتشافها من طرف الإدارة الجبائية بمناسبة التحقيق المعمق

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

- مصاريف صيانة (سيارة أو منزل) خاصة بصاحب المؤسسة.
- تكاليف الهاتف أو الكهرباء أو تكاليف أخرى شخصية.
- شراء مواد و لوازم بمبالغ مرتفعة جدا و مبالغ فيها .

ج) تطبيق الإهتلاك:

يقصد ((بالاهتلاك المالي[1] الإثبات الكتابي للنقص التدريجي في القيمة الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفعل الزمن أو الاستغلال، كالعقارات، و المباني و التجهيزات، المعدات، و الآلات و وسائل النقل.... إلخ))

تعتبر الإهتلاكات من بين تكاليف الاستغلال القابلة للخصم كبقية التكاليف الأخرى فهو أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة ، و الإهتلاك هو تناقص القيمة التجارية الذي يصيب الموجودات

[1] - نقلا عن لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر د ا رسة حالة ولايةتيارت، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة. تلمسان، 2012 ، ص94

الثابتة للمؤسسة في فترة معينة بفعل الزمن أو الاستغلال [2] لذلك فهو من الناحية المحاسبية عبئا نظريا تتحمله المؤسسة ، لهدا فإن المشرع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا في ذلك بالشروط التالية :

- الإهتلاك يمس الأصول الثابتة .
- أن تكون هذه الأصول محل استغلال .
- لا تتجاوز مجموع الإهتلاكات القيمة الاسمية كالأصول .
- أن تقيد الإهتلاكات محاسبيا. [1]

ثانيا :التحايل عن طريق العمليات المادية :

ان التحايل عن طريق العمليات المادية يتم عن طريقتين للاخفاء كلي او جزئي وعليه يتمثل التحايل في الإخفاء المادي في إخفاء المكلف لأملاكه بصفة جزئية أو كلية حتى بعيدة عن كل اقتطاع ضريبي ، ففي حالة الإخفاء الجزئي، يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية. و لكنه يخفي جزءا من ممتلكاته أو مخزوناته أو عدم احترام المقاييس المتعارف عليها في الإنتاج، إما عند الإخفاء الكلي فان المكلف يكون غير معروف تماما لدى الإدارة الجبائية و يمارس نشاطه في السوق الموازية. لذلك يصعب على الإدارة تحديده و الوصول إليه. إن صورة الغش عن طريق العمليات المادية تكمن في إخفاء المكلف لمشتريات من بضائع و لوازم و ينتج عن ذلك ظهور السوق الموازية التي يتم فيها تبادل المواد و السلع بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات للضريبة ، و من بين التقنيات الأكثر انتشارا و شيوعا في ميدان الغش عن طريق العمليات المادية تلك التي تستعملها المصانع و الو رشات الخاصة . و قد تناول المشرع هذه الصورة من الغش في عدة نصوص ففي المادة 01/193 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 01/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 01/533 من قانون الضرائب غير المباشرة نص المشرع على أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل طرق الاحتيال و قد يكون الإخفاء جزئيا أ و كليا و نوضح هذا فيما يلي :

1) الإخفاء الجزئي :

---

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

[1] حمي ميلود ، قادري عبد الحميد ، الغش الجبائي المرجع السابق ص10

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

تعدادها لبعض طرق الاحتيال و حصرها في مجال الضرائب غير المباشرة إلا أن الجدير بالذكر أن قانون الرسوم على رقم الأعمال أفرد لهذه الصورة حكما خاصا حيث أشارت المادة 122 منه على أنه يعاقب بغرامة جبائية من 1000دج إلى 10.000دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخلفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص الأخرى متى أمكن تقرير التدليس . فالواضح أن كلا النصين تناول هذه الحالة لكن بأحكام متباينة وغير منسجمة حيث تعتبر صراحة من طرق الاحتيال في مفهوم قانون الضرائب غير المباشرة بينما لا تعد كذلك في قانون الرسوم على رقم الأعمال و لا تسري عليها أحكام الغش إلا إذا أمكن تقدير أهمية للتدليس.[1]

ووقد يتحقق ايضا الإخفاء بالتزوير المادي أو المعنوي في البيانات التي يثبتها الممول في قراراته أو دفاتره و أن تتعلق بوعاء الضريبة و مثال ذلك تحرير بطريقة غير قانونية وثيقة او شهادة ثيبت من خلالها أن البضائع التي في حوزة التاجر سلمت إليه على سبيل الأمانة (وثيقة صورية لا تثبت الحقيقة الفعلية)-و يتحقق الإخفاء كذلك بوقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إ إغفال قيد بعض المبيعات.و يعتبر أسلوب التحايل القانوني هو الأسلوب الأكثر تنظيما و يأخذ مظهران إما:

-التلاعب في تكييف الحالات القانونية .

-أو الاستناد إلى عمليات صورية يعمد المكلف إلى إنشائها خلافا للحقيقة.

أ) التلاعب في تكييف الحالات القانونية:

تعتبر التلاعب في تكيف الحالات القانونية باعطاءها وضع غير مطابق لحقيقتها وجعلها تدخل في وضعية معفاة من الضريبة او ضريبة مخفضة اين يعمد المكلف في هذا النوع إلى التغيير في وضعية قانونية خاضعة للضريبة و تزييفها مما يجعل منها وضعية تكون معفاة من الضريبة أو بأقل

[1] حمي ميلود ، قادري عبد الحميد ، الغش الجبائي المرجع السابق ص11.

من الضريبة الخاضعة لها الوضعية الأصلية ،و مثال على ذلك هو تحقيق المكلف لعدة مدا خيل و يقوم بالتصريح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة .[2]

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

ب) العمليات الوهمية :

من اخطر التلاعبات التي يقوم بها المكلف بالضريبة هي استعمال وثائق و فواتير مزيفة أو صورية وهي مبادرة فرديه حيث يقوم المكلف بإخفاء جزء من أملاكه حتى مخزون بضاعته أو أرباحه و يعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الغش، و يكون أغلب هذا الغش مرتبطا بحقوق الملكية، كأن يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة. و يصعب تحديد هذا النوع من الغش لأنه يتمتع بالغطاء القانوني، و من أمثلة الغش للعمليات كأن يمارس الجاني نشاطا تجاريا أو صناعيا مستعملا سجلا تجاريا لشخص متوفى أو عديم الأهلية القانونية أو ، أو أن يقدم المكلف بالضريبة وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية و التي تسترجع مبالغ الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة الموجودة في الفواتير الوهمية و هو ما يسمح للمكلف الحصول على تعويضات عن رسوم لم يسبق له دفعها للخزينة العامة. كما تخفف من حجم الربح الخاضع للضريبة نظرا لما تحمله الفواتير من مبالغ باهظة[1]

الفرع الثاني: التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة :

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

---

[2] المستشار حسن عكوشن – جرائم الأموال العامة و الجرائم الإقتصادية الماسة بالإقتصاد القومي – المرجع السابق- ص449

[1] اريدير منيرة،جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري –مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء – الدفعة 15 –المرجع السابق ص 14 نقلا عن الدكتور –الشروبجي –جرائم الضرائب و الرسوم –ج 11 – ص241 .

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

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

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

يقصد بالعلاقة السببية في الجريمة تلك الرابطة بين سلوك الجاني، و النتيجة التي تترتب عن الجريمة أو ذلك الأثر الذي يترتب عن سلوك الجاني ، و ظهرت في هذا الصدد عدة نظريات فقهية حاولت تفسير طبيعة العلاقة بين سلوك الجاني و النتيجة الاجراميوكما أشرنا أعلاه فإن محاولة الغش الضريبي لا يشترط لقيامها نتيجة معينة و لهذا لا داعي للنظر في وجود علاقة السببية من عدمه إذا كانت هناك متابعة .

لكن في حالة المتابعة على أساس جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فإنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة بناءا على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني ، لكن في حال ما إذا قامت إدارة الضرائب بربط الضريبة ربطا خاطئا دون إطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة فإن علاقة السببية تتوفر هنا ، و تنعدم إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو في تقرير الإعفاء منها..(1)

و يثار التساؤل حال تداخل الأسباب التي ساهمت في التملص من الضريبة و رغم اختلاف الفقه في ذلك إلا أنه يتضح أن القضاء الجزائري درج على الأخذ بالسبب المباشر و الفوري لحدوث النتيجة ، كما يشدد القضاء على ضرورة قيام علاقة السببية و وجوب بيانها في قرار الإدانة حتى يمكن مراقبة صحة تطبيق القانون و ذلك تحت طائلة النقض [2]

(1) حمي ميلود ، قادري عبد الحميد ،المرجع السابق/ص12

[2] قرار صادر في 1971/10/19 ملف رقم 6641 – جيلالي بغدادي – الإجتهاد القضائي في المواد الجزائية – الجزء الثاني – الديوان الوطني للأشغال التربوية 2001 صفحة 92.

الفرع الرابع : المحاولة في جريمة الغش الضريبـــــي

عرف المشرع المحاولة في المادة **30** من قانون العقوبات بأنها البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة فعلا إذا أوقف أو خاب أثرها لسبب لا دخل فيه لإرادة الفاعل و من ثم يكفي لوقوع الجريمة، مباشرة طرق الاحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أولا ما دام ليس لإرادة الفرد دخل في ذلك و مثال ذلك أن يحاول المكلف بالضريبة التهرب من دفع الضريبة و هذا بعد أن أعلن عن رغبته في التسوية الجبائية أو أن يقوم ببيع أصوله إلى شركة وهمية حتى يتهرب من دفع ماعليه

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

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

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

المطلب الثاني: الركن المعنـــــــــــوي

جريمة الغش الجبائي جريمة عمدية محضة لا يمكن ان نتوقع او نتخيل فيها بانها جريمة غير عمدية لذايتستلزم لجريمة الغش الجبائي بالإضافة إلى الركن المادي الذي ينص و يعاقب عليه القانون أن يصدر هذا الفعل المادي عن الإرادة الآثمة لدى الجاني أي أن تكون هذه الإرادة مخالفة لما جاء به القانون ، فالغش الجبائي جريمة عمديه تتطلب قصدا عاما بعلم الجاني بهذا التحايل الذي يودي إلى التخلص من أداء الضريبة . و قد شددت مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمالها عبارة "عمد" فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي .

