



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغرور خنشلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية



قسم الحقوق

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في شعبة الحقوق والعلوم السياسية
تخصص قانون جنائي

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إشراف الأستاذ (ة)
العالية نوال

اعداد الطالب (ة)
لشخب إكرام

أعضاء لجنة المناقشة

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الصفة
مزيتي فاتح	محاضر أ	رئيساً
العالية نوال	محاضر أ	مشرفاً ومقرراً
صدراتي وفاء	محاضر أ	عضو ممتحناً

2025/2024

الشكر والتقدير

{بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ لِنِ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ}

الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمه، ووفقنا لإنجاز هذا البحث.

وبفضله وكرمه يزداد العلم وتتحقق الغايات.

أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى مشرفتي (الدكتورة العالية نوال) على توجيهاتها السديدة
ومساندتها الدائمة التي كان لها الأثر البالغ في إنجاز هذا البحث.

وأخص بالشكر عائلتي وأصدقائي الذين قدموا لي الدعم النفسي والمعنوي طوال فترة البحث،
وكانوا عوناً لي في تخطي الصعوبات.

أشكر لجنة المناقشة للعناء وقراءة المذكرة وتصويبها

راجية من الله أن يوفق الجميع لما فيه الخير، وأن يكون هذا البحث إضافة متواضعة في
مجال (قسم الحقوق)

..... شكراً جزيلاً

الإهداء

من قال أنا لها "نالها " وأنا لها إن أبت رغباً عنها أتيتُ بها.
نلتها وعانقت اليوم مجداً عظيماً، كانت دروباً قاسية، وطرقاً خسرت بها الكثير ولكني
"وصلت"

الحمد لله حباً وشكراً وإمتناناً، الحمد لله الذي بفضله أدركت اسمي الغايات انظر لنفسني
ولنجاحي كالذي ينظر الى معجزته، تحقق بفضل الله وأصبح واقعاً افتخر به
اهدي هذا النجاح لنفسني الطموحة اولاً ابثدت بطموح وانتهت بنجاح
بكل حب اهدي ثمرة نجاحي وتخرجي

الى النور الذي أنار دربي والسراج الذي لا ينطفئ نوره وبذل جهد السنين من اجل ان
صعود سلالم النجاح الى من أحمل إسمه بكل فخر ومن حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي
طريق العلم ها أنا أتممت وعدي واهديته اليك والدي العزيز { لشخب معروف }

الى من علمتني الاخلاق قبل الحروف إلى الجسر الصاعد بي إلى معلمتي التي بدأت أول
دربي في الدراسة الى الجنة الى اليد الخفية التي أزال الت عن طريقي الاشواك، ومن تحملت

كل لحظة ألم مررت بها وساندتني عند ضعفي وهزلي والدتي العزيزة ومعلمتي { شرفي
زهور }

اهدي تخرجي الى ملهمي ناجحي من ساندني بكل حب عند ضعفي وأزاح عن طريقي
المتاعب ممهداً لي الطريق زارعاً الثقة والإصرار بداخلي، أميراتي سندي والكتف الذي
أستند عليه دائماً لطلما كانوا الظل لهذا النجاح "أخواتي" { لمياء، شهيناز، هاجر، رانيا }

أهدي تخرجي إلى سندي وعزوتي من ساندني في لحظات ضعفي وقوتي حبيبي وحيدتي
صغيري أخي { لشخب وائل عبد الحميد }

الي بهجة المنزل سندس هبة الرحمان، اسلام عبد الرحيم، كوثر، ادم كيليان

قائمة المختصرات

_ ج.ر.ج.ج : جريدة رسمية جمهورية جزائرية

_ ق.إ.ج.ج : قانون إجراءات جزائية

_ ق.ر.ر.أ : قانون الرسم على رقم الأعمال

_ ق.ض.م : قانون الضرائب مباشر

_ ق.ض.غ.م : قانون الضرائب غير مباشر

_ ق.إ.ج.ج.ب : قانون إجراءات جبائية

_ ق.ت : قانون التسجيل

_ ق.ط : قانون الطابع

_ م.ج : مجلد

_ ص : صفحة

_ ف : فقرة

مقدمة

مقدمة

تعدّ الضرائب، في صميم النظام الاقتصادي والاجتماعي للدول الحديثة، الأداة الرئيسية التي تُمكن الحكومات من تمويل وظائفها الأساسية وتلبية احتياجات مجتمعاتها المتزايدة. فهي ليست مجرد اقتطاع مالي إلزامي، بل هي آلية لإعادة توزيع الثروة وتحقيق التنمية المستدامة، فضلاً عن كونها تعبيراً عن المواطنة والمساهمة في بناء الوطن. وفي هذا السياق الحيوي، يمثل الالتزام الطوعي والصادق بالواجبات الضريبية من قبل المكلفين حجر الزاوية في استقرار المالية العامة وضمان قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها تجاه مواطنيها. إلا أن هذه المنظومة الهامة تواجه تهديداً جوهرياً يتمثل في ظاهرة التهرب والغش الضريبي. فبينما يعكس التهرب محاولة قانونية أو غير قانونية لتجنب دفع الضريبة، ينطوي الغش الضريبي على استخدام وسائل احتيالية وتضليلية لإخفاء الوعاء الضريبي أو التقليل منه بصورة غير مشروعة، هذه الممارسات لا تُلحق ضرراً مباشراً بخزينة الدولة فحسب، بل تُؤدي أيضاً إلى تشويه المنافسة الاقتصادية، وتعميق الفوارق الاجتماعية، وتقويض الثقة في النظام الضريبي، فالغش الضريبي يُحمّل المكلفين الملتزمين أعباءً إضافية ويُقلل من قدرة الدولة على تمويل الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة والبنية التحتية، مما يُعيق مسيرة التنمية الشاملة.

والجزائر التي تسعى جاهدة لتعزيز اقتصادها وتنويع مصادر دخلها، تكتسي مسألة مكافحة الغش الضريبي أهمية قصوى، فالخسائر الناجمة عن هذه الجريمة تُعد استنزافاً لموارد البلاد التي هي في أمس الحاجة إليها لتحقيق أهداف التنمية المستدامة وتحسين مستوى معيشة المواطنين، وقد أولى المشرع الجزائري اهتماماً متزايداً لمواجهة هذه الظاهرة، من خلال سنّ تشريعات تجرّم الأفعال التي تُعد غشاً ضريبياً وتُحدد العقوبات المناسبة لمرتكبيها، ومع ذلك، لا تزال هذه الجريمة تشكل تحدياً كبيراً يستدعي دراسة معمقة وشاملة

وقد أفرد القانون الجزائري لجريمة الغش الضريبي أحكاماً قانونية متميزة ومفصلة وردت في نصوص قانونية متعددة، مما يؤكد على الأهمية الخاصة التي يوليها المشرع لهذا النوع من الجرائم، وعلى الرغم من أن الغش الضريبي يُصنف ضمن الجرائم التي تمس بالمال العام، إلا أن النظام القانوني الذي يحكمه يتميز بمجموعة من الخصائص والإجراءات التي تختلف عن تلك المتعلقة بالجرائم الاقتصادية الأخرى، مما يعكس خصوصية هذه الجريمة وتأثيرها العميق على الاقتصاد الوطني.

أولاً: أهمية الموضوع

يكتسي موضوع هذه الدراسة أهمية بالغة، حيث يتناول جنحة الغش الضريبي التي تمثل اعتداءً صارخاً على الحقوق الاقتصادية والاجتماعية للأفراد والمجتمع ككل، فالغش الضريبي لا يهدد فقط الإيرادات العامة للدولة، بل يقوض مبادئ العدالة والمساواة أمام القانون، ويؤثر سلباً على قدرة الدولة على تمويل الخدمات الأساسية التي تمس حياة المواطنين بشكل مباشر إن الخوض في دراسة جنحة الغش الضريبي يكتسب راهنية متزايدة نظراً لتطور أساليب الاحتيال وتنوعها، حيث تتطلب هذه الظاهرة تحليلاً قانونياً معمقاً يشمل مختلف جوانبها، وقد تباينت الآراء الفقهية والقانونية في تحديد الأسباب الجذرية للغش الضريبي، فبينما يرى فريق أن الثغرات القانونية في التشريعات الاقتصادية تمثل بيئة خصبة يستغلها المكلفون للإفلات من التزاماتهم الضريبية دون التعرض للعقاب، يركز آخرون على الدور المحوري للإدارة الضريبية، مشيرين إلى أن ضعفها وسوء تسييرها قد يشجع على التهرب الضريبي في المقابل، يقدم منظور ثالث تفسيراً سيكولوجياً للغش الضريبي، معتبراً إياه نابعاً من سوء نية المكلف ورغبته في تحقيق مكاسب غير مشروعة والجزائر، شأنها في ذلك شأن العديد من الدول، شهدت تفشيًا ملحوظًا لهذه الظاهرة لأسباب متعددة ومتداخلة، وإدراكاً منها لخطورة هذه الآفة على سياستها المالية وتنمية مواردها، سعت الدولة جاهدة لمكافحة الغش الضريبي أو على الأقل الحد من انتشاره

إن المتأمل في الأوضاع الاقتصادية الراهنة يدرك مدى الثقل الذي تمثله هذه الظاهرة على الاقتصاد الوطني برمته

انطلاقاً من هذه الأهمية، تسعى هذه الدراسة إلى اقتراح حلول عملية لمكافحة الغش الضريبي والتقليل من آثاره الضارة، مع التركيز بشكل خاص على تحديد أركان هذه الجريمة بدقة لضمان تحقيق العدالة الجنائية، كما تستدعي الحاجة إلى التمعن في مدى عدالة المسائل المتعلقة بالغش الضريبي وآثارها المختلفة، وذلك بهدف معالجة هذه الظروف من خلال فهم خصائصها بعمق، وهو ما قد يسهم في تحقيق العدالة وتقديم حلول ناجعة لهذه المشكلة المعقدة

ثانياً: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى استجلاء قيمة وطبيعة القوانين المنظمة لجريمة الغش الضريبي ضمن النظام القانوني الجزائري، وتتعلق الدراسة بوضع هذه الظاهرة في سياقها الأوسع ضمن نطاق الجرائم الاقتصادية، ويتمثل الهدف التحليلي في الكشف عن الطبيعة القانونية لنظام الغش الضريبي ولتحقيق هذه الأهداف، تتبنى الدراسة منهجاً علمياً تحليلياً يأخذ في الاعتبار الخصوصية المميزة لهذا الموضوع، ويشمل ذلك تحديد مفهوم دقيق للغش الضريبي وتمييزه عن المفاهيم القانونية والاقتصادية المشابهة، واستعراض الأسباب الكامنة وراءه وآثاره السلبية على الاقتصاد والمجتمع، كما تسعى الدراسة إلى توضيح كيفية تجريم المشرع الجزائري لهذه الأفعال في إطار الجرائم الاقتصادية والقانونية، وعرض مجموعة الإجراءات والتدابير العقابية الرادعة التي يتم اتباعها لمكافحة هذه الجريمة، مع إبراز الخصوصية القانونية لنظام جنحة الغش الضريبي في التشريع الجزائري .

ثالثاً: إشكالية الدراسة

تتمحور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة حول التساؤل الجوهري التالي:

كيف واجه المشرع الجزائري جنحة الغش الضريبي من ضمن أحكام القوانين الجنائية؟
 ويتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية تسعى الدراسة للإجابة عليه
 * ما هي الماهية القانونية للغش الضريبي في التشريع الجزائري؟
 * فيما تتمثل الأركان القانونية لجنحة الغش الضريبي في القانون الجزائري؟
 * ما هي الأحكام والإجراءات القانونية المتبعة في متابعة ومحاكمة مرتكبي جنحة الغش الضريبي؟

* ما هي العقوبات المقررة لهذه الجنحة في التشريع الجزائري؟ وهل تتناسب مع خطورة الفعل وتأثيره الاقتصادي والاجتماعي؟

رابعاً: المنهجية المتبعة في الدراسة

لا شك أن الاعتماد على المناهج العلمية المعتمدة يمثل ركيزة أساسية لأي بحث يسعى إلى الإلمام بكافة جوانب الموضوع وتسهيل إيصال الأفكار بوضوح، وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على مزيج من المناهج المتكاملة، فلدراسة وتحليل النصوص القانونية ذات الصلة، استندنا بشكل أساسي إلى المنهج الوصفي والمنهج التحليلي

تم استخدام **المنهج الوصفي** من خلال شرح وتفسير مفهوم الغش الضريبي، واستعراض الأسباب المحتملة لارتكابه، والتوقف عند تصنيفاته وأنواعه المختلفة وبالتوازي مع ذلك، تم توظيف **المنهج التحليلي** لتعميق فهمنا للقوانين واللوائح القانونية المتعلقة بجنحة الغش الضريبي في الجزائر، وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية، وتفسيرها في ضوء المبادئ القانونية العامة والخاصة، ومحاولة استخلاص النتائج التي قد تسهم في تطوير المنظومة القانونية لمكافحة هذه الظاهرة.

خامساً: أسباب اختيار الموضوع

يمكن تصنيف الأسباب التي دفعتنا لاختيار موضوع جنحة الغش الضريبي في التشريع الجزائري إلى دوافع ذاتية وأخرى موضوعية

1 الدوافع الذاتية

- * الرغبة الأكاديمية في التعمق بدراسة جنحة الغش الضريبي في الإطار القانوني الجزائري، لما يمثله هذا الموضوع من أهمية في فهم العلاقة بين الفرد والدولة وحقوق وواجبات الأفراد تجاه النظام المالي.
- * السعي إلى اكتشاف الآليات القانونية والإجرائية المتاحة للدولة لمواجهة هذه الجريمة والحد من تأثيراتها السلبية
- * الاهتمام بالبحث في الجهود الدولية والمنظمات التي تعمل على مكافحة التهرب والغش الضريبي على المستوى العالمي، وإمكانية الاستفادة من تجاربها في السياق الجزائري.

2 الدوافع الموضوعية:

- * الانتشار المتزايد لظاهرة الغش الضريبي وتطور الأساليب المستخدمة في ارتكابها، مما يستدعي دراسة معمقة لهذه الظاهرة واقتراح سبل لمواجهتها في القانون الجزائري.
- * الأثر السلبي الكبير للغش الضريبي على الاقتصاد الوطني والتنمية المستدامة، مما يجعل دراسة سبل مكافحته ضرورة ملحة.
- الحاجة إلى تسليط الضوء على الجوانب القانونية والإجرائية المتعلقة بهذه الجنحة، والتي قد لا تكون واضحة بشكل كافٍ للباحثين والممارسين القانونيين.