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

الفرع لأول: القصد الجنائي العام :

إن القصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية و يعرف على أنه علم الجاني بأنه يقوم مختارا بارتكاب الفعل الموصوف جريمة في القانون و علمه بأنه بذلك يخالف الأوامر و النواهي التي جاء ذكرها في القانون . ففي جريمة الغش الجبائي فإن المكلف بالضريبة عالم بأن سلوكه الذي أتاه سواء أكان إيجابيا أو سلبيا فإنه غير شرعي و على الرغم من ذلك اتجهت إرادته من دون أي قيد أو إجبار على إتيان و مباشرة أفعال الاحتيال التي مؤداها هو الوصول إلى التخلص من أداء الضريبة أو تصفيتها كلها أو بعضها .[1]

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

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

و عليه فإنه القصد الجنائي العام في جريمة الغش الجبائي يرتكز على ركنين اساسين كباقي الجرائم العمدية والمتمثلة في العلم والارادة:

أ-العلم: يشترط في القصد العام علم الجاني بارتكابه أعمالا تدليسية تؤدي إلى التخلص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة بمعنى آخر يجب أن يعلم الجان بأن أفعال الاحتيال و التدليس و الغش التي قام بها أفعال نهى عنها القانون و تؤدي إلى التملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من الوعاء الضريبي، فيجب انصراف علمه بالواقعة التي تتكون من السلوك و النتيجة و علمه بمشروعية تلك الواقعة أو افتراض علمه بها عملا بقاعدة "لا عذر بجهل القانون". [1]

ب- عنصر الإ رادة:

[1] بداني عبد الهادي، الغش الجبائي ومدى فعالية الاصلاحات في مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص علوم جنائية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم سنة2019/2018 ص20

[1] لبنى منصوري، خمود كردوسي، مرجع سابق، ص 32 .

لكي تكون أمام القصد الجنائي يجب أن تحيط الارادة بالعناصر المكونة للواقعة و لا بد أن تتجه هذه الارادة إلى السلوك و النتجية المترتبة عليها، فإذا اتجهت الإرادة إلى السلوك دون نتيجة تخلف القصد الجنائي العام. و في جريمة الغش الجبائي يتطلب توافر القصد الحنائي العام اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال و الإخفاء و إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط أي أن المكلف بالضريبة رغم علمه بتجريم الفعل الذي يقوم به إلا أن إ رادته تتجه مباشرة للقيام به.

الفرع الثاني : القصد الجنائي الخاص

إن القصد الجنائي الخاص في أي جريمة يتمثل في الغاية التي يقصدها الجاني من ارتكاب الجريمة فضلاعن إ رادته الواعية المخالفة للقانون الجزائي ، و بالرجوع إلى النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الجبائي فإننا نستخلص أنها تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني و غايته من مباشرة أعمال الاحتيال للتخلص من الضريبة كليا، أو جزئيا، و بالنتيجة حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها في الضريبة، و هو ما يعبر كذلك عن رغبة المكلف في الاثراء غير المشروع باستعمال و مباشرة طرق احتيالية تؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى التملص من الضريبة الجدير بالذكر أن الغاية من ارتكاب جريمة الغش الضريبي لا يكون دائما هو الرغبة في الإثراء غير المشروع على النحو السابق بيانه و هو ما يستخلص مما ذهبت إليه الغرفة الجنائية الفرنسية حيث أدانت أستاذ مطبق بكلية الحقوق بسبب امتناعه عن تسديد الضريبة الواجبة عليه لأسباب إيديولوجية[1]

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

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

[1] بويدة يوسف – جريمة الغش الضريبي – مذكرة نهاية التربص – المعهد الوطني للقضاء –دفعة 10-1999 / 2000 ص -05

الفصل الثاني:
الوسائل القانونية لقمع جريمة الغش الجبائي في القانون الجزائري

الفصل الثاني: الوسائل القانونية لقمع جريمة الغش الجبائي في القانون الجزائري

تمهيد:

ينطوي قمع الجريمة على إجراءات متابعتها و الجزاءات المقررة لردعها ، و تنفرد جريمة الغش الجبائي عن جرائم القانون العام ببعض إجراءات المتابعة الخاصة و المتميزة كما يتسع مضمون الجزاء ليشمل جزاءات متعددة و متباينة الطبيعة، وسنعالج من خلال موضوعنا هذا إجراءات المتابعة وكيفية كشف وإثبات التهرب الجبائي ،والأشخاص المؤهلة لذلك ، حتى يتم متابعة المتهربين قضائيا والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية .

و من أجل مواجهة جريمة الغش الجبائي سنتناول الإجراءات الردعية التي أقرها المشرع الجزائري ، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي أتى بها في هذا المجال وبالتالي سنتحدث في المبحث الأول عن إجراءات المعاينة والرقابة الجبائية ، بعدها آليات تحريك ومباشرة الدعوى العمومية في المبحث الثاني وأخيرا الجزاء المقرر لجريمة الغش الجبائي كمبحث ثاني .

المبحث الأول: الوسائل الادراية لقمع جريمة الغش الجبائي

يسعى المكلف بالضريبة إلى تخفيض تكاليف الجباية و ذلك بتخفيض الوعاء الضريبي مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة. و من أجل التصدي لهذا ومحاربة الغش الجبائي الذي يقوم به المكلف نتيجة للنظام التصريحي المعمول به فإن الوسيلة الأولى للحد من الغش الجبائي تتمثل في المعاينة . لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوقا و صلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريحات و قانونيتها .

وبالتالي معاينة جريمة الغش الجبائي تختلف عن باقي جرائم القانون العام و هذا نظرا لطبيعتها و وطرق ارتكابها لذا خصها القانون بطريقة خاصة و هذا من جهة الأشخاص المؤهلين بالمعاينة و الصلاحيات المخولة لهم و طريقة التحقيق الجبائي و التي تعتمد على تقنيات و آليات محددة حيث سنتناول معاينة الغش الجبائي كمطلب أول و الرقابة الجبائية كمطلب ثاني .

المطلب الأول : معاينة جريمة الغش الجبائـــي

تتميز عملية معاينة جريمة الغش الضريبي – نظرا لطبيعتها و أساليب ارتكابها –عن معاينة غيرها من جرائم القانون العام من حيث الأشخاص المؤهلين لذلك و الصلاحيات المخولة لهم و بعد التطــرق لذلك فيما يلي سنتناول بالدراسة الدور الهام و الرئيسي الذي تضطلع به إدارة الضرائب في الكشف عن الأعمال المشوبة بالغش.

الفرع الأول : الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الجبائي [1]

تتميز جريمة الغش الجبائي بالطابع التقني ، مادفع بالمشرع إلى تنظيمها بأحكام تجريمية وإجرائية خاصة بها ، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم ، فهي تتطلب بعض المهارات الحسابية والتقنية ، الأمر الذي دفع بالمشرع إلى تحديد بعض الفئات الخاصة للبحث عنها وإثباتها ، بالرغم من أن إثبات الجرائم والتحقيق فيها يخضع بصفة عامة إلى أعوان الضبطية القضائية .إلا ان المشرع حاول مسايرة جل التشريعات المقارنة بأن منح إختصاص البحث والتحقيق لفئة خاصة .مهمتها إثبات هذه الجريمة بالوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونا في هذا المجال .

ما يلفت الانتباه وجود إختلاف في القوانين الضريبية في تحديد قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم المتعلقة بها ، في هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص إلى ثلاثة :

- **قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع** : حصر هذان النصان صلاحية إثبات الغش

[1] د / أحسن بوسقيعة – المرجع السابق – الطبعة السادسة ص 431-432.

الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين دون سواهم و هذا ما نصت عليه المادتين : 504 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 21 من قانون الطابع .

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

- **قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة** والتسجيل لم تعين هذه النصوص الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين.

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

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

و يكون الجواب بعدم الجواز إذا نظرنا إلى خصوصيات هذا النوع من الجرائم التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها ، فيكون ذلك من طبيعة الأمور التي تختص دون سواها بإثبات الجرائم المتعلقة بها طالما أنها الجهة المؤهلة لاكتشافها ، و مع ذلك فالرأي الراجح في نظرنا هو أنه طالما لا يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم ، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية [1].

الفرع الثاني: صلاحيات الأشخاص المؤهلين لإثبات الجريمة

منح المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي السالف ذكرهم، بصفة عامة صلاحيات عدة وذلك من أجل قيامهم بالبحث و التحري عن هذه الجريمة و مرتكبيها و جمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق فيها و تتمثل هذه الصلاحيات فيما يلي:

أ- تحرير محاضر:

تنص المادة **504** من قانون الضرائب غير مباشرة((إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة)) هناك بعض الاجراءات الشكلية التي يجب احترامها عند تحرير المحضر التي نص

[1] د / أحسن بوسقيعة – المرجع السابق –ص 23 .

عليها قانون الضرائب غير المباشرة في المادة **506** منه حيث يذكر المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه و نوع المخالفة و في حالة الحجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم، واسم و صفة و محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر و الشخص اللمكلف بالمتابعات و نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديرها التقربية و بحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، و اسم و صفة وقبول الحارس، و مكان تحرير المحضر و ساعة اختتامه، و عندما يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد و المواصلات يرسل إلا آخر محل أقامة معروفة للمخالف و يجب أن تحمل الرسالة بيان مكان و تاريخ تحرير المحضر. [1]

ب- سلطة اتخاذ تدابير تحفظية:

منح قانون الضرائب غير المباشرة لأعون إدارة الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية و إذ يجوز ها حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة فيه و قد نصت على ذلك المادة **511** من قانون الضرائب غير المباشرة . ((الأشياء و وسائل الغش المبينة في المادة **525** أدناه و التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر)) [2]تودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب الأقرب و يمكن وضعيا إن اقتضى الأمر في حظيرة المحجوزات ، و في هذه الحالة يجب على الأعوان الذين باشروا الحجز و التصريح بالحجز إلى المتهم و الإشارة إلى ذلك في المحضر كما يجب أيضا ان يذكروا نوع و وزن و قياس الأشياء المحجوزة وتقديريها التقريبية و حضور المتهم أثناء إعداد بيانها الوصفي أو الاستدعاء الموجه إليه للحضور.