سادساً: الدراسات السابقة ذات الصلة

- في إطار سعينا لتكوين قاعدة معرفية متينة لبحثنا، اطلعنا على العديد من المراجع والمصادر، وقد استفدنا بشكل خاص من الأطروحة التالية:
- أطروحة دكتوراه للطالب: واسطي عبد النور، المسؤولية الجبائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، الغش الضريبي، تبيض الأموال، أطروحة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016/2017

حيث طرح الإشكال التالي: متى وكيف يكون الشخص المعنوي مسؤولاً عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال؟ وما مدى تطابق القانون مع الواقع؟ وتم تقسيم الى بابين الباب الأول: تطور المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

الباب الثاني: اسناد جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال للشخص المعنوي - رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه للطالبة سميرة بو عكار بعنوان مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي حيث تم طرح الإشكال التالي: إلى أي مدى تساهم فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي؟ وتم تقسيم الى أربعة فصول، الفصل الأول: النظام الضريبي وظاهرة التهرب الضريبي والفصل الثاني: التدقيق الجبائي ثم الفصل الثالث: إجراءات التدقيق الجبائي ثم الفصل الرابع: الدراسة الميدانية لمساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي وقد قدمت هذه الأطروحات رؤية قيمة حول الإطار القانوني لجريمة الغش الضريبي، مما ساهم في توجيه بحثنا وتحديد جوانب معينة للدراسة بشكل أعمق.

سابعاً: صعوبات الدراسة

لا يخلو أي بحث علمي متخصص من تحديات وصعوبات تعترض مساره. وقد واجهتنا خلال مراحل إعداد هذه الدراسة بعض المعوقات، من أبرزها: كثرة القوانين الجبائية وكثرة تعديلات الطارئة في قانون المالية

ثامناً: الخطة المقترحة

للإجابة عن الإشكالية سابقة الذكر تم إتباع خطة بحث ثنائية، حيث قسم الموضوع إلى فصلين تضمن الفصل الأول دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية ، وتم تقسيمه إلى مبحثين، تم التطرق في المبحث الأول إلى مفهوم الغش الضريبي في المطلب الأول : الغش الضريبي وتميزه عن ما يشابهه تناولنا فيه فرعين، الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي، الفرع الثاني : تمييز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي، أما المطلب الثاني : أسباب وأنواع الغش الضريبي تناولنا فيه فرعين، الفرع الأول: أسباب الغش الضريبي ، الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي ، وأما المبحث الثاني أركان الغش الضريبي وأثاره تطرقنا إلى مطلبين المطلب الأول: أركان الغش الضريبي درسنا فيه فرعين، الفرع الأول: الركن المادي ، الفرع الثاني: الركن المعنوي ، والمطلب الثاني: أثار الغش الضريبي والعقوبات المقررة له وتم تقسيمه إلى فرعين: الفرع الأول أثار الغش الضريبي والفرع الثاني: العقوبات المقررة له في حين تم التطرق في الفصل الثاني دراسة الغش الضريبي من الناحية الإجرائية وتم تقسيمه هو الآخر إلى مبحثين، عالجتنا في المبحث الأول : تحريك دعوى الغش الضريبي صنفنا مطلبين ، المطلب الأول: إجراءات تحريك دعوى العمومية و الجبائية للغش الضريبي في الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة للفصل في جنحة الغش الضريبي والفرع الثاني: شروط تحريك الدعوى العمومية والجبائية في جنحة الغش

الضريبي و المطلب الثاني : انقضاء الدعوى العمومية والجبائية في جنحة الغش الضريبي ،
أما في المبحث الثاني فعالجنا إثبات معاينة جنحة الغش الضريبي تناولنا في المطلب الأول:
الأشخاص المختصة بإثبات جنحة الغش الضريبي أما المطلب الثاني : وسائل إثبات جنحة
الغش الضريبي.

الفصل الأول

دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية

الفصل الأول: دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية

تتنوع الأحكام القانونية التي تنظم الجرائم الضريبية، فتشمل أحكاماً موضوعية تتعلق بالتجريم والعقوبات، بالإضافة إلى قواعد المسؤولية المستمدة من قانون العقوبات يُعتبر قانون العقوبات بمثابة الشريعة العامة في المجال الضريبي ما لم ترد نصوص قانونية خاصة في القوانين الضريبية تفصل في مسائل الجرائم الضريبية يُعزى هذا التميّز في بعض القواعد الموضوعية إلى طبيعة القانون الضريبي نفسه، حيث يتمتع ببعض الخصائص الذاتية والاستقلالية لتحقيق هدفه الأساسي المتمثل في توفير الإيرادات اللازمة لتمويل الخزينة العامة من جهة أخرى، تُصنف الجرائم الضريبية ضمن الجرائم الاقتصادية، والتي لها جوانبها الخاصة من حيث الأحكام الموضوعية المطبقة عليها، لا سيما في مجال العقوبات المالية بناءً على هذا سنتناول مبحثين أساسيين:

المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي

المبحث الثاني: أركان الغش الضريبي وأثاره

المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي

الغش الضريبي هو مصطلح يشير إلى مجموعة متنوعة من الأفعال غير القانونية التي يقوم بها الأفراد أو الشركات بهدف التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم وتتعدد الأسباب التي تدفع البعض إلى ارتكاب هذه الجريمة، ويمكن تصنيفها إلى عدة عوامل اقتصادية أو نفسية أو أسباب متعلقة بالنظام الجبائي أو حتى عوامل تاريخية حيث يعتبر الغش الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون لأنه يتسبب في خسائر مالية كبيرة للدولة ويؤثر سلباً على الاقتصاد بشكل خاص والمجتمع بشكل عام

يعتبر الغش الضريبي نوع من أنواع المقاومة ضد الضريبة هذه المقاومة بدأت منذ القدم حيث تمثلت في شكل "تمرد" غالباً ما كان يؤدي إلى حرب مسلحة ضد النظام السياسي والاقتصادي أو مقاومة عن طريق تكثيف الضغوطات على السلطات العامة المتمثلة في الإدارة العامة من أجل دفعها إلى منح تخفيضات أو امتيازات والتخفيف من عمليات الرقابة الجبائية أو عن طريق البرلمان لجعله يصوت على قوانين أكثر نفعاً على المكلفين علاوة على ذلك قد يعمل المكلفون على الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية وهو التهرب الجبائي الذي يلزم قيام المشرع بسد هذه الثغرات والعمل على وضع نصوص واضحة لا تترك مجالاً للتأويلات¹

وكانت حركة بوجاد أول من قامت في فرنسا في شهر جويلية سنة 1950 لمضادة النظام الجبائي السائد آنذاك ، فالغش الضريبي يعبر ردة فعل المكلف الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة الواقعة على أمواله أو الإنقاص منها وهذه الظاهرة تولد نتائج خطيرة حيث تغير

¹ محرزين، محمد عباس/إقتصاديات الجبائية والضرائب، ط4، الجزائر، دار هومة، سنة 2008 ص 31

من توازن النظام الجبائي بالسماح للبعض من التخلص منها لتحملها من البعض الآخر كما أنها تؤدي إلى الإنقاص في الإيرادات الجبائية للدولة وتغير قواعد المنافسة بين المؤسسات حيث تصبح المؤسسة الناجحة هي الأكثر تهرباً من دفع الضريبة عوضاً أن يكون النجاح قائماً على معايير الإنتاجية وقد عرف بول ماري غوديميت الغش الضريبي "أنه خرق مباشر وعمدي للقانون الجبائي" فهو يفترض وجود أفعال مادية تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة وقصد عمدي للغش، وقد تأخذ هذه الظاهرة صوراً مختلفة من النسيان إلى الإخفاء العمدي للمادة الخاضعة للضريبة إلى تنظيم المكلف لإعساره أو تسجيل كتابات صورية في المحاسبة

1

لهذا تم تقسيم هذا البحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: تعريف الإصطلاحي للغش الضريبي وتميزه عما يشابهه

المطلب الثاني: أسباب وأنواع الغش الضريبي

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي وتميزه عن ما يشابهه

في خضم تعقيدات الأنظمة الاقتصادية وتشابكات القوانين المالية، يبرز مفهوم "الغش الضريبي" كأحد التحديات الكبرى التي تواجه الحكومات والمجتمعات على حد سواء. إنه ليس مجرد مخالفة عابرة أو خطأ غير مقصود في الحسابات، بل هو فعل إرادي ينطوي على نية مبيتة للتحايل على القانون والتخلص من المسؤولية المالية تجاه الدولة. إن فهم ماهية الغش الضريبي بعمق، واستيعاب أبعاده المختلفة، والتمييز الدقيق بينه وبين المفاهيم المشابهة له، يشكل ضرورة حتمية ليس فقط للمختصين في الشأن المالي والقانوني، بل ولكل فرد ومؤسسة تسعى إلى الالتزام بالواجبات الوطنية والمساهمة بفاعلية في بناء مجتمع عادل ومزدهر

الغش الضريبي، في جوهره، يمثل اعتداءً سافرًا على مبدأ العدالة الضريبية، الذي يقضي بأن يتحمل كل فرد أو كيان اقتصادي نصيبه العادل من الأعباء المالية اللازمة لتمويل الخدمات العامة والمشاريع التنموية التي تعود بالنفع على الجميع. عندما يلجأ البعض إلى التهرب من هذه المسؤولية عبر أساليب احتيالية وتضليلية، فإنهم لا يلحقون الضرر بالخزانة العامة فحسب، بل يخلون بميزان العدالة الاجتماعية، ويضعون عبئاً إضافياً على كاهل المواطنين والشركات الملتزمة²

إن الخوض في تعريف الغش الضريبي يستدعي منا الغوص في تفاصيله الدقيقة، واستجلاء عناصره الأساسية التي تميزه عن غيره من التصرفات المشابهة، والتي قد تبدو في ظاهرها متقاربة، لكنها تختلف جوهرياً من حيث النية والأثر القانوني. فبينما يعتبر التخطيط الضريبي

1 خلف الله، جميلة، جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة الطاهر مولاي سعيدة، سنة 2016/2017، ص 33.

2 خلف الله، جميلة، المرجع السابق، ص 39.

السليم حقاً مشروعاً للأفراد والشركات يهدف إلى تقليل الأعباء الضريبية ضمن الأطر القانونية المتاحة، فإن الغش الضريبي يتجاوز هذه الحدود ليقع في دائرة التجريم والمحاسبة في سياق متصل، يبرز التمييز بين الغش الضريبي و"التهرب الضريبي" كأحد الجوانب الحيوية لفهم هذا المفهوم بشكل كامل. فالتهرب الضريبي، وإن كان يهدف في نهاية المطاف إلى تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة، إلا أنه يعتمد على استغلال الثغرات القانونية أو الاختيارات المتاحة ضمن النصوص التشريعية دون اللجوء إلى أساليب احتيالية أو مخالفة صريحة للقانون. أما الغش الضريبي، في المقابل، فيقوم على أساس التزييف والتضليل وإخفاء الحقائق بهدف التهرب من دفع الضريبة المستحقة.¹

إن استيعاب هذه الفروقات الدقيقة له أهمية قصوى في تحديد المسؤوليات القانونية وتطبيق العقوبات المناسبة. فالتعامل مع حالة غش ضريبي يستلزم إجراءات قانونية صارمة تختلف عن التعامل مع حالات التهرب الضريبي التي قد تستدعي تعديلات تشريعية أو توضيحات قانونية لسد الثغرات القائمة

من هذا المنطلق، يصبح من الضروري التعمق في تعريف الغش الضريبي، واستعراض مختلف أشكاله وأنواعه، وتحليل العناصر المكونة له، مع التأكيد بشكل خاص على تمييزه الواضح عن المفاهيم المشابهة كالتهرب الضريبي والأخطاء غير المقصودة في الإقرارات الضريبية. إن هذا الفهم الشامل والمتعمق هو الخطوة الأولى نحو بناء نظام ضريبي أكثر عدالة وفعالية، ومكافحة هذه الظاهرة التي تقوض جهود التنمية وتعيق تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي² وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفرع الأول بعنوان تعريف الاصطلاح للـغش الضريبي وقد يختلط مفهوم الغش الضريبي مع مفهوم التهرب الضريبي لكن هناك فروق دقيقة وهذا ما سيتم إبرازه في الفرع الثاني بعنوان تمييز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي

الفرع الأول: تعريف الاصطلاح للـغش الضريبي

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للـغش الضريبي من طرف الباحثين في هذه الظاهرة، وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية والإقتصادية ونظراً لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق للـغش الضريبي ومن هذه التعاريف نذكر:

يعتبر "الغش الضريبي تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء" فقد تستعمل وثائق غير قانونية تكون سامحة بتضخيم التكاليف من أجل تخفيض الربح بالتالي تقليص الضرائب التي تكون واجبة³

¹ وهبة، محمد سليم. واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة و مكافحة الفساد، صنعاء، 2010، ص40

² نفس المرجع والصفحة.

³ شحادة الخطيب، خالد، شامية، زهير، احمد. أسس المالية العامة، ط2، الأردن. دار وائل، 2005، ص25

الفصل الأول: دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية

عرف بأنه: "تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة" وهذا خارج إطار القانون أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة فالغش الضريبي يعد تصرفاً غير مشروع ويمثل عدم احترام إداري لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المشرع باستخدام طرق احتيالية وتدليسية من جانب المكلف بالضريبة يقصد التلصص من عبئ الضريبي¹

أما حسب لوسيان محل الغش الضريبي هو (مخالفة للقانون الجبائي، قصد التهرب من الضريبة وتخفيض الأساس فهو بذلك تجاوز القانون من طرف المكلفين بالضريبة بغية التملص من دفع ما عليهم للدولة، إذ يكون هذا بتخفيض الأساس الضريبي) كذلك يعرف الغش الضريبي (بأنه يضم كل حركة مادية وكل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون للتخلص من الضرائب والمساهمات)²

وكذلك يقصد به تمكين المكلف كلياً أو جزئياً من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعاً لإختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحاً مزيفاً ومدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتزويل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه.³

عندما يقدم المكلف على مخالفة الأحكام القانونية، يسلك طرق الغش والإحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون، ومن أمثلة الغش:

1 عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة ومعتمداً في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعتمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى ويتحقق هذا الأمر بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الدوائر المالية في حق المكلفين وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام.

2 أن يقوم بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح، حيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق مع جميع البيانات أو الوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يقوم بإرفاق التصريح الضريبي ومن أمثلتها، عندما يهب شخص أمواله خلال حياته إلى ورثته تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو كأن تفرض ضرائب عالية على الأملاك⁴

أما التشريع الجزائري لم يقدم تعريف للغش الضريبي وإنما إقتصر على تعدد صورته وأشكاله تاركاً أمر التعريف للفقهاء والشراح⁵

¹ عطوي، فوزي، *المالية العامة*، ط1، لبنان، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003 ص 49.

² فضيل، نادية. *الغش نحو القانون*، الجزائر، دار هومو للطباعة والنشر والتوزيع، سنة 2005 ص 52.