ج- **طلب التوضيحات و التبريرات**

يمكن لمفتش إدارة الضرائب اعتبارا لأحكام المادة **19** من قانون الاجراءات الجبائية طلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن سماع المكلف بالضريبة المعني متى تبين استدعاءه ضروري من أجل تقديم توضيحات شفوية، و تلجأ إدارة الضرائب إلى ذلك عند وجود تناقضات أو غموض في التصريح و حين يتضح أن المصرح قد أخفى بعض العناصر كوجود أعباء غير مبررة

[1] المادة **506** من ق الضرائب غير المباشرة **2018**

[2] المادة **511** من قانون الضرائب غير المباشرة.

بفواتير، و الواقع أن الاجراءات تعد أولية و بسيطة و رغم ذلك فإن عد م امتثال المكلف بذلك أو تقديمه مبررات غير مقنعة يمكن أن يم عن وجود غش ممارس من طرفه. [1]

د- سلطة التفتيش

منح هذا الحق في الاصل إلى سلطة التحقيق و استثناء إلى الأعضاء الضبط القضائي عند الإنابة و لا يجوز لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش اتجاه الأشخاص الخاضعين أو غير الخاضعين للمراقبة للقيام بزيارات داخل المنازل إلا برخص مكتوبة صادرة عن سلطة قضائية.

ى- جمع الاستدلالات

يقع على عاتق عضو الضبط القضائي واجب البحث و التحري عن الجرائم بعد وقوعها والتحقيق فيها ، وذلك بجمع الاستدلالات للتوصل إلى معرفة الجريمة و من ثم تحريك الدعوى العمومية ضد مرتكبها و معاقبته، و بالنسبة لموظف الضرائب الذي منح صفة الضبط القضائي فإنه يقوم بالتحقيق و جمع الاستدلالات بشأن جريمة الغش الضريبي للتوصل إلى كل ما يثبت هاته الجريمة و بالتالي رفع الدعوى فإذا علم الموظف بالجريمة بعد تبليغه بيها فيتعين عليه حينئذ التأكد من البلاغ و ذلك بممارسة حقه في الرقابة والقيام بإجراءات المعاينة.[2]

المطلب الثاني: الرقابـــــة الجبائيـــــة

إن النظام الجبائي الجزائري طبق الكثير من الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة الذي يقوم على أساس التصريح من أجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، لذا لجأت الدولة إلى وسائل ردعية كفيلة بإيقاف المكلف المتهرب عند حده ، هذا في حالة قصور الإجراءات الوقائية عن تأدية الدور المنوط بها، وهو التخفيف على الأقل من حدة الغش الجبائي والهدف من هذه الإجراءات هو ردع كل من يسعى إلى اتخاذ الغش وسيلة للثراء

الفرع الأول: السند القانوني للرقابة الجبائية

من أجل قيام الإدارة الجبائية بمهامها على أحسن وجه ، فإن المشرع منحها جملة من الحقوق التي تستطيع من خلالها ممارسة مهامها دون محاباة أو ميول و التي تضفي بواسطتها الشرعية على استعمال حقوقها التالية :

---

[1] المادة **19** من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] فرحات سليمة، صبايحي فايزة ،جريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص ادارة ومالية ، جامعة اكلي محند أولحاد البويرة سنة ص49

- حق الإطلاع . - حق الزيارة.

- حق الرقابة . - حق استدراك الأخطاء.

اولا **: حق الإطلاع**

إن حق الإطلاع يسمح لأعوان الإدارة الجبائية على مستوى الإدارات المحلية والمؤسسات بصفة عامة بتأسيس الوعاء الضريبي بدقة لذا يعتبر هذا الحق من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية و الذي يسمح لها بالإطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات فيما يخص الوعاء أو التحصيل ، عن طريق صلاحيات يقوم بها موظفي الإدارة الجبائية الذين لا تقل رتبهم عن مراقب ملزمين بالسر المهني عند آداء مهامهم حتى تتمكن الإدارة الجبائية من إتمام المعلومات التي بحوزتها أو من أجل التاكد من المعلومات المقدمة من المكلفين أثناء تقديم محاسبتهم .

لهذا فإن حق الإطلاع هو " وسيلة مساعدة للرقابة الضريبية" التي من الممكن أن تسبق إجراء.الرقابة لإتمام المعلومات التي تحوزها المصلحة مسبقا أو بشكل موازي لها للتحقق من المعلومات المجمعة عند مراقبة الملف و المحاسبة .(1).

وعليه مما سبق حق الإطلاع هو السلطة التي خولها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية في تصفح مختلف الوثائق الممسوكة من طرف المكلف بالضريبة أو تلك الموجودة بحوزة إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لمراقبتها وكذا المؤسسات الخاصة والهيئات أيا كان نوعها و لايمكن الإحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة وهذا ما تقتضيه المادة **46** من قانون الإجراءات الجبائية .

ثانيا: حق الزيـــــــارة

أن زيارة الأماكن منها المحلات و الوحدات الصناعية خاصة تمكن إدارة الضرائب من الاطلاع على حقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف ومعاينة نتائجه , كما تسمح بتحديد المقاييس الحقيقية للإنتاج ومن ثمة اكتشاف عمليات الإخفاء الحاصل و النشاطات الثانوية الموجودة غير المصرح بها وفي هذا الاطار يسمح بمباشرة البحوث الميدانية المتمثلة في المعاينة المادية فإن أعوان الضرائب يستمدون من القانون الجبائي حق زيارة المكلفين الذين يسمح لهم بموجب هذا الحق التحرك بحرية في المقرات المهنية ، حيث يمكنهم مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء المكلفين البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية صناعية أو حرة بدون تصريحات مما يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب و الرسوم .

(1) المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية

هذا الحق يسمح لأعوان الضرائب بمتابعة تحركات البضائع في مختلف مداخل التسويق و مراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين و المسوقين ، كما يستعمل هذا الحق عادة في مجال الرقابة على المؤسسات إذ يعتبر الوسيلة الأكثر نجاعة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي ، و هذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الأولية و المنتجات المصنعة ...الخ.

و أخيرا يمكن للمحقق استعمال طريقة المراقبة المفاجئة إذا كانت الحالة تقتضي ذلك لأنه أحيانا عند إرسال إشعار بالمراقبة تفقد المراقبة فعاليتها فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن للمكلف أن يحجبها في حالة استلامه لإشعار التحقيق.وهذا من اجل تفويت الفرصة للمكلف المخالف من الافلات من الرقابة الفجائية ودرء المخالفات .

ثالثا: حق الرقابـــــة

يعتبر حق الرقابة من أهم الأساليب التي بموجبه تتمكن الإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، وهذا حسب نص المادة **20** فقرة **03** من قانون الإجراءات الجبائية " تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات" وعليه فحق الرقابة يتمثل في مجموع العمليات التي من شأنها التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية.

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

رابعا: حق استدراك الأخـــطاء:

يمكن هذا الحق الإدارة الجبائية إجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة . و يتمثل حق استدراك الخطأ الذي تمارسه الإدارة الجبائية في إطار إجراءات الرقابة من أجل تصحيح الأخطاء أو الغش الممارس من طرف المكلفين و هذا حسب المادة **326** من قانون الضرائب. و يمكن القول بأن المشرع منح للإدارة الجبائية الحق في العودة إلى مراقبة إخضاعات قد تمت حتى يسمح لها بتصحيح الأخطاء المرتكبة عند تحديد وعاء الضريبة ، و قد حدد الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة (**04**) سنوات فيما يخص الضرائب المباشرة و الرقم على رأس الأعمالحسب ما جاء في المادة **39** من قانون الإجراءات الجبائية . إلا أن هذه المدة قابلة للتمديد إذا اعترضها على سبيل المثال إشعار بتقدير و تصليح الخطأ من طرف الإدارة.

الفرع الثاني: أشكـــال الرقابـــة

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

- الرقابة الفهرسية

- الرقابة بعين المكان

اولا: الرقابـــة الفهرسيـــة

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

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

- الرقابـــــة الشكليـــــة.

- الرقابة بناءا على الوثائق.

أ) الرقابة الشكليـــة-1-:

هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين حيث تتم هذه الرقابة سنويا و تتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية و النقائص المرتكبة أثناء كتابة و تقديم المكلفين لتصريحاتهم و التأكد من هوية و عنوان المكلف و كذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي.

فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات، و تلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات وإنما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات. و تقوم كذلك بمقارنة المعطيات المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية فيما يتعلق مثلا بالرسم على النشاط المهني(**TAP**) و الرسم على القيمة المضافة(**TVA**) و التصريحات السنوية المتعلقة بأرباح الشركات(**IBS**) والضريبة على الدخل الإجمالي (**IRG**) مع المعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية .

ب) الرقابة بناءا على الوثائـــق:

بخلاف الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على الوثائق إنتقائية وغير منتظمة، وهذا الإنتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبة وتلاؤمها وتجانسها مع المداخيل المصرح بها،والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين **1**، وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة من طرف المراقب يخوله أن يطلب بعضا لمعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة، (1)

و في إطار ممارسة هذا النوع من الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه(**3**) ثلاثة أنواع من الطلبات إلى المكلفين و التي يجب التفرقة بينهما و يتعلق الأمر بالطلبات التالية :

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

ثانيا) الرقابة بعين المكـــــان:

على خلاف الرقابة على الوثائق، فان مثل هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها و ذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، وذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين و المسوقين، متابعة حركات البضائع في مختلف مراحل التسويق.و يعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف.إن هذه الرقابة تعد أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية، حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، و كشف حالات التهرب و الغش الضريبي،و لقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل التحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية. الإجمالية[1]

أ) الرقابة المحاسبيـــــــة:

هي مجموعة من العمليات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف

---

(1) رضوان لعموري،جريمة الغش الضريبي مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2015،،ص13

(1) يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي واليات مكافحته/ مذكرة لنيل شهادة ليسانس , علوم اقتصادية، جامعة البويرة، سنة2011/2010ص48

بالضريبة و فحص محاسبتها و التأكد من مدى تطابقها مع بعض المعطيات بما فيها المعطيات المادية لكي يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

وعليه يمكن القول ان الرقابة المحاسبية هي مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقق في عين المكان من جميع الدفاتر المحاسبية للمكلف بالضريبة و مقارنتها مع جميع عناصر الاستغلال و ذلك من أجل:

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية
- التجانس التام بين الكتابات المحاسبية و الأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية .
- التناسق التام بين المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية و المعطيات الشبه المحاسبية.