³ حسين حسن مصطفى، *المالية العامة*، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2019 ص 39

⁴ نفس المرجع، ص 42

⁵ واسطي، عبد النور، *المسؤولية الجبائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية الغش الضريبي*، تبييض الأموال، ص 20

وبالرغم من أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريف دقيق وشامل لجريمة الغش الضريبي إلا أنه اكتفى بذكر بعض الأعمال التي اعتبرناها بمثابة غش ضريبي وهذا ما جاء في نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الفقرة 02 على أنه: "يقصد بأعمال الغش خاصة إخفاء المبيعات دون فاتورة تقديم وثائق مزورة أو عبر إعفاء أو استرجاع على القيمة المضافة¹

ومن خلال هذه التعاريف نستخلص أن الغش الضريبي يشمل مختلف ممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون والتخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه أي هو عقد لسوء النية يتم من خلالها تغطية الإدارة الجبائية باستعمال كل الطرق والوسائل الاحتمالية والتدليسية الممكنة، وغير القانونية للتملص من دفع الضريبة المستحقة عليه

الفرع الثاني: تمييز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي

للتمييز بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي يجب تعريف التهرب الضريبي لإستنتاج الفرق بينهما:

يتمثل التهرب الضريبي في قيام المكلف بالضريبة باستغلال بعض الثغرات القانونية بهدف الإفلات من أداء الضريبة المفروضة عليه دون أن يكون في موضع المخالف للقانون، ومن جهة أخرى يمكن أن يحدث هذا النوع من التهرب من خلال تجنب الواقعة المنشئة للضريبة وفي كلتا الحالتين يتحقق التهرب الضريبي لشخص ما عن طريق الامتناع عن التصرف الموجب للضريبة أو بالامتناع عن الواقعة المنشئة لها كالتوقف الكلي أو الجزئي للمكلف عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك، وعادة ما يتم التعبير عن التجنب المشروع بمصطلح "الهرب" الأمر الذي يؤدي إلى الخلط بين المفهومين²

وبالرجوع لآراء الفقهاء يتضح الاختلاف بينهما، فمن الناحية القانونية يرى بعض الفقهاء أن هناك فرق بين التهرب والغش الضريبي، حيث أن كل مخالفة صريحة للقانون الجبائي، وعدم الامتثال له يعتبر غشاً وتديساً ضريبياً، بينما التهرب الضريبي يتم باستغلال المكلف للثغرات القانونية بحيث لا يكون مسؤولاً فالمسؤولية على وجود هذه الثغرة القانونية تقع على عاتق المشرع أما بالنسبة للفقهاء الاقتصاديين فلا يفرقون بين الغش والتهرب الضريبي لأن كلاهما يؤثر سلباً على الحصيلة الجبائية وبالتالي على خزينة الدولة³

التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعاً، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب

¹ المادة 193 من قانون العقوبات المتضمن ، الأمر 156/66 المؤرخ في 08 يونيو 1966

² الخطيب، خالد. التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، م، 1، ع. 2000، ص 162

³ رحال، نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2007، ص 24

الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي سوء النية دون العنصر المادي (الحيل التدلّيسية)

وأما الغش الضريبي فنتجه فيه إرادة المكلف نحو تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والاحتيال، فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالة التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون¹ ومن حيث العقوبة فإن الغش الضريبي يعاقب عليه القانون بعقوبات شديدة، مثل الغرامات والسجن

بينما التهرب الضريبي قد لا يعاقب عليه القانون إذا لم يتضمن مخالفة صريحة للقانون، ولكنه قد يؤدي إلى فقدان سمعة الشخص أو الشركة

ومنه فإن التهرب الضريبي يعتبر أسلوباً شرعياً 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 أما أوجه التشابه تكمن في:

- (1) يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ما عدا من تصريح ضرائبهم من طرف الغير كالإجراء مثلاً.
- (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.²

(4) كلاهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي

(5) كلاهما ناجم عن سوء النية

(6) كلاهما ناجم عن انعدام الحس المدني.³

المطلب الثاني: أسباب وأنواع الغش الضريبي

الغش الضريبي هو تقديم معلومات خاطئة أو مزورة للسلطات الضريبية بقصد تقليل أو تجنب دفع الضرائب المستحقة حيث يعتبر الغش الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون، ويؤدي إلى خسارة كبيرة في الإيرادات الضريبية للدولة وتتعدد الأسباب التي تدفع الأشخاص والشركات إلى ممارسة الغش الضريبي، هناك عدة أسباب تؤدي إلى الغش

¹ قرموش، ليندة، جنحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة 2013/2014، ص 22.

² جار، خديجة، الإمتيازات الجبائية لتحفيز الإستثمار، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة

التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2010-2011 ص 10
³ قتال، عبد العزيز. أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة الماجستير معهد العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير جامعة، فارس المدينة 2009، ص 08.

الضريبي وتنقسم هذه الأسباب إلى نوعين أسباب مباشرة وأسباب غير مباشرة لأن الأسباب والدوافع المسؤولة عن الغش الضريبي هي كثيرة، فالعوامل التي تساعد على الغش الضريبي عديدة و متنوعة فهي تختلف من دولة إلى أخرى حسب الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية حيث تم تلخيصها في الفرع الأول: بعنوان أسباب الغش الضريبي و تتنوع أشكال الغش الضريبي نظراً لاختلاف أنواع الضرائب المستهدفة، سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك حسب طبيعة الغش ، سواء كان جزئياً أو كلياً، بالإضافة إلى ذلك، يختلف تعريف الغش الضريبي تبعاً لوجهة النظر المستخدمة لذلك، قمنا بعرض ذلك في الفرع الثاني بعنوان أنواع الغش الضريبي

الفرع الأول: أسباب الغش الضريبي

تتعدد الأسباب التي تدفع إلى الغش الضريبي، ويمكن تقسيمها إلى فئتين رئيسيتين: الأسباب المباشرة والأسباب غير المباشرة. فيما يلي تفصيل لهذه الأسباب:

أولاً: الأسباب المباشرة

- (1) الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو التخفيضات، من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساساً الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني من ناحية الكفاءة تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية.¹
- (2) الإمكانات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثه من قبل الإستعمار.
- (3) الإدارة الجبائية: تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية يرجع أساساً إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سبباً أساسياً في استفحال ظاهرة الغش الضريبي

وأهم مظاهره:

- تقديم متأخر للبطاقة الجبائية: حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية والتي تمثل دليل متابعة من طرف مصالح الضرائب في جميع أرجاء الوطن وتسمح أيضاً بمعرفة كل المبالغ المالية التي يحصل عليها من خلال معاملاته وبالتالي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة

- غياب جهاز الرقابة: هذا ما سمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخصم متبوعة بالسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الإيرادات -عدم توافر العناصر الفنية والإدارة القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب، الأمر الذي أدى إلى الإتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام والتوسع في فرض

¹ رحال، نصر. محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2007 ص 106

الضرائب، والتي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها كالضرائب الجمركية والضرائب على رؤوس الأموال، وذلك من أجل تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي والأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي¹

ثانياً: الأسباب غير مباشرة

1 الأسباب النفسية

تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على الغش منها والنقص، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفاً كان الباعث النفساني على التهرب قوياً وملموساً ونقص بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسدها، وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الإعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين مايلي:

- اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.
- اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفاً مخالفاً وأنه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخصاً معنوياً
- الإعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.²

2 الأسباب التاريخية والاجتماعية

- إن للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة، لذا فالغش أحياناً هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة، والضريبة بصفة خاصة، وكشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم
- فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية، ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين، هذا التطور بقي راسخاً في الأذهان ثابتاً إلى يومنا هذا، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها:
- انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة، اختلاس الأموال واستغلال النفوذ إلخ
 - الاستعمال اللامتناهي وغير العقلاني للأموال العمومية وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العمالية

¹ عكاز، سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص25

² بوقفداجي، يحي، غزالي أحمد، الشريف كمال، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، المدية، 2018، ص23.

- الاعتقاد الديني الذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية، أي أنه يدخل في نطاق الحرام
كل هذه العناصر المذكورة كونت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى الغش، بحيث أصبح مقتنعاً بأنه لم يرتكب أي مخالفة حتى يلام عليها مما نتج عنه التفتت المستمر للوعي الجبائي داخل المجتمع والسبب الذي زاد في حدة هذا التفتت هو التنافر والظلم الذي أحدثه النظام الجبائي نفسه¹

(3) الأسباب الاقتصادية

تعتبر الأسباب الاقتصادية من العوامل الرئيسية التي تدفع إلى الغش الضريبي فالأفراد الذين يواجهون صعوبات مالية، أو الذين يعيشون في ظل ظروف اقتصادية صعبة، قد يلجأون إلى التهرب من الضرائب كوسيلة للتغلب على هذه الصعوبات. وعلى العكس من ذلك، عندما تكون الأوضاع الاقتصادية مستقرة ومزدهرة، يقل الدافع للقيام بذلك - الوضعية الاقتصادية للمكلف:

يتأثر سلوك المكلف بدفع الضرائب بشكل كبير بالظروف الاقتصادية ففي أوقات الأزمات الاقتصادية، حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة عبئاً ثقيلاً، يميل المكلف إلى التهرب من تسديدها، أما في حالة الرخاء الاقتصادي، حيث تزيد المداخيل، قد يدفع المكلف الضرائب المستحقة عليه ليظهر إيمتثاله وإلتزامه تجاه الدولة²

- الوضعية الاقتصادية العامة:

يشهد سلوك المكلف تجاه الضرائب تغيراً ملحوظاً في فترات الانتعاش والركود الاقتصادي ففي فترات الانتعاش، حيث تزداد مداخيل الأفراد وقدرتهم الشرائية، يتحمل المستهلك النهائي عبء الضرائب التي يقوم المكلف بتحصيلها وتوريدها إلى الخزينة العامة، مما يساهم في تقليل حالات التهرب الضريبي.

أما في فترات الركود الاقتصادي، حيث تنخفض المداخيل وتراجع القدرة الشرائية، ينتشر السوق الموازي، مما يؤدي إلى اختلالات في هيكل الاقتصاد الوطني في هذه الحالة، يسعى الأفراد إلى تجنب دفع الضرائب، مما يزيد من حجم الاقتصاد غير الرسمي ويؤثر سلباً على الإيرادات الضريبية للدولة.³

الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي

¹ خليفي، عليلة، عبادة، كميلية، واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، فرع مالية، الجزائر، 2017، ص. 28

² رقيق، أمينة، آثار التهرب والغش الضريبي، أطروحة لنيل شهادة الماستر علوم محاسبية، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سنة 2021-2022، ص 07

³ نفس المرجع والصفحة.

الفصل الأول: دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية

تعددت تصنيفات الغش الضريبي، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير، حسب معيار المشروعات، من حيث درجة التعقد وحسب معيار الحدود الجغرافية، وسنتطرق إلى كل تصنيف على حدا.

أولاً: حسب معيار المشروعات

وحسب هذا المعيار نجد غش مشروع وغش غير مشروع¹

1 الغش الجبائي مشروع

يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم أحكام صياغة القوانين ، هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً ومن أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية وهي الأسهم²

2 الغش الجبائي غير المشروع

هو عملية التخلص من دفع الضرائب بطرق غير قانونية، ويشمل ذلك جميع أشكال الخداع والتلاعب المتمثلة في

- عدم تقديم الإقرار الضريبي.
- تقديم إقرار ضريبي كاذب يتضمن بيانات غير صحيحة.
- التلاعب في تحصيل الضريبة.
- إخفاء الأموال لمنع مصلحة الضرائب من تحصيل الضريبة المستحقة.³

ثانياً: حسب الشكل

في هذا التصنيف نجد غش مركب وغش بسيط:

1 الغش الجبائي البسيط:

يعتبر بعض القانونيين أن الغش الضريبي البسيط هو كل فعل متعمد يهدف إلى تضليل الإدارة الضريبية وتقليل مبلغ الضريبة المستحقة، يتحقق ذلك من خلال تقديم تصريحات ضريبية غير كاملة أو تتضمن بيانات خاطئة تؤثر على تقدير الضريبة، ما يميز الغش الضريبي البسيط هو "النية السيئة" لدى المكلف، أي علمه التام بعدم مشروعية أفعاله فهو يدرك أنه يقدم معلومات غير صحيحة أو ناقصة بهدف التهرب من دفع جزء من الضرائب المستحقة عليه

¹ عناية، غازي. المالية العامة والتشريع الضريبي، الأردن، دار الأفاق، ص. 181

² نفس المرجع، ص. 182

³ عناية، غازي. المرجع السابق، ص. 182 .

الفصل الأول: دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية

وقد ورد ذكر الغش البسيط ضمناً في قانون الضرائب المباشرة " عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى القواعد أو العناصر التي تؤخذ في الاعتبار لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربح ناقصاً.....¹

2 الغش الجبائي المركب:

الغش الضريبي المركب هو شكل متطور من التهرب الضريبي يتجاوز مجرد تقديم معلومات خاطئة. فهو يعتمد على استخدام أساليب "تدليسية" معقدة تهدف إلى تضليل الإدارة الضريبية وإخفاء الحقائق بشكل كامل² وذلك بالاعتماد على العناصر الأساسية للغش الضريبي المتمثلة في الطرق التدليسية:

لا يقتصر الغش المركب على تقديم تصريحات غير دقيقة، بل يتعدى ذلك إلى استخدام وسائل معقدة لإخفاء أو تحريف الحقائق. قد تشمل هذه الطرق إنشاء فواتير وهمية، وتقديم محاسبة مزيفة، وإجراء معاملات مالية معقدة يصعب تتبعها.

القصد الجنائي: يجب أن يكون لدى الممول نية مسبقة لارتكاب الغش، أي علمه بأنه يستخدم طرقاً غير قانونية للتملص من دفع الضرائب. هذا القصد يميز الغش المركب عن الأخطاء غير المقصودة في التصريحات الضريبية³. إخفاء الآثار الحقيقية: يسعى مرتكب الغش المركب إلى محو أي أثر يدل على المخالفة، وذلك لضمان عدم اكتشاف أمره من قبل الإدارة الضريبية. قد يشمل ذلك التلاعب في السجلات المحاسبية، وتدمير المستندات، وتقديم معلومات مضللة عن المعاملات المالية⁴.

ثالثاً حسب معيار الحدود الجغرافية

وحسب هذا المعيار نجد الغش الجبائي المحلي والغش الجبائي الدولي

1 الغش الجبائي المحلي:

الغش الجبائي المحلي هو قيام المكلف بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه حيث يرتكب المكلف الغش الضريبي داخل حدود بلده، مما يعني أنه يخضع للقوانين والأنظمة الضريبية المحلية بحيث يكون المكلف تحت إشراف ومسؤولية الإدارة الجبائية المحلية، وهي الجهة المسؤولة عن متابعة ومراقبة المكلفين، وفي حالة اكتشاف أي مخالفات، تقوم بمعاقتهم ويستخدم المكلف أساليب وطرق

¹ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة

² رقيق، أمينة، المرجع السابق، ص 10

³ يحيوي، نصيرة. الغش والتهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر (مذكرة ماجستير) جامعة الجزائر، سنة 1998، ص

35

⁴ نفس المرجع، ص 36

غير قانونية للتخلص من دفع الضريبة، مثل تقديم معلومات خاطئة، أو إخفاء جزء من دخله، أو التلاعب في الفواتير والمستندات .

2 الغش الجبائي الدولي:

هو تهرب من دفع الضريبة يتم تنفيذه خارج الحدود الجغرافية للدولة التي ينتمي إليها المكلف. وبعبارة أخرى، يسعى المكلف إلى الاستفادة من قوانين ضريبية أو تسهيلات ضريبية في بلدان أخرى لتقليل أو تجنب دفع الضرائب المستحقة في بلده الأصلي يتم تنفيذ هذا النوع من الغش خارج إقليم الدولة، مما يجعل من الصعب على الإدارة الجبائية المحلية متابعة المكلف ومراقبته حيث يستغل مرتكبو الغش الضريبي الدولي الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية الدولية أو الاختلافات بين الأنظمة الضريبية للدول المختلفة لتحقيق أهدافهم¹

من خلال ما سبق نستنتج أن الغش الضريبي يُعتبر آفة خطيرة تُهدد استقرار المجتمعات واقتصادات الدول فهو ليس مجرد مخالفة قانونية، بل هو تعدٍ على حقوق المجتمع في التنمية والازدهار ويُلاحظ أن التجريم في المجال الضريبي ليس مُفصلاً بشكل خاص في القانون الجزائري، مما يعني أن المشرع الجزائري يعتمد على القواعد العامة للتجريم في مكافحة الغش الضريبي ويُعزى ذلك إلى عدة اعتبارات اقتصادية، منها رغبة المشرع في الحفاظ على ثقة المتعاملين الاقتصاديين، فالأصل في القانون الجزائري العام هو أن القاعدة الجزائية يجب أن تُحدد بدقة العناصر المادية للجريمة، وكذلك العقوبات الأصلية والتكميلية

المبحث الثاني: أركان الغش الضريبي وأثاره

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات للدول، والتي من خلالها يتم تمويل الخدمات العامة والمشاريع التنموية، إلا أن ظاهرة "الغش الضريبي" تشكل تهديداً خطيراً للاقتصاد الوطني، حيث تسعى إلى حرمان الدولة من هذه الموارد الحيوية فالغش الضريبي ليس مجرد مخالفة قانونية، بل هو سلوك غير أخلاقي يؤثر سلباً على المجتمع ككل، فهو يخل بمبدأ العدالة الضريبية، حيث يتحمل البعض العبء الضريبي كاملاً بينما يتهرب البعض الآخر من مسؤولياته، كما أنه يؤدي إلى تشويه المنافسة في الأسواق، حيث يتمتع المخالفون بميزة غير عادلة على الشركات الملتزمة بالقانون سنتطرق في هذا المبحث إلى تسليط الضوء على "أركان الغش الضريبي"، أي العناصر الأساسية التي تقوم عليها هذه الظاهرة سنتناول بالشرح والتفصيل هذه الأركان، وذلك في المطلب الأول بعنوان أركان الغش الضريبي بالإضافة إلى ذلك، سنتطرق إلى "آثار الغش الضريبي" على مختلف المستويات، سواء على مستوى الدولة أو على مستوى المجتمع سنبيين كيف يؤثر الغش الضريبي على الإيرادات العامة، وعلى الإنفاق الحكومي، وتبيان العقوبات المقررة للغش الضريبي إستعراض

¹ عناية، غازي. المرجع السابق، ص184

العقوبات القانونية التي تهدف إلى ردع مرتكبي جرائم الغش الضريبي، وتوضيح أنواع هذه العقوبات وذلك في المطلب الثاني بعنوان أثار الغش الضريبي والعقوبات المقررة له

المطلب الأول: أركان الغش الضريبي

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي جريمة خطيرة تؤثر سلباً على مالية الدولة واقتصادها، وتسعى الدولة جاهدة لمكافحتها بكل الوسائل المتاحة، وعلى رأسها التشريع¹ يتم تجريم الغش الضريبي بموجب مجموعة من النصوص القانونية في قانون الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والطابع والتسجيل والرسوم على رقم الأعمال والقوانين الأخرى المرتبطة بالجباية، كما تنص عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة يعتبر الغش الضريبي جريمة جزائية تتطلب الركنين المادي والمعنوي، وهو ما يميزها عن جرائم القانون العام حيث تنص جميع القوانين الضريبية في التشريع الجزائري على معاقبة الغش الضريبي وتحميل المتسببين فيه بعواقبه وتبعاته من خلال سنوات من السجن ودفع الغرامات المالية يُعد مبدأً شرعيةً ركنًا أساسيًا في القانون الجنائي، حيث ينص على أنه (لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص)

ويكمن جوهر هذا المبدأ في حماية حقوق الأفراد من تعسف السلطة، إذ لا يمكن تجريم أي فعل أو فرض عقوبة عليه إلا إذا كان ذلك منصوصاً عليه بوضوح في القانون ويتجلى ذلك في المادة الأولى من قانون العقوبات التي تؤكد على أنه (لا جريمة ولا عقوبة ولا تدبير أمن إلا بنص قانوني)

وبناءً على ذلك، فإن فرض الضرائب وتحصيلها، والعقوبات المترتبة على عدم دفعها، يجب أن تستند إلى نصوص قانونية واضحة ومحددة ومع ذلك، يلاحظ المتخصص للقوانين الضريبية أنها غير ثابتة، إذ يتم تعديلها بشكل متكرر، غالباً سنوياً، وأحياناً مرتين في السنة، بموجب قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية²

علاوة على ذلك، يلاحظ أيضاً أن الإدارة استغلت فرصة تحصيل الضرائب لحماية الاقتصاد الوطني وقمع الجرائم الاقتصادية لتستحوذ على سلطة التشريع بدلاً من السلطة التشريعية صاحبة الاختصاص الأصلي، ومنحت لنفسها سلطة توقيع العقاب بدلاً من السلطة القضائية.

وإجمالاً تتفق كل من المادة 101 من ق.ض.م والمادة 112 من ق.ض.غ.م والمادة 119 من ق.ت، والمادة 11 من ق.ط على معاقبة كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً³

¹ يحيوي، نصيرة، المرجع السابق، ص 37

² رقيق، امينة، المرجع السابق، ص 39 .

³ المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدل والمتمم بالقانون رقم 11-02 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 الصادر في ج. ر.ج. ع 86 المؤرخة في 25-12-2002. - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفرع الأول: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

تتمثل الجريمة الضريبية أساساً في الاعتداء على المصلحة الضريبية، ويتحقق هذا الاعتداء بمخالفة الالتزام الضريبي الذي يفرضه القانون على المكلف، هذا الالتزام ناشئ عن العلاقة التي تربط بين المكلف والدولة فالجريمة الضريبية تفترض أساساً لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المكلف) والدولة (كشخص معنوي)¹

أولاً: عناصر الركن المادي

1 السلوك الإجرامي

ذهب البعض إلى اشتراط أن يتضمن الغش الضريبي استخدام المكلف لطرق احتيالية غير محددة في نصوص قانونية إلا أنه تم إيراد حالات اعتُبرت الأكثر انتشاراً، لذا فقد تُرك للإدارة الجبائية والقضاء سلطة تكييف أي فعل كعمل غش وتختلف الوسائل المستعملة، لكن الهدف يبقى واحداً وهو التهرب كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة. وقد أورد قانون الضرائب غير المباشر ستة (06) حالات اعتُبرت طرقاً احتيالية، وهو نفس الشيء الذي ورد في المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال وبنفس العدد² كذلك المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة في فقرتها الثانية أوردت عمليتين إعتبر لهما طرق تدليسية نفس العدد ورد في المادة 34 الفقرة الثالثة من قانون الطابع وكذلك المادة 119 من قانون التسجيل.

2 العلاقة السببية

لا بد أن تكون هناك علاقة سببية بين سلوك الجاني والنتيجة التي تترتب عن الجريمة. وظهرت عدة نظريات فقهية حاولت دراسة العلاقة التي تربط بين سلوك الجاني والنتيجة أو الأثر المترتب عن سلوكه، أهم هذه النظريات نظرية السبب المباشر ظهرت في إنجلترا حيث تتلخص في أنه في حال تعدد العوامل التي تؤدي لإحداث النتيجة الإجرامية فيجب تجاهل الأسباب البعيدة وتتم مساءلة الفاعل على أساس أفعاله الحالية التي أسهمت في إحداث النتيجة إجرامية ويترتب عن ذلك استثناء العوامل التي أضيفت لهذا الفعل وساعدت على حدوثها واعتمد المشرع هذه النظرية لتبرير العلاقة السببية بين فعل الجاني والنتيجة الإجرامية³ تقوم السببية في جريمة الغش الضريبي إذا أدت الطرق الاحتيالية التدليسية إلى استعمالها من طرف الجاني للتملص من الضريبة وبذلك تتجلى علاقة السببية في جريمة الغش الضريبي غير أنه أحيانا يتدخل عامل بين السلوك والنتيجة إجرامية فتتعدم الجريمة إذ تخلص الممول

- المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم بالقانون رقم 04-21 المؤرخ في 29-12-2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 الصادر في ج. ر.ج. ج ، ع 85 المؤرخة في 30-12-2004.

- المادة 119 ف1، من قانون التسجيل

¹ رقيب، أمينة، المرجع السابق، ص41

² المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال معدل و متمم بالقانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010

المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

³ أحسن، بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ط17، ج1، الجزائر، دار هومة، 2014، ص 20

الفصل الأول: دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية

من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية أثناء قيامها بتقدير الوعاء الضريبي و تحديد نسبته و في أغلب الأحيان تكون هذه الأخطاء من طبيعة إدارية يترتب عنها منازعة إدارية و في الحالة التي يثبت فيها استعمال المكلف لطرق تدليسية إحتيالية يترتب عنها منازعة ذات طابع جزائي يصطلح عليها جريمة التهرب الضريبي¹

3 النتيجة

تحدد النتيجة بالنظر إلى أحد المعنيين الأول طبيعي أو مادي و الثاني المعنوي أو القانوني و يقصد بالنتيجة بالمفهوم الطبيعي (المادي) التعبير الذي يحدثه النشاط الإجرامي في العالم الخارجي كوفاة المجني عليه في جريمة قتل و إنتقال المال إلى حيازة الجاني في جريمة السرقة و طبقا لهذا الوصف توجد بعض الجرائم السلبية لا تتحقق فيها النتيجة أما النتيجة لمعناها الموضوعي أو القانوني (المعنوي) هي الإعتداء على الحق الذي تحميه هذه القاعدة العقابية أو بعبارة أخرى الضرر أو الخطر الذي يصيب أو يهدد الحق الذي تحميه هذه القاعدة²

تتحقق النتيجة الإجرامية في جريمة الغش الضريبي بتملص المكلف من الضريبة بشكل جزئي أو كلي بإستعمال طرق تدليسية إحتيالية حيث تتحقق الفقرة الأولى من المادة 303³ و 193 من قانون الضرائب المباشرة⁴ و المادة 119⁵ من قانون التسجيل و المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة على إستعمال كلمة " التملص"⁶ كما ورد في نص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁷ عبارة "التخفيض" ومصطلح "الإنقاص" في قانون الطابع وذلك في الفقرة الأولى من المادة 34⁸ يتضح من خلال تحليل المواد القانونية المتعلقة بالتهرب الضريبي أن الجريمة تتحقق بمجرد وقوع الفعل المادي المتمثل في التملص من دفع الضريبة، سواء كان ذلك التملص كلياً أو جزئياً. ومع ذلك، لا يشترط القانون أن يترتب على هذا التملص ضرر ملموس حتى يتم معاقبة الفاعل. بل يعاقب القانون على مجرد محاولة التملص أو التخفيض غير القانوني من قيمة الضريبة المستحقة

ثانياً: المساهمة والشروع في جريمة الغش الضريبي

¹ بولجة،نادية. النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي لأعمال، جامعة تيزيوزو ، تاريخ المناقشة، 27/10/2010 ص66.

² صقر، نبيل، الوسيط في الشرح قانون العقوبات الخاصة بجريمة الضريبة و التهرب، عين مليلة، الجزائر، دار الهدى، ص24.

³ م 303 من ق ضرائب المباشرة، المرجع السابق.

⁴ م 193 من ق ضرائب المباشرة، المرجع السابق.

⁵ 119 من قانون التسجيل ، معدل ومتم بالقانون رقم 10- 13- المؤرخ في /29ديسمبر2010/ المتضمن قانون المالية لسنة 2011 .

⁶ م 532 من الامر رقم 76-104 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة معدل و متم بالقانون رقم 10-13- المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

⁷ م 117 ق الرسم على رقم الاعمال، المرجع السابق.

⁸ م 34 من أمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع معدل و متم بالقانون رقم 10-13- المؤرخ في 29 ديسمبر المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

نص المشرع الجزائي عن المساهمة في المواد 41-46 قانون العقوبات، ويقصد بها أن يقدم شخصان أو أكثر على ارتكابها وعليه فالسلوك الإجرامي لا يقع بفعل فاعل واحد بل يقع بتظافر نشاط عدة فاعلين، أي يساهم في ارتكاب الجريمة عدة أشخاص، ولكن تتحقق المساهمة في الجريمة يفترض وجود قانونين وتخضع المساهمة في جريمة الغش الضريبي لقواعد العامة الواردة في ق.ج تنقسم المساهمة الجنائية في جريمة الغش الضريبي إلى الفاعل الأصلي والشريك¹

(1) الفاعل الأصلي:

هو كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة لوحده منفوذا والنشاط الإجرامي في جريمة الغش الضريبي هو السلوك الإداري المخالف للالتزام الضريبي فهو وسيلة يلجأ إليها الشخص مخالفة الالتزام الضريبي من جهة و بهدف الإفلات من هذا الالتزام من جهة أخرى، فالعلاقة الضريبية التي تنشأ بين الدولة ممثلة بالإدارة الضريبية وبعض المكلفين كأثر التنظيم الخاص الذي يتميز به القانون الضريبي من يعد إلى القول بأن الوجبات الضريبية الجبائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية، فلا يعد فاعلاً أصلياً في جريمة تقدير الإقرار إلا من كان ملتزماً بتقدمه ولا يعد فاعلاً أصلياً في الجريمة عدم مسك السجلات والدفاتر إلا من كان ملتزماً²

(2) الشريك: عرفته المادة 43 من قانون العقوبات يأخذ حكم الشريك من اعتاد أن يقدم مسكن أو ملجأ أو مكان للاجتماع لمجموعة من الأشرار الذين يمارسون العنف ضد الدولة أو الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمهم بسلوكهم الإجرامي لكي يعاقب الشريك يجب توافر مايلي:

- وقوع فعل غير مشروع: لكي يتحقق الاشتراك يستلزم أن يتحقق فعل يشكل جريمة الغش الضريبي كاستعمال طرق إحتيالية ومقتضى ذلك الاتساق مع القاعدة التي تقضي أن الشريك يستمد إجرامه من الفعل المجرم أم فاعله.

- الاشتراك بإحدى الصور التي وردت في قانون العقوبات: هذه الصور هي التحريض والاتفاق والمساعدة مثلاً: طلب المكلف من وكالة جرد محتويات محله لاستقاء البيانات اللازمة للإقرار بأرباحه فيقدم له هذا الوكيل عمداً بيانات مزورة لذكرها في الإقرار فيقدم المكلف الإقرار المزور وبعدم علمه بذلك (الاشتراك)³

الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي

لا يكفي أن يتوافر لقيام جريمة الغش الضريبي الركن المادي فقط، بل يستوجب أن يتوافر معه الركن المعنوي، فبالرجوع إلى النصوص الضريبية نجد أنها تستوجب عنصر العمدية، فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي سواء العام منه أو الخاص

¹ زغدودي، أمال، جنحة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، جامعة قلمة، 2013/2014 ص 37.

² نفس المرجع والصفحة.