و تسمح كذلك بتصحيح الأخطاء المكتشفة في التصريحات الجبائية و حتى تكون هذه الرقابة تامة لابد أن تتم مراقبة المحاسبة على طول مدة غير متقادمة .

ب) الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائيـــة:

إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي ستهدف إلى وجود تناسق بين المداخيل المصرح بها من جهة و من جهة أخرى الذمة المالية،و مختلف ممتلكات المكلف .

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

- عناصر نمط المعيشة.
- الوضعية المالية.
- النفقات الاستهلاكية.
- نمــو ثروة المكلفين.

الفرع الثالث: واجبات و ضمانات المكلـــف بالضريبة

لحماية المكلف بالضريبة من تسلطة الادراة الجبائية نص المشرع على واجبات وضمانات للمكلف من اجل تجنب هده المخاطر فقد قام بتحديد مجموعة من الحقوق التي تسمح بحماية المكلفين ، لكن حتى يستطيع المكلف الاستفادة من هذه الحقوق فقد أوجب عليه المشرع جملة من الواجبات التي يجب عليه القيام بها على أحسن وجه و هنا ندرس : واجبات المكلفين ثم ضماناتهم.

1) واجبات المكلفـــين:

وضعت الادراة الجبائية لضمان السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي و توفير الشروط المثلى لها و لأجل أن يتجنب المكلف بالضريبة كل عقوبة ممكنة الحدوث واجبات خاصة بالمكلفين والمتمثلة في

- الواجبات المحاسبـــية.
- الواجبات الجبائيـــــة .

أ) الواجبات المحاسبـــــــــية:

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

- **مسك دفتر اليومية :**

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

إن مسك هذا الدفتر حدد بموجب المادة **09** من القانون التجاري، فكل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية و هذا حسب المادتين **09**و **10** من القانون التجاري الجزائري.مع التوضيح أن المحاسبة يجب أن تكون ممسوكة بصفة جيدة وفقا للقوانين و القواعد السارية المفعول.

- **مسك دفتر الجـــــرد**

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

ب) الواجبات الجبائيـــــة:

لا تقصر الواجبات المكلف بالضريبة على الواجبات المحاسبية فقط بل تمتد الى واجبات جبائية تتمثل في:

- التصريح بالوجود.

- التصريحات الشهرية المتعلقة برقم الأعمال.
- التصريح السنوي بالمداخيل .
- التصريح بالتنازل و التوقف عن النشاط .

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

* **التصريحات الشهرية أو الثلاثية المتعلقة برقم الأعمال:** يجب على المكلفين تحت طائلة العقوبات والغرامات التاخير اثناء ممارسة نشاطهم و الخاضعين لأنواع من الضرائب و الرسوم ملزمين على التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا على مطبوعات نموذجية تصدرها الإدارة الجبائية مثل**G50**

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

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

2) ضمانات المكلف بالضريبـــــة:

مقارنة بالواجبات المفروضة على المكلف بالضريبة فلقد منح المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات تفاديا للاضرار التي يمكن أن يقع ضحيتها المكلف بالضريبة خلال التحقيق، تتمثل في مايلي:

أ) الإشعار بالرقابـــــــة :

ان اهم ضمان للمكلف بالضريبة وهو اشعاره بتاريخ الرقابة وهو الاجراء الذي يقع تحت طائلة بطلان الإجراءات وعليه فان التحقيق في المحاسبة لا يمكن أن يتم بدون أن يكون المكلف المعني

بالتحقيق على دراية عن طريق تقديم إشعار التحقيق مع إشعار بالاستلام أو بالإمضاء هذا الإشعار بالتحقيق يحتوي على المعلومات التالية :

* التـــــاريخ و الوقت الذي يـــــتم فيه أول تدخـــل .
* الفترة المعنـــــــــية بالتحقيـــــق فيـــــها .
* الوثـــائق و المستندات الواجـــــب تحضـــيرها.
* الضرائب و الرسوم و كافة الحقوق المعنية بالتحقيق .

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

ب) الاستعانة بمســـتشار :

حسب نص الفقرة04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية " فإن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة"و أن كل اقتراح في الزيادات المقدمة بمناسبة إجراء التحقيق الضريبي باطلة ، إذا لم تحدد أن المكلف له حق الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة الزيادات المقررة و الرد عليها .

ج) تحديد مدة الرقابـــــة:

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

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

ثلاثة (03) أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج ، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

ثلاثة (03) أشهر بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز, 2000.000 دج .

ستة (06) أشهر إذا كان رقم الأعمال السنوي محصور بين 5000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

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

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

د) عدم إمكانية تجديد الرقابة:

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

و) الإبلاغ بنتائج الرقابـــــة :

من واجبات الادارة الجبائية ومن حق الكلف بالضريبة ان يتم إشعاره بنتائج الرقابة المتوصل إليها و إن لم تكن هناك نتائج و ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الاستلام.

ن) حـــــق الـــــرد:

منح المشرع في التشريع الجبائي للمكلف بالضريبة فترة زمنية تقدر ب (**40**) يوما من أجل توجيه ملاحظاته للمراقبين سواء بالقبول أو بالرفض و يمكن له طلب توضيحات و شروحا فيما يخص التصحيحات المقدمة و كذلك يمكن له تقديم إثباتات جديدة كانت غائبة أثناء فترة التحقيق. وهذا ما جاءت به المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية .

المطلب الثالث :الاليات الغير جزائية لمكافحة ظاهرة الغش الجبائي.

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي و تتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلفين " للتغير الجباية و نربي المواطن و شيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين، و تتضح الأخلاقيات الجبائية "انطلاقا من هذا القول فان الخطوات من اجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من جباية نفسها.[1]

الفرع الأول :على مستوى التشريع.

العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره.

فالصياغة الجيدة من شأنها أن تصل إلى المكلف ويستوعبها دون بذل جهد كبير منه لذلك يجب

[1] يدو لويزى، قاري حياة، الغش الضريبي واليات مكافحته ، المرجع السابق، ص54

العمل على سد الطريق أمام المتهرب، من أجا هذا يجب العمل على صياغة النصوص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويل واحد فحتى إذا إستعان المكلف بذوي الخبرة فلا يمكنهم أن يحملو النص أي تغيير بخر غير التغيير الذي صيغ من أجله، ولا يمكننا أن نصل إلى هذا المستوى من الدقة في العون إلا إذا تظافرت الجهود بين السلطة التنفيذية باعتبارها على علم بجمع ما يحيط بالضريبة (2)

تحديد الحالات الموضوعية للممول طبقا لمعيارين ، و هما درجة المرونة المتوفرة في القوانين الجبائية و التي بموجبها يمكن معرفة المادة الخاضعة للضريبة و نسبة التأسيس و كذا مجال تطبيق الضريبة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فان المعيار الثاني يتمثل في نظام العقوبات و خطر أن يكتشف أمر الممول إذا أقدم على عمليات الغش. ومن خلال هذا المنطق الافتراض انه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان الإقبال على الغش الجبائيقويا، أيضا إذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية و خاصة على ارتكاب فعل غش مبنى و على هذا المحتوى، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية و القليلة الارتفاع و التي يتم تحصيلها، يجب أن يقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات ضمان عدم الإضرار بالممول، و عدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت و درجة التشديد في نظام العقوبات ظهر من خلال تطبيق الزيادات و الغرامات المالية التي يستحسن توقع الاعتدال فيها ،إضافة إلى إن العقوبات الواقعة تطرح نفسها أيضا نظرا لوجود ظاهرة الرشوة الإدارية، فإذا كانت نسبة الضريبة مرتفعة و كذا العقوبات ، فهذا يفتح الباب واسعا أمام الدفع غير المشروع. فالجزائر مثلا كانت تطبق في السابق نظاما جبائيا معقدا و مشوها بدرجة عالية و كان هذا النظام على أساس تدابير طبقت منذ الاستقلال، و في عام 1992 نفذت السلطة المعنية برنامج الإصلاح الجبائي لتحسين هذا النظام و تبسيطه بدرجة كبيرة، حيث تم التركيز على عدة نقاط أهمها:

حق الاطلاع و استعمال رقم التعريف الجبائي.

ومن مجال الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تتخذ فيما يخص التشريع ما يلي:

توحيد التشريع المالي و نشر كافة القوانين و اللوائح و غيرها، و بذلك يجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب، سواء على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا تتضارب في

اتجاهاتها و لا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين و دون تفرقة بينهم

(2) خلف الله جميلة ،جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري ، المرجع السابق ،ص47

- بحيث يكون المعيار الوحيد هو المقدرة التكلفية ، كما انه يجب التخفيض من حجم الحذف و الإضافات و الإلغاء التي تطرأ على قانون الضرائب، و هذا الضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.

- وضع نظرية عامة للغش الجبائي بدل الطرق التدلسية مما يسمح بتحديد مفهوم الغش في القانون

الجبائي، في مختلف أصنافه و كذا مختلف العقوبات المخصصة لكل صنف، و هذا إضـــــافة إلى جنايات الغش الخاصة بكل قانون للضرائب، فالجنايات التي ترتكب في إطار قانـــــــون الضرائب المباشر ليست كتلك التي ترتكب في إطار قانون الضرائب غير المباشرة و غيره.

- إعفاء كل الضمانات القانونية الكافية و الكفيلة بالحفاظ على المقدرة التكلفية للممول و هذا على كل

المستويات، فرض الضرائب و تحصيلها التصريح، التحقيق الجبائي كذا عملية التحصيل إضافة إلى طرق الطعن التي تتضمن فض النزاع الذي يمكن أن يقوم بين السلطة الجبائية و الممول.

- المعالجة القضائية للمخالفات الجبائية ، حيث أن إدارة الضرائب تحضر المجالس القضائية و

المحاكم في إطار الاختصاص الإقليمي، بمجرد إن يثبت وجود فعل الغش الجبائي، هذا ما يؤدي بنا إلى الحديث عن الاختصاص النوعي أي وجود قاضي خاص بالقضايا الجبائية، و بذلك إنشاء الفروع الجبائية بالمحاكم و الغرف الجبائية بالمجالس القضائية بدل اختصاص الفروع و الغرف الإدارية .[1]

الفرع الثاني :على مستوى الإدارات الجبائية.

- منح موظفي الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كافة الوثائق ، المستندات، هذا ما يفيد الإدارة في التوصل على تقدير سليم للأوعية الضريبية، و ربط الضريبة على النحو و إثبات المخالفات التي ترتكب للتخلص من الضريبة.