³ زغدودي، أمال، المرجع السابق، ص 39.

أولاً القصد الجنائي العام

تتطلب هذه الجريمة قصداً عاماً يتمثل في افتراض علم الجاني وهو المكلف بالجريمة بارتكابه لأعمال تدليسية أن يتصرف إلى علمه عدم مشروعية الواقعة المتكونة من السلوك أو النتيجة، و هذا بقاعدة لا عذرا بجهل القانون أي اتجاه إرادة الجاني إلى الفعل بأعمال التدليسية رغم علمه بتجرمها، ففي جريمة الغش الضريبي يتطلب القصد الجنائي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال وإلقاء الإرادة الضريبية في الغلط كعلم الجاني بالطابع الغير الشرعي للإغفال أو التقليل من التصريحات الضريبية وعدم استجابته للإذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب¹

ثانياً: القصد الجنائي الخاص

إن القصد الجنائي الخاص في أي جريمة يتمثل في الغاية التي يقصدها الجاني من ارتكاب الجريمة فضلا عن إرادته الواعية المخالفة للقانون الجزائي، وبالرجوع إلى النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الضريبي فإننا نستخلص أنها تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني و غايته من مباشرة أعمال الاحتيال للتخلص من الضريبة كلها، أو بعضها، و بالنتيجة حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها في الضريبة، وهو ما يعبر كذلك عن رغبة المكلف في الإثراء غير المشروع باستعمال و مباشرة طرق احتيالية تؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى التملص من الضريبة

ويقع على إثبات الركن المعنوي على عائق إدارة الضرائب والنيابة العامة، كما يتعين على قاضي الحكم في حالة الإدانة بجريمة الغش الضريبي إبراز الركن المعنوي وإلا كان حكمه مشوباً بالقصور في التسبيب².

وتقام البيئة على توافر سوء النية لدى الجاني في غياب الاقرار انطلاقاً من الظروف والوقائع التي تحيط بالجرم، إذ يمكن على سبيل المثال استخلاص سوء نية المكلف في حالة معاينة مخالفات مستندة على محاسبة غير صحيحة أو مزورة من كون المكلف بالضريبة المخالف متمرساً وذو دراية وخبرة في هذا المجال كما يمكن اعتبار عدم استجابة المكلف بالضريبة للإذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب قرينة بسيطة على سوء نية الجاني، والملاحظ أن قوة هذه القرائن تختلف حسب الظروف المحيطة و الطرق الاحتيالية المستعملة، فمن لا يستجيب للإذارات الموجهة له في المثال السابق لا تقوم ضده قرينة على ارتكابه الجرم بنفس قوة القرينة القائمة ضد من يعمل على إنشاء فروع خفية تابعة للشركة وتسويق منتوجها دون إدراجه في محاسبته كما تساهم قيمة المبالغ المتملص منها في إثبات سوء نية المكلف إذ أنه كلما كانت المبالغ المتملص منها ضخمة يفترض علم الجاني بالجرم وسوء نيته³

¹ سرور، أحمد فتحي. الجرائم الضريبية، ط4، مصر، دار النهضة العربية، 1990 ص 317.

² زغدودي، أمال. المرجع السابق، ص39.

³ بويده، يوسف. جريمة الغش الضريبي، مذكرة نهاية التربص، المعهد الوطني للقضاء الدفعة 10، 2000/1999 ص 05.

المطلب الثاني: آثار جريمة الغش الضريبي والعقوبات المقررة له

يشكل الغش الضريبي تحدياً عالمياً يهدد استقرار الأنظمة الاقتصادية والمالية، فهو ليس مجرد فعل غير قانوني، بل هو اعتداء على حقوق المجتمع بأكمله، حيث يحرم الحكومات من الإيرادات الضرورية لتمويل الخدمات العامة والمشاريع التنموية.

تتنوع آثار الغش الضريبي لتشمل جوانب اقتصادية واجتماعية ومالية، وتتراوح بين الإضرار بالاقتصاد الوطني وتشويه المنافسة العادلة، وصولاً إلى زعزعة الثقة في النظام الضريبي وتفويض العدالة الاجتماعية وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفرع الأول بعنوان آثار جريمة الغش الضريبي لمواجهة هذه الظاهرة الخطيرة، سنت الأنظمة القانونية في مختلف الدول عقوبات صارمة تهدف إلى ردع المخالفين وتحقيق العدالة الضريبية وتشمل هذه العقوبات مجموعة متنوعة من الإجراءات، مثل الغرامات المالية والعقوبات الجنائية، وقد تصل إلى الحبس في بعض الحالات وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفرع الثاني بعنوان العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

الفرع الأول: آثار جريمة الغش الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف: مالية، اقتصادية واجتماعية، لذلك فإن الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام جبائي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي الغش الضريبي إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها لمالي:

1 الآثار المالية

يؤدي الغش الضريبي إلى الإضرار بلخزينة العامة للدولة، حيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية إتجاه مواطنيها، و في ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كإصدار النقدي واللجوء إلى الإقتراض إلا أن ذلك الإتجاه قد يسبب مخاطر تمس الإستقرار المالي والإقتصادي للبلد المعني¹

2 الآثار الاقتصادية

يتفق جميع الاقتصاديين أن الخزينة العمومية عرفت نزيفاً مالياً حاداً و هذا نتيجة للغش و التهرب اللذان يؤثران و بشكل كبير من عمليات الإنتاج والتجارة فالغش الجبائي يسمح للمكلف بان يقوم بتخفيض سعر التكلفة و بيع منتجاتها بسعر منخفض مقارنة بأسعار منافسيه في السوق أو حتى بأقل من سعر التكلفة و ذلك دون تأثير على إرباحهم، وكذا جلب الزبائن بمنح معدلات خصم اكبر من التي يمنحها منافسون آخرون أو زيادة كمية الإنتاج و التحسين

¹ رقيق، امينة. المرجع السابق، ص13.

من نوعيته، مقارنة بالمنتجين الآخرين الذين يقومون بدفع مستحققاتهم الجبائية، الأمر الذي يؤدي إلى اشتداد التنافس في غياب الرقابة الصارمة¹ وهذا ما خلق نوع من التشجيع، فالمؤسسات أو الأفراد الذين يلجؤون إلى الغش الجبائي يصبحون المثال الذي تقتاد به المؤسسات الأخرى، مما يؤخر تحقيق التنمية أو التقدم الاقتصادي من جهة ومن جهة أخرى فإن الغش الجبائي يعطي توجيهاً وهمياً للنشاط الاقتصادي عندما يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو كيفية التهرب من الضريبة، وبذلك فهم يوجهون مصالحهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس الاعتبارات الاقتصادية، كما قد يؤدي كذلك إلى ندرة رؤوس الأموال بحيث يقوم المكلف بإخفاء أرباحه لتجنب اجتماع اكتشاف الإدارة الجبائية لإفلاته من واجبه الضريبي، فيلجأ إلى الاكتمال إما على شكل النقدي أو على شكل معادن نفيسة كالذهب... أو عن طريق فتح حسابات بنكية في الخارج أو استثمار هذه الأموال في البلدان أين تكون الاقتطاعات الجبائية فيها إما معدومة أو أقل مما عليه هنا²

3 الآثار الاجتماعية

يؤدي الغش الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين الأفراد في المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الجبائي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها، بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة الغش الجبائي للجوء للدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الجبائي³.

الفرع الثاني: العقوبات المقرر لجريمة الغش الضريبي

تحمل العقوبة طابع ردعي غايتها العبرة لمن لا يعتبر فالجزاء يكون حسب جسامة الجريمة كقاعدة عامة وتستمد مرجعيتها من قانون العقوبات، حيث نجد لجريمة الغش الضريبي نصوص جبائية بصفة عامة منها ما يتعلق بعقوبات جبائية وأخرى جزائية حيث توجد نوعين من العقوبات هناك عقوبات جنائية وهي بذاتها تتنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية وكما هو منصوص في القانون العام وهناك عقوبات تبعية متمثلة في الحكم بمنع مزاولة مهنة الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين وعند الاقتضاء صدور قرار بغلق المؤسسة وكذلك نشر الحكم تعليقه وأجمعت كل النصوص الضريبية على هذا الإجراء إلى

1 نفس المرجع والصقحة.

2 رقيق، امينة. المرجع السابق، ص 14.

3 نفس المرجع، ص 15.

الفصل الأول: دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية

جانبا العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجبائية كون الموضوع يخص الجريمة الضريبية إلى قد تكون الغرامة الجبائية¹

أولاً العقوبات الجبائية:

نجدها مالية ذات طابع إداري طبيعة إدارية توقع من الإدارة ذاتها وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتبعة من طرفها ، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة الضريبة المفروضة وتتمثل أساسا لغرامات الجبائية amendes fixales المنصوص عليها في القوانين الجبائية وهي تختلف من تقنيين إلى آخر مقداراً او مضموناً وتكون هذه الزيادات تختلف كذلك عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى وهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم تسوية وضعيته في الأجل المحددة قد تكون الغرامات الجبائية منصوص عليها في جل التشريعات الجبائية حيث نجد المادة 523 من قانون الضرائب الغير مباشرة هناك نوعان من الغرامة² ثابتة تقدر من 10,000 إلى 30.000 دج³

واخرى نسبية نصت عليها المادة 524 يعاقب على المخالفات المذكورة في المادة 523 أعلاه، في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 30.000 دج⁴ وتطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكاب جنحة الغش الضريبي.

المصادرة: هي إجراء يهدف إلى تمليك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهراً لمالكها أو صاحبها بغير عوض⁵ ولقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بإقرار عقوبة المصادرة وإدراجها ضمن العقوبات الجبائية بنص المادة 525 من هذا القانون تؤدي في جميع الحالات التي مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة ولست فقط الأشياء الخاصة بالتزوير ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآلات والأواني الغير المصرح بها.

ثانياً العقوبات الجزائية:

تحدد العقوبات لتشمل عقوبات أصلية وأخرى تبعية بالنظر إلى وصف الجريمة بالإضافة إلى العقوبات التكميلية.
أ/ العقوبات الأصلية:

¹ أو هيب بن سالم، ياقوت، الغش الضريبي، اشراف محمد بوسماح، مذكرة لنيل شهادة ماجستير قسم الحقوق، جامعة الجزائر 2002-2003 ص 40.

² بوسقيعة، أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، ط 18، ج 1، الجزائر، دار هومة، للطباعة والنشر والتوزيع ص 470.

³ المادة، 523 معدلة بموجب المادة 54 ق.م سنة 2003 و30 من ق.م. 2023/

⁴ المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشر

⁵ عبيد، رؤوف، مبادئ القسم العام من التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، 1976، ص 868.

الفصل الأول: دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية

الأصل هو أن توصف جريمة الغش الضريبي بالجنحة وتتمثل عقوبتها في الحبس والغرامة إذ تتفق معظم النصوص الضريبية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى 10 سنوات على أنها تختلف من حيث ظروف التشديد والتخفيف

ففي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت عليها المادة 303.

غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج

الحبس من شهرين الى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بأحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج¹

الحبس من (6) أشهر إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج

الحبس من سنتين (2) الى خمس سنوات وغرامة مالية من 2000.000 دج إلى 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج الحبس من خمس 05 سنوات الي عشر(10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج²

أما في قانون الرسم على رقم الأعمال

أحالت المادة 117 من قانون الرسم على الأعمال إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بخصوص العقوبة وعليه تطبق على الغش الضريبي في صور التهرب من الدفع الرسم على القيمة المضافة نفس العقوبة المقررة للغش في صورة التهرب من دفع المباشر ، فقانون الضرائب الغير مباشرة يعاقب بالحبس من سنة إلى 05 سنوات وغرامة من 50.000 الى 200.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين³

ب /العقوبات التكميلية

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة.
- المنع من الإقامة.
- المنع من دخول في الصفقات العمومية.
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.

¹ المادة 303 من،ق.ض.غ.م، معدلة بموجب المادتين 28 من ق م / 2003 و 13 من ق.م/ 2012.

² المادة 303 المرجع السابق.

³ أنظر المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

الفصل الأول: دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية

-
- حل الشخص الاعتباري.¹
 - مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير.
 - نشر الحكم وتعليقه وقد أجمعت كل النصوص الضريبية على انه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعنيها وتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه.
 - غلق المؤسسة أو المحل.
 - المنع من ممارسة المهنة بالنسبة للمستشار الجبائي أو الخبير أو المحاسب ويعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات.²

¹ المادة 146 من ق.إ.ج.ب.
² بوسقيعة، أحسن. المرجع السابق، ص، 487.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما سبق يتبين أن جريمة الغش الضريبي جريمة عالمية تعاني منها أغلب دول العالم رغم تمكن الفقهاء ورجال القانون من تحديد تعريف واضح للغش الضريبي رغم إختلاف وجهات نظرهم لأنها تأخذ عدة أشكال و أنواع يقوم بها المكلف للتخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً هذا من جهة و من جهة أخرى تحديد الأساليب التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة الواجبة الأداء فإن لهذه الجريمة أسباب عدة التي أدت بالمكلف للتملص حيث يوجه أحياناً أمواله لقطاعات تكون معفاة من الضريبة أو خاضعة لضرائب أقل و لا يمكن أن يصل المكلف إلى هذه الدرجة من الكفاءة إلا إذ توفرت أسباب خاصة بالنظام الضريبي تسهل عليه عمله أو أخرى متعلقة بالإدارة الجبائية تجعل من الرقابة على أعماله أمراً مستعصياً أو كان مستوى وعيه يرقى به إلى معرفة النتائج المترتبة عن أفعاله من جميع النواحي (الإقتصادية و المالية ، الإجتماعية).



الفصل الثاني
دراسة الغش الضريبي من الناحية الإجرائية

الفصل الثاني: دراسة الغش الضريبي من الناحية الإجرائية

يسعى المشرع الجزائري إلى تطوير أساليب إثبات جرائم الغش الضريبي، بهدف ضمان ملاحقة مرتكبيها وتطبيق العقوبات الرادعة، وبالتالي الحد من إفلاتهم من المساءلة القانونية. وعلى النقيض من ذلك، يتولى المشرع الفرنسي اهتماماً خاصاً بحماية المال العام، وقد أنشأ نظاماً متخصصاً لوكلاء الجمهورية الماليين إلا أن المشرع الجزائري لم يتبع هذا النهج المتطور، حيث يظل اختصاص وكيل الجمهورية محدداً بشكل عام في كافة الجرائم، دون مراعاة لطبيعة الجرائم المعقدة والخاصة، مثل جرائم الغش الضريبي التي تعتمد على تقنيات حديثة ومتطورة.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن الاختصاص القضائي الإقليمي في قضايا الغش الضريبي لا يخضع للقواعد العامة، بل تمنح التشريعات الضريبية للإدارة الجبائية صلاحية تحديد الجهة القضائية التي ترفع أمامها الدعوى لتحريك الملاحقة القانونية ضد المتهم وفيما يتعلق بإنهاء الدعوى العمومية في قضايا التهرب الضريبي، فإنها تخضع لنفس الأسباب التي تنتهي بها الدعوى العمومية في القواعد العامة، حيث تتضمن المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي مسائل المسؤولية الجزائية المباشرة للفاعل الأصلي والشريك المساعد، بالإضافة إلى المسؤولية الجزائية لفعل الغير، حيث يتم معاقبة أي محاولة للتملص من الضريبة بعقوبات مختلفة مثل الغرامة، بينما تفرض عقوبات تكميلية مثل نشر الحكم الجزائي للحفاظ على الحق العام وتجديد حقوق الدولة كما تستوفي الخزينة العمومية حقوقها الجبائية في إطار القوانين الضريبية المعمول بها نتناول في هذا الفصل مبحثين مهمين:

المبحث الأول: تحريك دعويين العمومية والجبائية

المبحث الثاني: إثبات معاينة جنحة الغش الضريبي

المبحث الأول: تحريك الدعويين العمومية والجبائية

كون أن النيابة العامة ممثل الحق العام، فقد جاء في قانون الإجراءات الجزائية أن الدعوى العمومية تباشرها بإسم المجتمع وهي تطالب بتطبيق القانون، فهي تمثل أمام كل جهة قضائية.¹ وعليه، فإن التشريع الجبائي وكذلك قانون الإجراءات الجبائية يتضمنان بعض الأحكام الخاصة التي تخضع لها الإدارة الجبائية وكذلك المالية العامة في المباشرة والمتابعات القضائية وهذا ما سنتعرض له في المطلب التالي بعنوان إجراءات تحريك الدعوى العمومية والجبائية

المطلب الأول: إجراءات تحريك الدعوى العمومية والجبائية

¹ أنظر المادة 1 من قانون الإجراءات الجزائية.

تتحرك الدعوى العمومية وفق القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، في حين أن القواعد الجبائية تتضمن أحكاماً خاصة بالدعوى الجبائية وكذلك المنازعات الضريبية تتولد عن الجريمة الضريبية دعويين:

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية، أي الحبس والغرامة الجزائية.
- ودعوى جبائية تهدف إلى تطبيق الجزاءات الجبائية، أي الغرامة الجبائية أو المصادرة¹ ومنه، تعديل المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، علق المشرع شكوى المدير الولائي للضرائب على رأي مطابق للجنة الجهوية التي تم تأسيسها لهذا الغرض، واستثنى المشرع من هذا الإجراء الجرائم المتعلقة بحقوق الضمان وحق الطابع.
وإثر تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2012، نجد توحيد النظام القانوني للشكوى بالنسبة لكافة الجرائم التي أصبحت يحكمها نص واحد، وهو نص المادة 104، ومفادها أن المتابعة بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية تتم بناءً على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.
ويقيد شكوى المدير الولائي للضرائب بالحصول مسبقاً على رأي مطابق للجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية. ويُحدد إحداث اللجنة الجهوية وتشكيلها وسيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب². فنجد كل النصوص الضريبية تنص على تعليق وتحريك الدعوى العمومية بناءً على تقديم الشكوى من إدارة الضرائب وهكذا، نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة، ومن هنا تُباشر الملاحقات بناءً على هذه الشكوى.

والسبب في اشتراط تقديم شكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القهر ويترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الملابسات، وكذلك تقدير ظروف كل جريمة على حدى ونظراً لكون المدير الولائي هو المختص بتقديمها، ووضع ختم الإدارة الجبائية، وحتى تكتسب الصفة الرسمية، يجب أن يُذكر فيها اسم وعنوان الشاكي، واسم ولقب وعنوان المشكو منه، وملخص موضوع الشكوى، وأن تتوفر جملة من البيانات والمعلومات في الشكوى المقدمة من الإدارة الجبائية.

¹ السبتى، فارس، المنازعات الضريبية والقضاء الجزائي، ط2، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2011، ص169.

² بوسقيعة، أحسن، الوجيز في القانون الخاص، المرجع السابق، ص478.

يجب أن تُقدم الشكوى ممن أناط به القانون مهمة تقديمها، أو ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها، وتكفي لذلك مجرد الإنابة العامة، ولا يشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة، وإذا قُدمت الشكوى من شخص غير مختص، يكون الإجراء باطلاً¹.

يجب أن تكون الشكوى مكتوبة، والحكمة من ذلك تقتضي أن تكون موقعة ومختومة من جانب السلطة التي أصدرتها، والذي يكون غالباً المدير الولائي للضرائب أو الجهوي أو الوطني

إذا رُفعت الدعوى إلى القضاء قبل صدور شكوى من الجهة القضائية المخولة قانوناً، فإن الإجراء يكون باطلاً بطلائعاً مطلقاً لاتصاله بشرط أصيل ولازم لتحريك الدعوى العمومية، ولصحة اتصال جهة التحقيق أو جهة الحكم بالواقعة.

إذا كانت على مستوى التحقيق، يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمراً برفض التحقيق، وإذا كانت الدعوى على مستوى جهة الحكم، فيتعين عليها القضاء بعدم قبول الدعوى العمومية²

الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة للفصل في الدعوى العمومية والجبائية

يعد الاختصاص المحلي ضمن النظام العام في القانون الجزائري، حيث يسمح للقاضي بطرحه بشكل تلقائي في أي مرحلة من مراحل الدعوى، وذلك وفقاً للمادة 29 من قانون الإجراءات الجزائئية 156/66، التي تفيد بأنه يختص القضاء المحلي بالنظر في الجرح المرتكبة داخل منطقة معينة، سواء كانت مكان الجريمة فيها أو مكان إقامة أحد المتهمين أو شركائه، أو مكان القبض عليهم، حتى لو كان هذا القبض لسبب آخر³.

بينما ينحرف المشرع الجزائري عن القواعد العامة للاختصاص المحلي من خلال المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل و 34 من قانون الطابع حيث أخضع المشرع الاختصاص المحلي بالنظر في جريمة الغش الضريبي لاختيار إدارة الضرائب على أن يؤول الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وذلك لتمكين الإدارة الضريبية من تحصيل المعلومات اللازمة لتبرير هذه الجريمة⁴، حيث جاءت بصفة واسعة عبارة " الجهة القضائية المختصة " و لم يحدد بدقة و ذلك بهدف أن جريمة الغش الضريبي تغلب عليها فكرة المصلحة الاقتصادية للدولة باعتبارها جريمة اقتصادية تمس بالمالية العمومية للدولة و تعرفل سير المرفق العام بانتظام⁵.

¹ السبتي، فارس، المرجع السابق، ص193.

² السبتي، فارس، المرجع السابق، ص194.

³ المادة 29 من قانون 156/66 مؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون إجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر 02-15 المؤرخ في 23 جويلية 2015.

⁴ بوسقيعة، احسن، المرجع السابق، ص437.

⁵ نفس المرجع، ص438.

يعتبر الاختصاص المحلي في القانون الجزائري من النظام العام، حيث يجوز للقاضي إثارتة من تلقاء نفسه في أية مرحلة من مراحل الدعوى، و هند المشرع هذا الاختصاص في قانون الإجراءات الجزائية، وذلك في المادة 329 منه والتي نصت على: « تختص محلياً بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم و لو كان هذا القبض لسبب آخر » ، بينما تضمنت المادة 305¹ من قانون الضرائب المباشرة، و المادة 119 من قانون التسجيل، و34 من قانون الطابع خلاف ذلك، حيث ينحرف المشرع الجزائري عن القواعد العامة للاختصاص المحلي².

يتحدد الاختصاص المحلي للمحكمة وفقاً لقانون الضرائب المباشرة حسب اختيار الإدارة بالمكان الذي فرضت فيه الضريبة على المكلف، وذلك لتمكين الإدارة الضريبية من تحصيل المعلومات اللازمة لتبرير حالة الغش والتدليس الضريبي، حيث وردت عبارة الجهة القضائية المختصة في قانون التسجيل والطابع ولم يحدد المشرع الجهة القضائية المختصة بشكل واضح، ودقيق.

يعاب على هذا التحديد أنه ورد بصيغة واسعة ولم يحدد بدقة الجهة المختصة، خاصة وأن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتشية على مستوى بلدية أو الدائرة أو الولاية بالنسبة للمديريات الولائية، وتختص المحكمة التي وقع في دائرة اختصاصها تنفيذ الحجز باعتبار أن الحجز يعتبر وسيلة لمعاينة وضبط جريمة الغش الضريبي وتعتبر المحكمة التي يقع فيها مقر المؤسسة هي المختصة بالنسبة للمتابعة الجزائية للمؤسسات، وفي حالة تعددها تعتبر المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للمؤسسة³.

يهدف المشرع الجزائري من تخليه لصرامة تطبيق القواعد العامة والتي اعتبرها من النظام العام في مجالات أخرى عند تحديده لقواعد الاختصاص المحلي في جريمة الغش الضريبي التغليب فكرة المصلحة الاقتصادية للدولة باعتبار أن الغش الضريبي يمس بالمالية العمومية للدولة، ويعرقل سير المرفق العام بانتظام واطراد⁴ وبعد التأكد من صحة الإجراءات الشكلية تخضع المحاكمة لقواعد عامة.

- العلانية في الجلسة.
- الشفافية في المرافعة.
- حضور الخصوم.
- حق الدفاع ولا ننسى الاستعانة بالمحامي.

¹ الفقرة الثانية من المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة.

² بولجة،نادية،المرجع السابق ص105.

³ زروقي،نجيب.جنحة التملص الضريبي واليات مكافحته في التشريع الجزائري،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية،كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة الحاج لخضر باتنة،2013،ص189.

⁴ بولجة،نادية.المرجع السابق،ص106.

أما الاختصاص النوعي: هنا بالنظر الى القضية ونوع الجريمة وما هو موضوعها نجد قسم المخالفات وقسم الجرح فصلاً عن محكمة الجنايات حيث أن اغلب القضايا الجبائية تتعلق بالجرح فقط.

الفرع الثاني: شروط تحريك الدعوى العمومية والجبائية

جاءت المادة 29 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائية بما يلي: "تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية¹". فالأصل في الإجراءات الجزائية أن للنياية العامة مطلق الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية، ولا يرد على حقها هذا أي قيد إلا بنص خاص، فنظراً لاعتبارات خاصة جعل المشرع تحريك الدعوى معلق على تقديم شكوى أو طلب أو إذن².

والهدف من وراء هذا تحقيق حكمة خاصة ترجع إلى رعاية صالح معين، وقصد المشرع أن يكون شخص آخر أو جهة أخرى غير النيابة العامة هو الحكم في تقدير هذه المصلحة وإذا كان من الأفق تحريك الدعوى الجبائية من عدمه³.

تعتبر الجرائم الجبائية من أبرز الجرائم التي يشترط المشرع لرفع الدعوى العمومية بشأنها تقديم طلب من مصلحة الضرائب، لذا سنتكلم عن وجوب تقديم طلب من إدارة الضرائب والشروط الواجبة في هذا الطلب

أولاً: وجوب تقديم طلب من إدارة الضرائب

تتفق كل النصوص الجبائية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من الإدارة الجبائية، فقد نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أن: "تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقاً بإنذار المعنى بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي".

ونصت المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن: "المخالفات المشار إليها في المادة 532 السابق ذكرها تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى من الإدارة المعنية". كما جاء في المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال أنه: "تلاحق المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه أمام المحكمة المختصة في قمع الغش بناء على شكوى من الإدارة المعنية بالأمر".

ونفس الأمر أكدت عليه المادة 119 من قانون التسجيل بقولها: "فيما يتعلق بالمخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى من نفس المادة تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناء على

¹ المادة 29 من قانون إجراءات جزائية

² المرصفاوي، حسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، ط1، مصر، دار المعارف، 1963 ص134.

³ السبتي، فارس. المرجع السابق، ص195.

شكوى من إدارة الضرائب فيما يخص الرسوم والضريبة التابعة لاختصاصها". وأما المادة 34 من قانون الطابع كذلك فقد نصت على أن: "تلاحق المخالفات المشار إليها في الفقرة الأولى أعلاه والمادة 119 من قانون التسجيل على أن تباشر الملاحقات بناء على شكوى من إدارة الضرائب¹".

والملاحظ حسب رأينا أن استعمال مصطلح "شكوى" في النصوص الضريبية السابقة الذكر غير سليم لأن الشكوى تقدم من طرف المجني عليه الذي أصابه ضرر شخصي أي عندما تمس الجريمة بمصلحة الفرد أكثر مما تمس بمصلحة الجماعة، لذا كان من الأجدر استعمال مصطلح "طلب" على أساس أن هذا الأخير يقدم من طرف الجهة المتضررة أي عندما تمس الجريمة بمصلحة عامة.

ورغم أن الطلبات المقدمة إلى القضاء بتحريك الدعوى العمومية بشأن جريمة الغش الضريبي تكون تحت عنوان "شكوى من المدير الولائي للضرائب"، إلا أننا سنستعمل في بحثنا هذا المصطلح الصحيح وهو طلب بدل شكوى².

والسبب في اشتراط تقديم شكوى كما يرى البعض في المواد الجبائية هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممولين بالضريبة والإدارة الجبائية من التفاهم لا القسر والإكراه، بالإضافة إلى واجب كتمان السر المهني من طرف أعوانها فيما يتعلق بالتصريحات والإقرارات المقدمة من طرف المكلف والإدارة الجبائية فقط نظراً للطابع التقني والفني والمحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم والإدارة الجبائية لما لها دراية بذلك زيادة على منحها سلطة تقديرية حسب ظروف وملابسات كل مخالفة وكذلك صلاحياتها في إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضرائب³.

وعليه يفهم من هذه النصوص أنه لا يجوز للنيابة العامة أن تباشر أي إجراء من إجراءات التحقيق أو أن ترفع الدعوى إلى المحكمة دون تقديم الطلب لأنه يترتب عن عدم التقيد بهذا الشرط بطلان إجراءات سير الدعوى أمام جهة التحقيق، وكذا بطلان الحكم، وهو بطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصح هذه الإجراءات طلب يصدر بعد اتخاذها، فيلزم إذن لصحة رفع الدعوى وإجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى أن رفعها كان بناء على طلب ممن يملك تقديمه وإلا كان الحكم معيباً وبالتالي يكون أي إجراء من إجراءات النيابة العامة باطلاً وبطلاناً مطلقاً⁴.

¹ المرصفاوي، حسن صادق. المرجع السابق، ص 247.

² نفس المرجع، ص 248.

³ مصطفى، محمود. الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ط1، ج1، 1953، ص 186.

⁴ أنظر رأي المستشار بوسقيعة، احسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، المحكمة العليا، ع.1. 1998، ص 27.

ونلخص مما سبق أن تحريك الدعوى العمومية بالنسبة لجريمة الغش الضريبي لا يتم ولا تعتبر إجراءاته صحيحة إلا بعد تقديم إدارة الضرائب طلباً بذلك، ولذا نجد المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية تفرض على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بإفترض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناوره كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتقاء وجه الدعوى. وعلة اشتراط تقديم الطلب في الجرائم الضريبية بما فيها جريمة الغش الضريبي هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القسر، وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات في كل جريمة على حد¹.