التوسع في إتباع أسلوب الاقتطاع من المنبع، باعتباره الوسيلة للحد من التهرب **حيث** تخصم الضريبة و تورد إلى الخزينة مباشرة، فتعمد الإدارة الجبائية إلى توسيع نطاق هذا الأسلوب لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب.

القيام بحملة توعية تذكر بفوائد المالية العمومية لتحسين العلاقات بين الإدارة و المكلف ، حيث انه كلما زاد الوعي المالي ضعف البحث على التهرب و يتم ذلك عن طريق وسائل الإعلام.

(1) يدو لويزى، قاري حياة، الغش الضريبي واليات مكافحته ، المرجع السابق، ص55

توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها، إضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية، بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها و حصر مختلف الممولين و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

توفير نظام الرقابة التي تتميز بالدقة و السرعة في اكتشاف المخالفات و فرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام العمل .

الفرع الثالث :تحسين الإمكانيات البشرية و المادية.

في ظل الإصلاحات الاقتصادية و ما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، و ذلك لقلة عدد موظفيها، و نقص كفاءتهم المهنية .و في ظل هذا الاختلال بين الوظائف الإدارية و إمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، و في هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب .
- وضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية و أعوان إداريين.
- تحسين الأوضاع المادية و الاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس عادلة للترقية بمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن ثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة و منافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا.
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، و ذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية.

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، و تحديد وعائها و تحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش و الرقابة لمختلف الملفات المعنية، مما يقضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، و في هذا السياق ومن اجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا .و تحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية، أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف إعمال الإدارة الضريبية هو العلاج الفعال ضد

أشكال التهرب الجبائي، و يكتسي نظام الإعلام الآلي أهمية بالغة كونه يسمح بتحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة عملية للملفات المراقبة و سهولة الكشف عن الوضعية الاحتيالية .

الفرع الرابع :تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف.

تسعى الإصلاحات الجبائية " التخفيف من التوترات بين المواطن و الإدارة الجبائية، في نفس الوقت تسعى لمنهجية و بيداغوجية جبائية أحسن".

العمل على تشجيع التبليغ بواسطة الغير: وهذا المظهر لا نجده كثيرا في الدول النامية، مع تخصيص مكافأة لمن يدلي بمعلومات تساعد في الرقابة حتى وإن حمل في طياته أغراض شخصية إلا أنه يبقى أداة فعالة.(1)

1-توعية المكلف و تحسين علاقته مع الإدارة:

من المجهودات المبذولة في مكافحة الغش الضريبي نجد تلك التي توجه نحو تحضير مكلف ذو تصرف ايجابي اتجاه الهيكل الضريبي منكرا لكل التصرفات غير المشروعة، يجعل تصرفاته أكثر عقلانية و موضوعية و ليكن هذا أول هدف للمنهجية المالية و الجبائية على وجه الخصوص و هذا بتنمية الوعي الجبائي عند المواطن العادي لتحمل هذا الواجب مستقبلا.

و بالرغم مما حدث من تعديلات على الإدارة الجبائية فان العلاقة بين الإدارة و المواطن لا تزال على حالها، وهذا لا ستمرار النظرة التقليدية للإدارة الجبائية المستمدة من العمق التاريخي لوجود الاستعمار بقيت على حالتها الضريبية كوسيلة لاغتصاب الممتلكات و بالتالي يجب أن تكون العلاقة بين المكلف و الإدارة قائمة على مبدأ من العلاقة الإنسانية بعيدا عن العداوة و كذا موجهة نحو إضعاف روح التعاون و التضامن بين الإدارة و المكلف بالضريبة كما يتوجب على الإدارة أن تشرع في إجراء حملات توعية لكافة الجمهور المكلفين باختلاف ثقافتهم و تقديم كافة الخدمات لتسهيل مهمة المكلف و كسب ثقته و احترامه، وان تزرع في نفوس المواطنين شعور برفض المجتمع للأشخاص الذين يتهربون من دفع الضريبة و سد كل الثغرات التي يتهربون منها و توقيع العقاب الرابع بكل الذين يخالفون القوانين و التشريعات.(1)

2-تكوين و إعلام المكلف:

يهدف تكوين و إعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم و ذلك بالتقرب أكثر إليه، بإتباع سياسة تكوينية و إعلامية راشدة، من خلال تثقيف المكلف و اطلاعه على مختلف المستجدات و التعديلات التي يشهدها النظام الضريبي، و تستعين الإدارة الجبائية بالصحف والمنشورات و المجلات الدورية لإبراز مستجدات النظام الجبائي و تفسير

(1) خلف الله جميلة ،جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري ، المرجع السابق ،ص49

(1) عائشة فوضلي، التهرب و الغش الضريبي، مذكرة تخرج، المعهد الوطني للمالية،ص26

الإجراءات الجبائية، و إزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية ، كما يجب إقامة مكاتب على مستوى المصالح الإدارية الجبائية توكل لها مهمة شرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، و يجب أن تسير هذه المكاتب من طرف موظفين مؤهلين للوظيفة الموكلة إليهم و يسعون إلى تحسين العلاقة مع المكلفين من خلال حسن الاستقبال و الاستجابة بمختلف تساؤلات المكلفين .[2]

-3 تحسين العلاقة الإنسانية:

تشكل العلاقة الإنسانية من أهم الوسائل ذات الأثر البالغ على نفسية المكلف، بحيث تعمل على تحسين تصرفات الموظفين بالإدارة الجبائية تجاه المكلفين، و تخفيض حدة التوتر قد تحدثها الضريبة، و لتحقيق ذلك يجب إحداث برامج التكوين النفسي لجميع الموظفين بالإدارة الجبائية و الهادفة إلى تحسين المعاملة تجاه المكلفين[3]

[2] يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي واليات مكافحته ، المرجع السابق، ص58

[3] المرجع نفسه ص58.

المبحث الثاني: الوسائل القضائية للممارسة الدعوى الجزائية في جريمة الغش الجبائي.

يترتب على معاينة ومتابعة جريمة الغش الجبائي إحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة طبقا للنصوص الجبائية المعمول بها ، و تختلف جريمة الغش الجبائي من حيث متابعتها عن تلك المتعلقة بجرائم القانون العام وهذا ما يستشف من القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية المتضمنة أحكام خاصة بالدعوى الجبائية تستوجب تحريكها من طرف إدارة الضرائب نظرا للطابع المميز لهذه الجرائم والتي تشل يد النيابة العامة وتقيدها في سلطتها التقديرية المخولة لها قانونا بموجب العمل القضائي ، ذلك أن سلطة الملائمة المتابعة من عدمها تتوقف على تدخل إرادة المجني وإدارة الضرائب ، مما يجعلها مقيدة في إستعمال حقها في تحريك الدعوى وأخضعها لقيود وشكليات من بينها شرط تقديم هذه الدعوى من طرف الإدارة المعنية ، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق لآلية تحريك ومباشرة الدعوى العمومية الجبائية كمطلب أول ، والجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة الغش الجبائي كمطلب ثاني .

المطلب 1: آليات تحريـــك ومباشرة الدعوى العموميـــــة

جاءت نص المادة 29 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائية كمايلي : "تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية بإسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية " .

فالأصل في الإجراءات الجزائية أن للنيابة العامة مطلق الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية ما لم يقيدها القانون في بعض الحالات بوجوب الحصول على إذن أو تقديم طلب أو شكوى وتعتبر الجرائم الجبائية من أبرز الجرائم التي يشترط المشرع لرفع الدعوى العمومية بشأنها تقديم شكوى من مصلحة الضرائب.

الفرع الاول: تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب

تتفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من إدارة الضرائب و هكذا نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل على أن تباشر الملاحقات بناءا على شكوى إدارة الضرائب [1] و قد أشارت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة إلى أن القيام بذلك لا يستوجب مسبقا إنذار المعني حتى يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي .

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

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

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

حتى تكون الشكوى صحيحة يشترط توفر شرطان أساسيان هما:

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

أن تكون الشكوى مكتوبة و الحكمة من ذلك تقتضي أن تكون الشكوى موقعة من صاحب السلطة في إصدارها(1)

الفرع الثاني: مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى أو سحبها

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

(1) د/ أحسن بوسقيعة – نفس المرجع السابق – طبعة 6 – صفحة 434

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

المطلب الثاني: الجهة القضائية المختصة بمتابعة جريمة الغش الجبائي .

الإختصاص أو ولاية القضاء هو سلطة الحكم بمقتضى القانون في خصوصية معينة ويقابله عدم الإختصاص وهو فقدان هذه السلطة ، وقوانين الإختصاص هي القوانين التي تحدد ولاية المحاكم المختلفة ، ويستلزم تيسير التقاضي وحسن سير العدالة أن تتنوع المحاكم وتنتشر في أنحاء الدولة .

الفرع الأول: الجهة المختصة بالنظر في الدعوى

لم يخص المشرع الجبائي عموما الإختصاص النوعي بأية خصوصية إذ بقي خاضعا لقانون الإجراءات الجزائية بحسب جسامة الجريمة الجبائية .ويعتبر الإختصاص المحلي في القانون الجزائري من النظام العام ، يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أية مرحلة من مراحل الدعوى و بالرجوع إلى المادة 329 /01 من قانون الإجراءات الجزائية فإن الاختصاص المحلي يتحدد بمحل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركاتهم أو محل القبض عليهم فعلى غرار هذا أخضع المشرع الاختصاص المحلي في جريمة الغش الجبائي لاختيار إدارة الضرائب حيث بالرجوع إلى نصوص المواد 305 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 119 فقرة 02 من قانون التسجيل و المادة 34 فقرة 02 من قانون الطابع نجدها نصت على أنه " تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناءا على شكوى إدارة الضرائب فيما يخص الضرائب التابعة لاختصاصها .و الجهة القضائية المختصة حسب الحالة و حسب اختيار الإدارة هي الجهة القضائية التي يوجد في نطاقها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة ".
لكن المادة 305 فقرة /02 من قانون الضرائب لم تشر إلى مكان الحجز فهل يفهم من سياق المادة أن الضرائب المباشرة لا تخضع فيها للجهة القضائية لمكان الحجز أم أنه مجرد سهو من المشرع لا غير أم أن له دواعي أخرى.