أما ما يسبق تحريك الدعوى العمومية من إجراءات الاستدلال فيجوز مباشرته دون قيد، كما يجوز مباشرة إجراءات التحقيق المسموح بها للمراقب أو للمفتش استثناء لأنها تسبق تحريك الدعوى العمومية، كالقيام بإجراءات التفتيش والمعاينة والحجز. وعليه، فإن كل إجراءات الاستدلال أو الإجراءات الأولية التي تسبق تحريك الدعوى العمومية أيا كان القائم بها لم يقيد المشرع مباشرتها على طلب، غير أنه لا تعتبر الدعوى قد بدأت بأي إجراء تقوم به سلطات الاستدلال ولو في حالة التلبس بالجريمة².

مما سبق نخلص إلى أن الدعوى العمومية يتم تحريكها بتقديم إدارة الضرائب طلب للنيابة العامة باعتبارها السلطة المختصة أصلاً بتحريك الدعوى العمومية، ولكن هل يشترط توفر شروط معينة في الطلب المقدم من الإدارة؟

ثانياً/ الشروط الواجبة في الطلب

بالرجوع إلى النصوص الضريبية بما فيها قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي لم يحدد الشروط الواجبة في تقديم الطلب من طرف الإدارة الجبائية، وبالرغم من ذلك يمكن أن نستنتج تلك الشروط من تلك النصوص:

أولاً: يجب أن يقدم الطلب باسم المدير الولائي للضرائب: لقد منحت النصوص الضريبية السابق ذكرها حق تقديم الطلب إلى شخص معنوي هو إدارة الضرائب دون أن تحدد الأشخاص الطبيعية الممثلين له والقائمين فعليا بذلك، أي لم تمنح حق تقديم الطلب لأي من موظفيها على وجه التحديد

إلا أن الطلبات المقدمة إلى القضاء تكون دائماً باسم المدير الولائي لمصلحة الضرائب، وبإمكان هذا الأخير إصدار تعليمات تحدد الأشخاص الذين يحق لهم طلب رفع الدعوى العمومية وغالباً هم الموظفون المختصون بالمنازعات¹.

¹ الشوربجي، البشري. الجرائم المالية والتجارية، جرائم الضرائب والرسوم، ط1. دار الجامعات المصرية، مصر، 1972 ص 217.

² المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفي حالة تعيين موظف بعينه للقيام بإجراء طلب رفع الدعوى فإنه لا يحق لموظف آخر أن يقوم بهذا الإجراء حتى ولو تساوت درجته الوظيفية مع الموظف المعين، وقيامه بتقديم هذا الطلب يكون عملاً باطلاً قانوناً لتجاوزه حدود اختصاصه الإداري، وبالتالي يكون تصرفه معدوماً أي لا أثر له، إلا أن الموظف المفوض من المدير الولائي لمصلحة الضرائب بإمكانه توكيل موظف آخر من نفس المصلحة لتقديم طلب رفع الدعوى ما دام لا يوجد في قانون ما يمنع من ذلك².

ثانياً: يجب أن يكون الطلب مكتوباً وموقعاً من صاحب السلطة في إصداره سواء كان المدير الولائي أو الجهوي أو الوطني ومتضمناً ملخص موضوع الطلب. ثالثاً: يجب أن يتضمن الطلب البيانات المتعلقة بصاحب الطلب أي إدارة الضرائب وعنوانها، والبيانات المتعلقة بالمكلف كتحديد ما إذا كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً وبالنسبة لهذا الأخير ذكر ممثله القانوني وجميع الشركاء، وكذلك المعلومات المتعلقة بالجريمة محل المتابعة وكل ما يثبت وجود مخالفات أو تحايل.

رابعاً: يجب أن يتضمن الطلب قيمة مبلغ الضريبة الإجمالي المتملص من دفعه وما يترتب عنه من عقوبات جزائية وغرامات جبائية.

خامساً: الإشارة إلى النصوص القانونية المتعلقة بالجريمة محل الطلب³.

كما تجدر الإشارة إلى أن اشتراط تقديم الطلب لا يستوجب من إدارة الضرائب القيام مسبقاً بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي⁴.

المطلب الثاني: إنقضاء الدعوى العمومية والجبائية

قد جاء في المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية وهو أن أسباب انقضاء الدعوى العمومية هي وفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات، صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي، كذلك لا ننسى المصالحة وسحب الشكوى.

الفرع الأول: الأسباب العامة.

1/ الوفاة: تنقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم وعلى المحكمة المطروح عليها النزاع أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية طبقاً لنص المادة المذكورة أعلاه وإذا صدر حكم بتوقيع العقوبة فإنه يسقط من تلقاء نفسه بالوفاة، ولا يجوز تنفيذه إلا إذا كانت العقوبة هي المصادرة أما إذا حدثت الوفاة بعد توقيع الاستئناف أو الطعن بالنقض من المتهم أو من النيابة العامة

1 احسن، بوسقيعة، المخالفة الضريبية، المرجع السابق، ص 33.

2 الشوربجي، البشري، المرجع السابق، ص 219.

3 بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المرجع السابق، ص 34

4 السبتي فارس، المرجع السابق، ص 212.

وجب على جهة الاستئناف أو الطعن بالنقض أن تحكم بإنقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم

1

2/ التقادم: يقصد به مرور فترة زمنية من يوم وقوع الجريمة أو من يوم انقطاع هذه المدة وتختلف مدة التقادم حسب جسامة الجريمة حيث حددت بعشر سنوات في الجنايات حسب المادة 07 من قانون الإجراءات الجزائية و 3 سنوات في الجناح حسب المادة 08 من نفس القانون وستين بالنسبة للمخالفات حسب المادة 09 من نفس القانون السابق الذكر.

يتميز تطبيق أحكام التقادم في التشريع الجزائري بمرونته حيث تعتبر الجنايات والجناح الموصوفة بأفعال إرهابية أو تخريبية مستثناة من ذلك، كذلك المتعلقة بالجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية والرشوة واختلاس الأموال العمومية وذلك حماية للاقتصاد الوطني من الجرائم المالية التي تهدده إلا أن جريمة التهرب الضريبي أخضعها لأحكام التقادم سواء الدعوى العمومية أو الجبائية²

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة، وبأربع سنوات في حالة وجود³ مناورات تدليسية وهذا بالنسبة كما يلي:

تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها

القيام بأعمال الرقابة

قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

ويحدد أجل التقادم بسنتين بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف بالضريبة قام باستعمال طرق تدليسية ورفعت ضده دعوى قضائية⁴.

تسري مدة التقادم من يوم ارتكاب الجريمة غير انه في حالة استعمال الطرق تدليسية من طرق مرتكب الجريمة قصد إخفاء الجريمة فإن التقادم لا يسري إلا ابتداء من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الضرائب من معاينة الجريمة أي من يوم اكتشاف الجريمة وهذا ما نصت عليه المادة 111 من قانون الإجراءات الجبائية

3/ العفو الشامل: يصدر العفو الشامل في شكل مرسوم رئاسي ويتمثل في تخفيض العقوبة

أو استبدالها، ويصدر رئيس الجمهورية ويترتب على العفو الشامل عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أي مرحلة وصلت إلى ما دام لم يصدر فيها حكم بات نهائيا⁵ والعفو الشامل لا ينصرف أثره إلى الدعوى الجبائية بالتبعية أمام القضاء الجزائي إلا إذا نص القانون على غير ذلك صراحة.

1 نفس المرجع، ص 214.

2 عبة إيمان، التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خيضر بسكرة ، 2019/2020، ص 49.

3 انظر المادة 39 ، من الاجراءات الجبائية

4 بوسقيعة، أحسن. المرجع السابق، ص 481.

5 حزيط، محمد. مذكرات في القانون الاجراءات الجزائية الجزائري، الجزائر، دار هومه، 2012، ص 15

4/ إلغاء قانون العقوبات: وهذا قد أشارت له المادة الأولى من قانون العقوبات، انه (لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن إلا بنص) لذا إلغاء قانون العقوبات يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية، بموجب نص ملغي وتصبح الأفعال المجرمة أفعال مباحة غير معاقب عليها¹.

5/ حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه: صدور حكم نهائي فيها يعني بلوغ الدعوى غايتها ، أي أن تكون استنفذت كل طرق الطعن العادية والغير العادية وحتى أن يكون الحكم سبب في انقضاء دعوى

الفرع الثاني: الأسباب الخاصة:

توجد هناك أسباب خاصة لإنقضاء الدعويين وهي

أ/المصالحة

حيث نصت مختلف القوانين الضريبية على المصالحة كسبب لإنقضاء الدعوى العمومية واكتفى قانون الضرائب غير المباشرة وهو القانون الوحيد الذي نص عليها في المادة 555 منه، على حصر أثرها في العقوبات الجبائية، حيث نصت على أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات² وتبعاً لشروط المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية.

غير أن المصالحات والإعفاءات التي تقبل بها الإدارة لا ينبغي أن يكون من أثارها³ تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف الى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء ولو طبقت أحكام المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة

يجب ان تتميز المصالحة في الجرائم الضريبية بأنها تكون في حدود السلطة التقديرية للإدارة الجبائية ولكن لكي تتعقد لابد من توافر شرط ان تكون صادرة من هيئة مختصة واتفق الطرفين على الصلح.

ويترتب على المصالحة لانقضاء الدعويين بحيث تلغى إثر تنفيذ العقوبات المالية والتعويض والمصادرة

ب/ سحب الشكوى

يتطلب هنا في تحريك الدعوى العمومية، تقديم شكوى من الطرف المتضرر وكذلك في المادة الضريبية.

وسحب الشكوى يكون من قبل الإدارة الجبائية فهي التي تعبر عن ذلك بصراحة ووضوح⁴

¹ حزيط،محمد.المرجع السابق،ص16.

² انظر المادة 555 قانون الضرائب غير مباشرة معدلة بموجب المادة 77 من قانون المالية لسنة 1983.

³ بوسقيعة،أحسن.المرجع السابق، ص 483.

⁴ حزيط،محمد.المرجع السابق، ص 17.

ونجد أن المشرع اشترط تقديم الشكوى في جريمة الغش الضريبي بصفة دقيقة منتظمة وواضحة ومدعمة بالأدلة وموقعة بها، ختم المدير الولائي للضرائب. فإن سحب الشكوى يكون بالأحرى بواسطة طلب مكتوب وكذلك لا ننسى توضيح أسباب سحب هذه الشكوى¹

وبمجرد الحصول على التنازل على سحب الشكوى إذ كان القانون ينص على ذلك، وعليه فلا يمكن إقامتها أو تقديمها من جديد بعد سحبها، وبذلك تنص المادة (6 ق.ا.ج) على انقضاء الدعوى إذا كانت شرطاً لازماً للمتابعة والسحب والصفح يضع حداً لكل متابعة²

المبحث الثاني: إثبات معاينة جنحة الغش الضريبي

الإثبات وهو التأكيد على صحة أمر معين بأي دليل أو برهان والحصول على الإثبات من الناحية القانونية لا بد من دراسة الواقعة الإجرامية فجريمة الغش الضريبي تكتسب طابع خاص يميزها عن باقي الجرائم الأخرى فبمجرد إقامة الدليل على قيامها نكون بصدد متابعة مرتكبها مباشرة إجراءات تحريك الدعويين العمومية والجبائية، لذا سنتناول في هذا المبحث مايلي:

المطلب الأول: الأشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي

المطلب الثاني: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي

المطلب الأول: الأشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي

ما يلفت الانتباه لهذه المسألة هو أن يختلف الأمر من نص لآخر بالأحرى أي عدم انسجام النصوص الضريبية فقائمة الأشخاص المؤهلون لذلك يختلف من شخص لآخر وفي هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص إلى ثلاثة³

أ/ قانون الضرائب المباشرة وقانون الطابع: حصر صلاحية إثبات الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين والمحلفين المادة (504)

نجد المادة (504) من هذا القانون إلى أعوان الضرائب فئة من الأشخاص بحسب محل الجريمة مكافئين على الحصول لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة يكون مؤهلين لتحرير المحاضر⁴

أعوان الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدمي الدرك الوطني وجميع أعوان مصالح الجسور المأذون لهم بموجب القانون بتحرير المحاضر رئيس البلدية ونوابه ومحافظو الشرطة بالنسبة للمخالفات المنطقة بالذهب والفضة المرتكبة من طرف البائعين والمتجولين.

1 المرجع نفسه ، ص18.

2 بغدادي، مولاي ملياني. الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر 1992، ص 52.

3 نص المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة.

4 بوسقيعة، أحسن. المرجع السابق، ص475.

أعوان الغابات وأعوان الشرطة البلدية بالنسبة للمخالفات المتعلقة بالتبليغ
ب/ **قانون الرسم على الأعمال:** وسع هذا النص قائمة من الأشخاص المؤهلون لإثبات
المخالفة لهذا القانون وتشمل ضباط الشرطة القضائية بإختصاص أصيل عام في إثبات
الجرائم وأعوان إدارة الضرائب المختلفة وأعوان الضرائب المباشرة والتسجيل وأعوان
الجمارك وقمع الغش الجرائم الاقتصادية.¹
كما نجد بأن إثبات المخالفة خصوصاً المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة ثبت بكل وسائل
الإثباتات التابعة للقانون العام أو تعين بواسطة المحاضر التي يحررها الأشخاص السالف
ذكرهم ويحكم فيها للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم²
ج/ **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل:** لم تعين هذا النصوص
الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين ويثور التساؤل هنا إلى ما كان من حق
ضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي، على غرار ما هو معمول به في قانون
الرسم على الأعمال أم أن الإثبات يبقى محصوراً في أعوان الضرائب كما هو ساري في
قانون الضرائب الغير مباشرة والطابع.
ومن ثمة لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات.
ويكون الجواب بجواز الإثبات، إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة
الاختصاص العام في إثبات الجرائم، بحيث تكون من صلاحيتها البحث وجمع الاستدلالات
في كل الجرائم، ما لم تستبعد بنص صريح. ويكون الجواب بعدم الجواز، إذا نظرنا إلى
خصوصية هذا النوع من الجرائم التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة، التي تختص بها
إدارة الضرائب دون سواها. فيكون بذلك من طبيعة الأمور أن تختص بها دون غيرها بإثبات
الجرائم المتعلقة بها، طالما أنها الجهة المؤهلة لاكتشافها³

المطلب الثاني: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي

تعتبر جريمة الغش الضريبي من أخطر الجرائم الاقتصادية التي تهدد النظم المالية للدول
وتقوض أسس العدالة الاجتماعية والاقتصادية. فهي لا تقتصر آثارها السلبية على الخزنة
العامة للدولة وحرمانها من موارد ضرورية لتمويل الخدمات الأساسية والمشاريع التنموية،
بل تمتد لتشمل تشويه المنافسة العادلة بين المؤسسات الاقتصادية، وإثقال كاهل المواطنين
الملتزمين بواجباتهم الضريبية بأعباء إضافية، وزعزعة الثقة في النظام الضريبي ككل في
مواجهة هذه الآفة الاقتصادية، تولي الدول اهتماماً بالغاً لمكافحة الغش الضريبي بكل
الوسائل المتاحة، ويشكل إثبات هذه الجريمة حجر الزاوية في هذه الجهود. فالإدانة القانونية

¹ بوسقيعة، أحسن. المرجع السابق، ص 475

² انظر المادة 112، من قانون الرسم على رقم الأعمال.