الفرع الـــثاني: مـوقع إدارة الضرائب في الدعوى

يعتبر تحديد المركز القانوني في الدعوى امر ذو اهمية بالغة اذ يترتب عليه بعض الحقوق المبينة قانونيا ولمعرفة الموقع او **المركز** القانوني لادراة الضرائب ما إذا كانت طرفا مدنيا أم طرفا منظما للنيابة العامة أم هي لا هذا و لا ذاك.

فإن التشريع الضريبي لم يضف صفة الطرف المدني على إدارة الضرائب و إن كانت المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة قد أشارت إلى إمكانية تأسيسها طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناءا على شكوى إدارة الضرائب .

و يثور التساؤل حول الهدف من تأسيس إدارة الضرائب نفسها طرفا مدنيا مادام أن النصوص الضريبية تجمع على إلزام المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر

و هذا ما جاءت به كل من المواد 528 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 136 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 121 من قانون التسجيل و المادة 36 من قانون الطابع و التي ذكرت بأنه يجب على كل حكم أو قرار قضى على مخالف أن يتضمن كذلك الحكم بدفع الرسوم المغشوشة أو غير المسددة عند الاقتضاء.[1]

بخصوص ما سبق يرى البعض أن تأسيس إدارة الضرائب طرفا مدنيا دو طبيعة خاصة لأنها لا تطالب بالتعويضات إنما تطالب بالزيادات و الغرامات الجبائية هذا من جهة و من جهة أخرى بإعتبار إدارة الضرائب طرف منظما و مساعد حقيقي للنيابة العامة لا يمكن الحكم عليها بالمصاريف في حالة ما إذا خسرت دعواها.(1)

الفرع **الثالث: تقادم الدعوى العمومية**

يقصد بالتقادم مرور فترة زمنية من يوم وقوع الجريمة، أو من يوم انقطاع هذه المدة وتختلف مدة التقادم في القواعد العامة حسب جسامة الجريمة والتي حددها المشرع الجزائري في الجنايات بعشر سنوات و في الجنح بثلاث سنوات و سنتين بالنسبة للمخالفات

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

. و فيما يخص جريمة الغش الجبائي التي تقوم إلا بإستعمال طرق التدليس فآجال التقادم المشار إليها في المادة135 من قانون التسجيل و المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المتمثلة في أربع سنوات مرتبطة حتما بالدعوى العمومية و مايدعو لقول هذا هو أنها جاءت لبيان كيفية مباشرة الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل و عليه فإن تقادم الدعوى العمومية في جريمة الغش

[1] د/ أحسن بوسقيعة – المرجع السابق –الطبعة (06) ، صفحة 438
[1] "جريمة الغش الضريبي " مذكرة التخرج – السابقة الذكر

الجبائي تكون بمضي أربع سنوات إعتبارا من يوم إرتكابها.

إن الاشكال المثار هو عدم انسجام ربط بداية سريان آجال التقادم للدعوى العمومية بيوم ارتكاب المخالفة طبقا لنصي المادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة119من قانون التسجيل مع طبيعة جريمة الغش الضريبي عندما تكون هده الأخيرة مستمرة كما في حالة عدم الإقرار عن الأرباح التجارية الصناعية واستمراره في هدا فهنا تظل الجريمة قائمة ما دامت حالة الاستمرار قائمة و هدا بإرادة المكلف ويبدأ حساب آجال التقادم من تاريخ نهاية حالة الاستمرار.

و بوجود نص عام يحدد أجال التقادم في جريمة الغش الجبائي بصفة عامة فإن السؤال المثار يتعلق بمدى ارتباط مدة تقادم الدعوى العمومية المذكورة على جناية الغش الجبائي فهل تتقادم متابعتها بمضي 04 سنوات و هو رأي مستبعد بالرجوع إلى اتجاه المشرع وفقا للتعديلات الجديدة و التي مفادها استبعاد تقادم هذا النوع من الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني أم أن مدة التقادم هنا هي نفسها مدة التقادم طبقا للقاعدة العامة و هي مرور 10 سنوات

المطلب الثالث : العقوبات المقررة لجريمة الغش الجبائي

بالرجوع إلى التشريعات القديمة نجدها متأثرة بمبدأ النفعية و لا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على الغش الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة إذ أن الوظيفة الأساسية للجزاء تتمثل في تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة و تبعا لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول إلا أن الدولة اضطرت فيما بعد إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي نظرا إلى خطورة النتائج المترتبة عليه [1]- .

وعليه تعتبر جريمة الغش الجبائي جريمة إقتصادية يسأل كل من ساهم في إرتكاب وقائعها (مطلب أول)، يترتب عنها مجموعة من العقوبات الجزائية والجبائية (مطلب ثاني).

الفرع الأول : تحديد المسؤولية في جريمة الغش الجبائي

يترتب عن جريمة الغش الجبائي مسؤولية شخصية ، ويعتبر الفاعل الأصلي في هذه الأخيرة أول من يخضع للجزاءات المقررة في القوانين الضريبية المختلفة ، وقد يتم مساعدته في إرتكاب وقائعها شخص أخر يصطلح عليه بالشريك في الجريمة ، ويعرف العقاب في الجرائم الإقتصادية توسعا في مفهوم الفاعل الذي على أساسه المسؤولية عن فعل الغير ومسؤولية الشخص الطبيعي.

[1] جرائم الأموال العامة والجرائم الاقتصادية –حسن عكوشن المرجع السابق – أخدا عن الدكتور أحمد فتحي سرور- صفحة 444 و 440

اولا: مسؤولية الفاعـــــل الأصلـي .

الفاعل الأصلي هو كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي ، و لهذا فالفاعل الأصلي إما أن يكون فاعلا ماديا أو فاعلا معنويا وهذا ما حسب المادة 41 من قانون العقوبات .

لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية فمثلا جريمة عدم تقديم الإقرار فاعلها الأصلي من كان ملزما بتقديم الإقرار ، و يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة فهنا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي .(1)

ثانيا: مسؤولية الشريـــــك

عرف المشرع الجزائري الشريك في الجريمة بأنه كل شخص لم يشترك بصفة مباشرة في تنفيذ الجريمة، و انحصر دوره فقط على مساعدة الفاعل أو الفاعلين الأصليين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة للجريمة مع علمه بأن ما ارتكبه يشكل فعلاجراميا معاقب عليه قانونا بموجب المادة42 من قانون العقوبات الجزائري.

بالرجوع إلى النصوص الضريبية نجد أنه أجمعت على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي و قد ورد هذا في نص كل من المواد 303 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 542 من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة 126 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 120 من قانون التسجيل و المادة 35 فقرة 01 من قانون الطابع ، وأحالت تعريف الشريك في جريمة الغش الجبائي إلى تعريف شركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات السالفة الذكر"(2)

وفضلا عن ذلك جاءت بعض النصوص كقانون الضرائب المباشرة في مادته 302فقرة 02و قانون الطابع في مادته 35فقرة01 وقانون التسجيل المادة 120بفئتبن يعتبرمرتكبهما في حكم الشريك و هما:

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

---

(1) جرائم الأموال العامة والجرائم الاقتصادية –حسن عكوشن المرجع السابق – أخذا عن الدكتور أحمد فتحي سرور- صفحة 444 و 440

(2) الدكتور أحسن بوسقيعة-المرجع السابق-الطبعة السادسة –صفحة439

- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين

على الرغم من توسع القانون الضريبي في تجريم الأفعال المعتبرة غشا بل حتى الأفعال ذات الصلة بالغش إلا أنه أستثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم وخصهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي وهذا ما أشارت إليه المواد306 من قانون الضرائب المباشرة 544 من قانون الضرائب الغير المباشرة128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث أجمعت على أنه يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير و كل شخص أو شركة تمتهن مسك السجلات الحسابية على مشاركتهم في إعداد واستعمال وثائق يبثث عدم صحتها ،و ما يفهم من هده النصوص أن الشريك ممن ذكروا في المواد السابقة لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية إلى حين توفر لديهم إلى جانب القصد العام قصدا خاصا ينطوي على أن إعداد الحسابات والوثائق غير الصحيحة يكون من أجل إقرار أسس للضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين و تمكينهم من التملص من الضريبة.

ثالثا: المسئولية عن فعل الغير

تقتضي القاعدة العامة أن تكون المسؤولية الجزائية شخصية والأصل أن تطبق هذه القاعدة في مجال الجرائم الجبائية، وعليه فإن المسؤول جزائيا في جريمة الغش الجبائي هو المساهم في ارتكابها سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا، غير أنه يمكن أن يعهد المكلف بالضريبة الوفاء بالتزاماته الجبائية إلى الغير وهنا ينور الإشكال حول مسائل إسناد المسؤولية الجزائية .

لقد أوضحت بعقد النصوص الضريبية أن ثمة مجال لإقرار المسؤولية الجزائية على غير من بدر منه السلوك المجرم فعله شرط أنه يكون هذا الأخير على علم به، وفي ذلك نص المادة 134 من قانونالتسجيل، فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة - أن التصريح و التوكيد المغشوش الصادر منأحد الورثة المتضامنين أو الوكيل عنهم لا يعفي هذا الوكيل أو باقي الورثة المتضامنين من العقوباتالجنحية المنصوص عليها في المادة 119 من نفس القانون مسمى ثبث علمهم بالغش ولم يتمموا التصريح في أجل ستة أشهر فهذه المادة تبين بوضوح أنه ورغم انفراد الوكيل أو أحد الورثة المتضامنين بتقديم التصريح المثبوت بالغش - الهادف إلى التملص من الضريبة التي ترى قانونا على نقل الملكية - إلا أن الجرم ينسب إليهم كافة وهي يشكل بذلك النموذج الأمثل للمسؤوليةالجزائية عن فعل الغير التسجيل على المسؤول عن فعل الغير وهي تتضمن عقوبات جزائية سالبة للحرية وأخرى مالية، وأيا كان الأمر فإنها تعتبر من المسؤولية الجزائية من فعل الغير. (1).

(1) اريدير منير ،مذكرة نيل إجازة المعهد للدفعة الخامسة عشر- المرجع السابق- صفحة42

رابعا: مسؤولية الشخص المعنوي

أقر المشرع في القوانين الضريبية بمبدأ مساءلة الشخص المعنوي وهكذا نصت المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس.....ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة" وأضافت المادة في شطرها الثاني "ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية....ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه " وهو نفس الحكم الذي تكرر فـــــي نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138فقرة04من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 36 فقرة 04 من قانون الطابع و في المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل .

ونلاحظ مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخـــــــص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة و المجموعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري ، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فإنها تكون محل مسائلة جزائية في حالة ارتكاب جنحة الغش الضريبي و تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية فضلا عن الغرامات الجبائية التي قد تفرض عليه وهذا بغض النظر عن عقوبات الحبس و الغرامات الجزائية التي تطبق على المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي[1]

وهو نفس المنهج الذي سلكه المشرع في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات إثر تعديله بموجب القانون رقم15/04 المؤرخ في 10نوفمبر 2004 الذي أقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام بخصوص مسألة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

الفرع الثاني: الجزاءات المقررة في مجال الغش الجبائي :

تتميز العقوبات والجزاءات في جريمة الغش الجبائي عن غيرها من الجرائم القانون العام بعقوبات جزائية واخرى جبائية وتطبق سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا عقوبات .

اولا: العقوبات الجزائية المقررة لجريمة الغش الجبائي.:

---

[1] صمودي سليم – قاضي تحقيق بمجلس إليزي- المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و الفرنسي –دار الهدى –صفحة53-54

تبعا لمبدى شخصية العقوبة فإن العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتكبها فهي تختلف في الشخص الطبيعي عنها في الشخص المعنوي ولهدا نتطرق إلى العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي ثم الجزاءات المقررة للشخص المعنوي

01: العقوبات الجزائية :

أ- العقوبات المقررة للشخص الطبيعي

كغيرها من الجرائم تنقسم العقوبة الجزائية الى عقوبات أصلية و عقوبات تبعية و هدا بالنظر إلى وصف الجريمة .

أ-1-العقوبات الأصلية

الأصل أن توصف جريمة الغش الجبائي بالجنحة و تتمثل عقوبتها في الحبس والغرامة وتتفق مجمل النصوص الجبائية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى خمس سنوات غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة ،كما أنها تختلف بالنسبة لمقدارالغرامة الجزائية

*ففي قانون الضرائب المباشرة نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 على عقوبة الحبس التي تتدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو التالي:

-تكون العقوبة غرامة جزائية فحسب عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ100.000دج.

-كون العقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من50.000دج إلى 100.000دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000دج ولا تتجاوز مبلغ 300.000دج.

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

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

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

-عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 3000.000دج تكون العقوبة السجن من عشر(10)إلى عشرين(20)سنة و غرامة جزائية من 1000.000دج غلى3000.000دج.

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

غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هدا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ10.000دج.

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

غير أنه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هدا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ1000دج.

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

2-العقوبات التكميلية

يقصد بالعقوبات التكميلية مجموعة العقوبات التابعة لعقوبة أصلية، بحيث لا يمكن الحكم بها منفردة، و حددها المشرع الج ا زئري على سبيل الحصر في المادة التاسعة من قانونالعقوبات وتتفرع العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها في جريمة الغش الضريبي و طبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية إجبارية وأخرى اختيارية ترتبط العقوبات التكميلية بالعقوبات الأصلية، إذ يجوز للمحكمة أن تحكم بها إلى جانب العقوبات الأصلية في بعض الجرائم التي بينها القانون، وقد أورد القانون هذه العقوبات، بحيث نجد نص المادة ((09) منقانون العقوبات نص على ما يلي:

- المنع من الاقامة .

[1] حمي ميلود ، قادري عبد الحميد، الغش الجبائي، مذكرة التخرج ليسانس, جامعة د مولاي طاهر ولاية سعيدة ، كلية الحقوق ،'2011/2010) ,ص38

- تحديد الاقامة .
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق .
- المصادرة الجزئية للاموال .
- حل الشخص الاعتباري
- نشر الحكم

ووفقا للمواد06/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة وكذلك المادة6/120 من قانون التسجيل، أنه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المادة 456 من قانون الضرائب غير المباشرة، وكذلك المادة 831 وكذا المادة 2/120 من قانون التسجيل كما نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544 ، بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القان ون عقوبات منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وتطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة.

نصت المادة 29 من القانون رقم 03-22لمؤرخ في 2003/12/28المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الض ريبي من ممارسة النشاط التجاري، وحددت فترةالمنع بمدة لا تتجا وز عشر سنوات، كما أجازت الأمر بالنفاذ المعجل3 ، كما نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 525 على مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة فيعمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة، كما نجد جاءقانون المالية الصادر في سنة 1997 نص على منع كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه فيالغش الضريبي من الدخول في الصفقات العمومية[2] .

[2]) رضوان لعموري ،جريمة الغش الضريبي ، مذكرة تخرج ليسانس جامعة قاصدي مرباح ولاية ورقة سنة 2015 ص40

3:العقوبات المقررة للشخص المعنوي

لا يخاطب نص التجريم الضريبي الشخص الطبيعي فقط، وإنما يتعداه إلى الشخص المعنوي فالنشاطات الخاضعة للضريبة يمارسها الأشخاص الطبيعيون وكذلك الهيئات والمؤسسات التي تتمتع بالشخصية المعنوية ،ولقد كانت النصوص الضريبية سباقة في توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي فقد أشارت إلى أنه عندما ترتكب جريمة الغش الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة و كذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين للشركة غير أن الغرامات المالية الجزائية المحكوم بها فتقرر في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين و على الشخص المعنوي .

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

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

ثانيا: العقوبات الجبائية

تختلف العقوبات الجبائية بغض النظر عن العقوبة الجزائية من قانون الى اخر والمتعلقة بالتشريع الجبائي والاختلاف ظاهر مضمونا ومقدارا ودلك على النحو التالي :

اولا: بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة

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

ثانيا: بالنسبة قانون الضرائب غير المباشرة

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

غرامة ثابتة تتراوح قيمتها بين5000دج و 25000دج حسب ما جاء بالمادة 523 وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن50.000دج المادة524-2-أ-تطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي.

ثالثا :ثالثا قانون الرسم على رقم الا عمال:

-قانون الرسم على رقم العمال غرامة من 1000دج على 5000دج –المادة 114-02-

وفضلا عن دلك انفرد أيضا قانون الضرائب الغير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة التي تنصب على الأشياء و وسائل الغش حسب المادة525. وللتذكر فان جميع العقوبات الجبائية هي عقوبات صماء لا يجوز للقاضي التخفيض فيها وشملها بوقف النفاذ وهذا ماجاءت به النصوص القانونية صراحة فإن القانون يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المادة 04/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 548 من قانون الضرائب الغير المباشرة والمادة 04/120 من قانون التسجيل.

01:الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية

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

وهدا يجرنا إلى التساؤل أيضا حول ما إدا كان الحكم بالغرامات الجبائية يتم بناءا على طلب إدارة الضرائب كما هو الحال بالنسبة للمخالفات الجمركية أم أن القاضي يحكم بها من تلقاء نفسه

الرأي الراجح فقها و قضاءا أن الغرامات والمصادرة الجبائية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة و التعويض و لا يقضى بها إلا بناءا على طلب الإدارة المختصة .

بهدا الرأي استقر قضاء المحكمة العليا بشأن المخالفات الجمركية وهو نفس المسلك الذي سلكته المحكمة العليا بشان المخالفات الضريبية في قرار صادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنح و المخالفات القسم الثالث في قضية ب.1.ع/ ضرائب(ملف رقم136291) نقضت فيه قرارا صادرا عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى إدارة الضرائب دعوى مدنية واعتبر الغرامات

الجبائية تعويضات مدنية تؤدى إلى إدارة الضرائب وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة و إن خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم إلا بناءا على طلب إدارة الضرائب[1]

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

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

02: سلطة القاضي في تقدير الجزاء

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

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

[1] /أحسن بوسقيعة –المرجع السابق- الطبعة السادسة – صفحة 443-444

خاتمة

تبين من خلال هذا البحث ان النظام القانوني لجريمة الغش الجبائي يعكس رغبة المشرع الجزائري في التوفيق بين المصلحة العامة والتي تتمثل في استرجاع الاموال التي تملص منها المكلف بالضريبة، والمصلحة الخاصة التي تتمثل في ضمان حقوق المكلف بالضريبة من خلال الضمانات المختلفة التي منحها المشرع للمكلف بالضريبة.

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

ولقد حاولنا من خلال هذا العمل، إبراز بعض المفاهيم عن ظاهرة الغش الجبائي مرور على النظام الجبائي لتوضح الصورة ، ورغم أن الغش الجبائي أصبح ثقافة لدى المكلفين بالضريبة الذين أصبحوا يطورون أساليبه كلما تطورت الأحداث والقوانين، وفي المقابل نجد الإدارة الجبائية تسعى بأعوانها، وإمكانياتها التي تعاني نقائص كبيرة إلى تدارك الأمر وإيجاد حلول لهذه الظاهرة.

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

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

- فتح المجال امام النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بمجرد وصول العلم اليها بخصوص جرائم المتعلقة بالغش الضريبي عكس ما هو معمول به وهو اشتراط شكوى ادارة الضرائب وهذا يجعل من نجاعة العقاب اكثر فعالية.
- مراجعة العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي بحيث يجب ان تتناسب مع خطورة الوسائل التدليسية الاحتيالية وليس المبالغ المتملص منها ، اضافة الى اهمية تحديد الممارسات التدليسية على سبيل الحصر لضمان حقوق المتقاضي، وتسهيل مهمة القاضي.

- تبسيط القوانيين الضريبية وجمعها في تقنين واحد على غرار المشرع الفرنسي الذي جمعها في قانون الضرائب العام.
- تفعيل دور الاستعلام المالي في المكافحة، والوقاية من الغش الضريبي بحيث تستحدث المخبر الشجاع في قانون الاجراءات الجبائية سواء كان الشخص طبيعي او معنوي عام .
- يجب أن تكون هناك فرق رقابة تختص كل واحدة في إنتاج معين أو منتوج معين .
- في إطار اقتصاد السوق الكل يطالب بإشهار أسعار البيع، بينما أسعار الشراء بقيت مجهولة، وعليه يجب أن ترفق في الإشهار مع سعر البيع ليظهر جليا الهامش المطبق.
- متابعة الصفقات في الجرائد والمجلات والدوريات، من طرف مصالح البحث عن المادة الخاضعة للضرائب
- التحضير البسيكولوجي للمحقق، لأنه يواجه مواقف جد صعبة، خاصة أثناء تبليغ المكلف بالنتائج المتوصل إليها، وحمايته من خطر التهديد والإغراء.
- عند كل عملية استيراد، يجب تصفية وبصورة مستمرة لدين المورد، وكونه يصفى عادة عن طريق عمليات جديدة تتم عن طريق التحويل الحر.
- في إطار تبادل المعلومات، يجب إرسال سنوي من مصلحة الجمارك إلى مصلحة الضرائب لمجموع عمليات الاستيراد (مع حالة مفصلة لأسماء المستوردين) ومبالغ الاستيراد.
- نشر قائمة المتهربين في الهيئات الاقتصادية، والبنوك، ومصالح الضمان الاجتماعي حتى لا يتعاونوا معهم.
- معاقبة و بشدة الأعوان المتواطئون مع المتهربين.

وفيما يخص المكلف بالضريبة فلا بد من نشر الوعي الضريبي من خلال تحسيس المكلفين بأهمية الضريبة و ما لها من آثار على تحسين الأوضاع. والتعاون مع جميع القطاعات ولسيما الدينية منها لاظهار شناعة الجرم بالنسبة للفرد والمجتمع

توعية الفئات الشابة على مستوى المدارس والثانويات على شناعة ظاهرة الغش الجبائي ومدى تاثيرها على خزينة الدولة التي تنعكس مباشرة على التنمية المحلية والتي بدورها تنعكس ايضا على المواطن وان كان هذا العمل لا يؤتي اكله الا بعد سنوات الا انه اجراء احترازي وقائي .

قائمة المراجع

المراجـــــع

الكتب:

د/حميد بوزيد: جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005

د/مرسي السيد حجازي : مبتئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ط 5، الإسكندرية ، سنة2000

د/عطية عبد الواحد: مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، مصر سنة2005

د/جامع أحمد:علم المالية (فن المالية العامة) (ج 1، دار النشر العربية ، ط 2 ، القاهرة، سنة 1975

د/عبد الحميد محمد القاضي ،مبادء المالية العامة، الدار الجامعية المصرية،1975

*د/ سوزي عدلي ناشر- ظاهرة التهريب الضريبي الدولي - كلية الحقوق –جامعة الأسكندرية 2001

*د/ ناصر مراد : فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هوما للطبع ، الجزائر،2003

*عبد الحميد محمد القاضي ،مبادء المالية العامة، الدار الجامعية المصرية،1975،

*د/حسن عكوشن-مستشار بمحكمة الإستئناف-القاهرة-جرائم الأموال العامة والجرائم الإقتصادية الماسة بالإقتصاد -القومي دار الفكر الحديث للطباعة والنشر1973

*د/احسن بوسقيعة-الوجيز في القانون الخاص والجرائم ضد الأموال-الطبعة السادسة دار هومة 2006

*د/احسن بوسقيعة-الوجيز في القانون الخاص والجرائم ضد الأموال-الطبعة الثانية-دار هومة2004

*د/جيلالي بغدادي-الإجتهاد القضائي في المواد الجزائية-الجزء الثاني- الديوان الوطني للأشغال التربوية2001

*صمودي سليم/قاضي تحقيق بمجلس قضاء إليزي-المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي –دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والفرنسي-دار الهدى 2005

الدراسات الخاصـــــة

01) رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007

02)) بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون فرع قانون الاعمال،. جامعة تيزي وزو 2016،

03) ، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر د ا رسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة. تلمسان، 2012 ،

04) *اردير منيرة-يوسف التومي أحمد-سواعدي عبد الكريم/جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري-مدكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء-الدفعة15-2006/2007.*

05)) بويدة يوسف-جريمة الغش الضريبي-مدكرة نهاية التربص-المعهد الوطني للقضاء –دفعة10-2000/1999.*

06) عائشة فوضلي، التهرب و الغش الضريبي، مذكرة تخرج، المعهد الوطني للمالية،

07) بوربيع بلقاسم و محمودي محمد – الغش و الرقابة الجبائية – مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للضرائب سنة 2003 .

08) خلف الله جميلة، جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري،مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص علوم قانونية، جامعة الدكتور طاهر مولاي ولاية سعيد ، سنة2017/2016

09) نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر شعبة علوم قانونية ، جامعة العربي ن مهيدي ولاية ام البواقي سنة2016/2015

10) بداني عبد الهادي، الغش الجبائي ومدى فعالية الاصلاحات في مكافحته ، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص علوم جنائية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم سنة2019/2018.

11) رضوان لعموري،جريمة الغش الضريبي مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2015،،

12) يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي واليات مكافحته/ مذكرة لنيل شهادة ليسانس , علوم اقتصادية، جامعة البويرة، سنة2011/2010

13) امين سلاني وأسامة بلهادي وأسامة رويبح: أساليب وطرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة ليسانس) ، جامعة يحي فارس2008 ولاية المدية سنة/2009،

14) حمي ميلود ، قادري عبد الحميد ، الغش الجبائي مذكرة لنيل شهادة ليسانس علوم قانونية.جامعة مولاي الطاهر ولاية سعيدة، سنة2011/2010

15) فرحات سليمة، صبايحي فايزة، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهاد ليسانس تخصص ادارة وومالية ، جامعة اكلي محند اولحاج البويرة ، سنة2018/2017

16) محمد رزقون ،عبد الحميد بوخاري ، اثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي وانعكاساته على التنمية المحلية في الجزائر ، الملتقى الوطني الاول حو اثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر ، تامنغست يومي29-30جانفي 2013

النصوص القانونية.

*قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

*الأمر رقم103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم.

*الأمر رقم104/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

*الأمر رقم105/76 المؤرخ في1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.

* قانون الرسوم على رقم الأعمال(القانون رقم 25/91 المؤرخ في1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة1992 المعدل والمتمم).

*قانون الإجراءات الجبائية(القانون رقم21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002).

*القانون رقم22/03 المؤرخ في2003/3/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة2004.

*الأمر رقم156/66 المؤرخ في1966/06/08 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

*الأمر رقم155/66 المؤرخ في 1966/06/08 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

*المرسوم التشريعي رقم230/97 المؤرخ في1996/07/27 المتعلق بإنشاء الفرق المختلطة ولجان التنسيق.

فهرس المحتويات

الفهرس

مقدمة.....2
الفصل الاول: الاطار العام لظاهرة الغش الجبائي ،اركانه وآثاره واسبابه.....10
المبحث الاول:ماهية الغش والتهرب الجبائي. 11
المطلب الأول:مفهوم الغش الجبائـــيوانواعه..... 11
الفرع الاول: تعريف الغش الجبائي. 11
الفرع الثاني:أنواع الغش الجبائي. 12
المطلب الثاني:مفهوم التهرب الجبائي و أنواعه. .....14.
الفرع الاول:تعريف التهرب الجبائي. 14
الفرع الثاني:أنواع التهرب الجبائي. 15
الفرع الثالث: الفرق بين الغش والتهربي الجبائي..... 16
المطلب الثالث: اسباب الغش الجبائي..... 16
الفرع الاول: الأسباب المتعلقة بالمكلف.....16
الفرع الثاني: الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الجبائي.....17
الفرع الثالث :الأسباب المرتبطة بالظروف الاقتصادية السائدة.....18
الفرع الرابع :الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية..... 18
المطلب الرابع: آثار ظاهرة الغش الجبائي 18
الفرع الاول: الاثار المالية والاقتصادية.....18
اولا :الأثارالمالية..... 18
ثانيا: الآثار الاقتصادية..... 19
الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية والآثار على فعالية النظام الضريبي.....20
اولا :الآثار الاجتماعية.....20
ثانيا: الآثار على فعالية النظام الضريبي.....20
المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الجبائي. 22
المطلب الاول: الركن الشرعي..... 22
المطلب الثاني :الركن المادي.....23
الفرع الاول :إستعمال طرق احتيالية.....23
الفرع الثاني: التملص من الضريبة.....29
الفرع الثالث: العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال و التملص من الضريبة..... 30
الفرع الرابع: المحاولة في جريمة الغش الضريبي.....31.
المطلب الثالث :الركن المعنوي.....31
الفرع الاول :القصد الجنائي العام.....32

الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص.....33
الفصل الثاني: الوسائل القانونية لقمع جريمة الغش الجبائي في القانون الجزائري.....35
المبحث الأول: الوسائل الادارية لقمع جريمة الغش الجبائي.....36
المطلب الأول: معاينة جريمة الغش الجبائي..... 36
الفرع الاول :الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الجبائي.....36
الفرع الثاني :صلاحيات الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الجبائي.....37
المطلب الثاني :الرقابة الجبائية.....39
الفرع الاول: السند القانوني للرقابة الجبائية.....39
الفرع الثاني: أشكال الرقابة.....42
الفرع الثالث: واجبات وضمانات المكلف بالضريبة..... 44
المطلب الثالث :الأليات غير جزائية لمكافحة ظاهر الغش الجبائي..... 48
الفرع الأول :على مستوى التشريع. 48
الفرع الثاني :على مستوى الإدارات الجبائية. 50
الفرع الثالث :تحسين الإمكانيات البشرية و المادية. 51
الفرع الرابع :تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف. 52
المبحث الثاني: الوسائل القضائية للمارسة الدعوى الجزائية في جريمة الغش الجبائي.....54
المطلب الأول: آليات تحريك الدعوى العمومية..... 54
الفرع الاول :تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب.....54
الفرع الثاني : مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى أو سحبها.....55
المطلب الثاني: الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة الغش الجبائي 56
الفرع الاول: الجهة المختصة بالنظر في الدعوى.....56
الفرع الثاني: موقع إدارة الضرائب في الدعوى..... 56
الفرع الثالث: تقادم الدعوى العمومية.....57
المطلب الثالث: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الجبائي.....58
الفرع الأول :تحديد المسؤولية في جريمة الغش الجبائي.....58
اولا: مسؤولية الفاعل الأصلي.....59
ثانيا :مسؤولية الشريك..... 59
ثالثا: المسؤولية عن فعل الغير.....60
رابعا:مسؤوليةالشخص المعنوي.....61
الفرع الثاني: الجزاءات المقررة في مجال الغش الجبائي 61
اولا :العقوبات الجزائية 62

ثانيا:العقوبات الجبائية 65
الخاتمـــــة. 69