³ بوسقيعة، أحسن. المرجع السابق، ص 476.

لمرتكبي جرائم الغش الضريبي تتطلب تقديم أدلة قوية وقاطعة تثبت ارتكابهم للأفعال المجرمة وتوافر القصد الجنائي لديهم.

تتسم جريمة الغش الضريبي بطبيعتها المعقدة والخفية في كثير من الأحيان، حيث يسعى مرتكبوها إلى إخفاء أنشطتهم الاحتيالية وتضليل السلطات الضريبية باستخدام أساليب متنوعة ومتطورة. لذلك، فإن عملية إثبات هذه الجريمة تتطلب تضافر جهود العديد من الجهات، واعتماد مجموعة متنوعة من الوسائل والأدوات القانونية والفنية، وتطوير آليات فعالة للكشف عن الممارسات الاحتيالية وجمع الأدلة الدامغة عليها¹.

تتنوع وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي بشكل كبير، وتشمل الأدلة المستندية التي تتضمن السجلات المحاسبية والفواتير والإقرارات الضريبية والوثائق البنكية والعقود وغيرها من المستندات ذات الصلة بالنشاط الاقتصادي للمشتبه به. كما تشمل الأدلة الشفوية التي تتمثل في شهادات الشهود والخبراء والموظفين، بالإضافة إلى القرائن والدلائل غير المباشرة التي يمكن استخلاصها من الوقائع والظروف المحيطة بالقضية².

بالإضافة إلى ذلك، تلعب التطورات التكنولوجية دوراً متزايد الأهمية في مجال مكافحة الغش الضريبي، حيث تتيح الأدوات الرقمية والتحليلية إمكانية فحص كميات هائلة من البيانات المالية وتحديد الأنماط المشبوهة والمؤشرات الدالة على وجود عمليات احتيالية. كما أن التعاون الدولي وتبادل المعلومات بين الدول يلعب دوراً حيوياً في كشف جرائم الغش الضريبي التي تتجاوز الحدود الوطنية³.

أولاً: إثبات جنحة الغش الضريبي في القانون الجبائي

حدد المشرع الجزائري في النصوص الضريبية المختلفة الوسائل القانونية التي تهدف لإثبات واقعة الغش الضريبي، والتي تتمثل أساساً في المعاينة، والحجز، إضافة للتحقيق الجبائي. أ- المعاينة والحجز

تعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ إليه الإدارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على استعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة، ويترتب على هذا الإجراء تحرير محضر المعاينة⁴.

أسند قانون الإجراءات الجبائية للأشخاص الذين لهم رتبة مفتش مهمة المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول على كل الوثائق والمستندات التي تبرر التصرفات التي تهدف إلى التملص من الضريبة، غير أن صلاحية هؤلاء الأشخاص في إجراء، تم قيده

¹ بغدادي، مولاي ملياني. المرجع السابق، ص 56.

² السبتي، فارس. المرجع السابق، ص 208.

³ نفس المرجع والصفحة.

⁴ العموري، رضوان. جنحة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 30.

القانون بالشروط التي نص عليها في المادة 35 المعاينة ليس مطلق من هذا القانون ، فيجب أن يكون طلب الترخيص بإجراء المعاينة صادر من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانوناً، ويتضمن مبررات اللجوء للمعينة، والتعريف بالشخص الطبيعي أو المعنوي محل المعاينة والوقائع المادية والقانونية التي من شأنها إثبات استعمال المكلف لطرق احتيالية تدليسية، وأسماء الأعوان المكلفين بالمعاينة، و صفاتهم، و يوجه هذا الطلب لرئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو أي قاض مفوض قانوناً لاستصدار أمر بإجراء المعاينة¹ ويتم تدوين النتائج المتوصل إليها في محاضر، وهو ما أكدته المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 112² من قانون الرسم على رقم الأعمال. أضافت المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه في حالة مباشرة إجراءات الحجز بسبب التزوير أو الإلتلاف الذي أحدث في الدفاتر والرخص، والنسخ يجب أن يتضمن المحضر نوع التزوير أو الإلتلاف، وتسلم نسخة من هذا المحضر للمتهم، وفي حالة غيابه، وكانت له إقامة معروفة في مكان الحجز أو تحرير العقد يبلغ بالمحضر خلال ثمانية وأربعين ساعة من اختتام عملية الحجز، أما إذا لم يكن للمتهم أية إقامة معروفة فإنه يعلق في نفس هذا الأجل في البلدية التابعة لمحل الحجز أو التي حرر فيها العقد³.

ب - التحقيق الجبائي

يتم الكشف عن حالات الغش الضريبي بواسطة مجموعة من العمليات التي تهدف لمراقبة التصريحات الجبائية، وذلك بإظهار الفرق بين المداخل الحقيقية والمداخل المصرح بها، و يكون التحقيق الجبائي إما تحقيق في المحاسبة، أو تحقيق مصوب في المحاسبة، أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية التحقيق في المحاسبة يتمثل التحقيق في المحاسبة في مجموع العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة، ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تمثل أساس التصريحات الضريبية، و نص عليها المشرع في الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية⁴.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة

ينصب التحقيق المحاسبي على مختلف الوثائق، والمستندات المحاسبية، حيث يشرع المحقق في مراقبة كل الحسابات، والأصول، والخصوم في الميزانية، وجدول حسابات النفقات والإيرادات، كما يتم مراقبة كل الدفاتر الحسابية الإجبارية، والوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري (دفتر الجرد، دفتر اليومية، والدفاتر الثانوية كدفتر المشتريات،

¹ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 23 ق م لسنة 2008.

² مراد، عبد الفتاح. التحقيق الجنائي التطبيقي، القاهرة، 1995، ص 30.

³ المادة 508، من قانون الضرائب الغير المباشر المرجع السابق .

⁴ صالح، العيد. الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، الجزائر، دار هومة، 2011، ص 40.

ومبيعات البنك، الصندوق)، ويعتبر مسك الدفاتر المحاسبية هو أساس إثبات الإيرادات، والمصاريف.

يترتب عن التحقيق في المحاسبة إما إعادة تأسيس وعاء الضريبة في حالة قبول المكلف بشكل صريح لنتائج التحقيق المحاسبي، وفي الحالة التي يتم فيها رفض نتائج المحاسبة تتم عملية إعادة التقييم التلقائي بعد إعلام المكلف عن طريق إرسال إشعار يتضمن الإشارة إلى إمكانية استعانتة بمستشار من اختياره، وعادة ما يختار المكلف خبير في المحاسبة لمناقشة أي اقتراح من طرف الإدارة الجبائية يتضمن رفع قيمة الوعاء الضريبي¹.

وفي حالة القبول الصريح الذي يدل عليه اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائياً من طرف المحقق، تأخذ الإدارة الضريبية به، غير أنه في حالة علمه بمعلومات إثبات الإدارة الجبائية استعمال المكلف لمناورات تدليسية، ناقصة أو غير مطابقة للواقع أثناء التحقيق، فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه، ولا يمكن للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن، وفي الحالة التي يمتنع فيها المكلف عن تقديم محاسبته حول القانون المحقق تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة بعد التأشير عليه من محاسبته خلال أجل لا يزيد عن ثمانية أيام، وإذا طرف المكلف بالضريبة وأعذره لتفدي الأجل انقضى هذا الأجل ولم يتم تقديم المحاسبة فإنه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة، حيث أن المشرع الجزائري أكد على ذلك في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية².

ثانياً: إثبات جنحة الغش الضريبي وفقاً لقواعد القانون العام

تعرض المحاضر التي تحررها الإدارة الضريبية أمام الجهات القضائية المختصة التي تتضمن دلائل تفيد في ارتكاب المكلف لجريمة غش ضريبي، غير أن هذه الأخيرة لما خولها القانون اللجوء لوسائل الإثبات المنصوص عليها في قانون لا تكتفي بها، والإجراءات الجزائية، فالقوانين الضريبية لم تحصر إثبات جريمة الغش الضريبي في نماذج إجراء المعاينات والحجوز المنصوص عليها في القانون الجبائي، الضريبي بكل الطرق، ويترتب على ذلك إمكانية معاينة ضابط الشرطة القضائية للجرائم الضريبية طبقاً لقواعد قانون الإجراءات الجزائية، وذلك لعدم وجود أي نص يحصر إثبات جريمة الغش الضريبي بالوسائل المنصوص عليها في القانون العام³.

أكد المشرع الجزائري على أهمية الإثبات طبقاً للقواعد العامة في نص المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية، والتي نصت على: يجوز إثبات الجرائم بأي طريقة من طرق الإثبات ما عدا الحالات التي ينص فيها القانون على غير ذلك، وللقاضي أن يصدر حكمه تبعاً

¹ نفس المرجع والصفحة.

² صالح، العيد. المرجع السابق، ص41.

³ العمودي، رضوان. المرجع السابق، ص43.

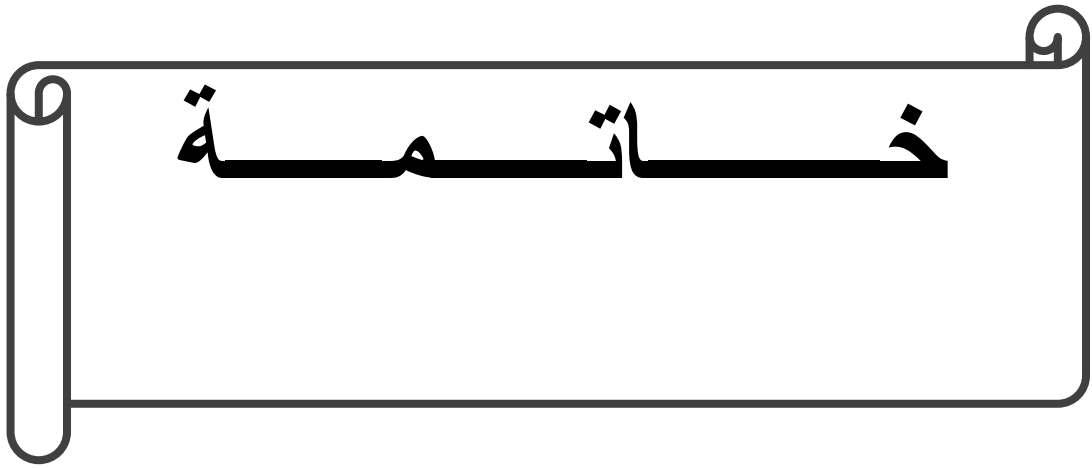
لاقتناعه الخاص، ولا يسوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات، والتي حصلت المناقشة فيها حضورياً أمامه¹

¹ المادة 112 من قانون إجراءات جزائية .

خلاصة الفصل الثاني

بالنظر إلى ما تم تناوله في هذا الفصل، نلخص إلى أن القانون يخول مصلحة الضرائب صلاحيات واسعة للبحث والتحقيق في قضايا الغش الضريبي. ويستند هذا التحويل إلى خبرة موظفي الإدارة ومعرفتهم بالأساليب المحاسبية والتقنيات الضريبية المختلفة، بالإضافة إلى إلمامهم بالطرق المحتملة للتحايل على القانون. ومع ذلك، يشير الواقع العملي إلى وجود قصور في قدرة العاملين بالإدارة على كشف العديد من حالات الغش، وهو ما قد يرجع إلى نقص في التدريب أو عدم مواكبة التطورات التقنية الحديثة، مما يستدعي ضرورة توفير برامج تدريبية دورية لهم.

إضافة إلى ذلك، فرض القانون قيوداً على سلطة إدارة الضرائب في مجال الرقابة والتحقيق في الغش، مثل اشتراط الحصول على إذن قضائي لإجراء التحقيقات المحاسبية ومراجعة الإقرارات الضريبية. وقد تؤثر هذه القيود سلباً على كفاءة الإدارة الضريبية. كما تجدر الإشارة إلى أن القانون يمنح الإدارة الحق في البحث عن حالات الغش عن طريق التقصي الضريبي بمجرد وجود اشتباه، دون إلزامها بإخطار المكلف مسبقاً، وهو ما يثير بعض المخاوف



خاتمة

إن جريمة الغش الضريبي ذات طبيعة خاصة تتميز عن جرائم القانون العام من حيث التجريم ومن حيث القمع، فنظامها القانوني يعكس رغبة المشرع الجزائري التوفيق بين المصلحة العامة و التي تتمثل في استرجاع الأموال التي تملص منها المكلف، والمصلحة الخاصة التي تتمثل في ضمان حقوق المكلف بالضريبة من خلال الضمانات المختلفة التي منحها المشرع للمكلف سواء اثناء اجراءات التحقيق التي تنتوع بين وسائل القانون الجنائي ، او اجراءات المحاكمة التي قيدها المشرع بشكوى من الإدارة الضريبية الى جانب امكانية سحب الشكوى في حالة تسديد نصف المبلغ المتملص منه، غير ان تطبيق هذا النظام بين انه يعاني من عدة نقائص، فالمشرع الجزائري لم يستطع تحديد تعريف جامع مانع للغش الضريبي، و لم يحدد حالات الغش الضريبي على سبيل الحصر، و انما ذكرها بشكل واسع، وهذا ما صعب مهمة القاضي و المتقاضي في الالمام بحالات الغش الضريبي، اضافة لغموض القصد الجنائي في بعض حالات الغش الضريبي .فقد قيد المشرع الجزائري تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بتقديم شكوى من الادارة الضريبية، وانقضاءها بسحبها من طرف الجهة التي قدمتها .حيث تعاني الادارة الجبائية الجزائرية منذ الاستقلال من عدة نقائص مادية، وبشرية تعرقلها عن اداء مهامها المخولة لها قانونا، إلا ان مجهودات الادارة الجبائية سواء من الناحية المادية او البشرية لا يمكن بأي حال من الاحوال ان تؤتي ثمارها ما لم يكن هناك تنسيق وتعاون بين مختلف الادارات خاصة بين الادارة الجبائية والمصالح التجارية، وكذا بينها وبين مصالح الجمارك مما يؤدي الى تظافر الجهود من أجل توحيد العمل المشترك وتحقيق الاهداف المسطرة .لذلك البد من خلق نظام جبائي بسيط ومرن يتماشى مع التغيرات الاقتصادية والاصلاحات الجبائية .

وبعد دراسة هذه الظاهرة تم التوصل الى مجموعة من النقاط تم ايجازها في النتائج التالية:

- 1 الغش الضريبي يتم بطرق مختلفة والهدف واحد هو التملص من دفع الضريبة الواجبة الدفع أو التقليل من وعائها .
- 2 تجريم الغش الضريبي بتوافر اركان الجريمة ووضع عقوبات جزائية تختلف باختلاف الضريبة المتهرب من دفعها من المكلف بإستعمال الطرق التدليسية.
- 3 هناك العديد من طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي، الا ان الادارة الجبائية لا تزال في حاجة الى تفعيل أكثر لهذه الاليات والقيام بالعديد من الإصلاحات فيما يخص التنظيم الإداري الخاص بمحاربة الغش الضريبي.
- 4 يتم متابعة الغش الضريبي في الجرائم الجبائية بتحريك الدعوى العمومية من طرف ادارة الضرائب.

5 كانت تشكّل جناية بموجب القانون الساري وقت ارتكابها إلا أنه وبموجب التعديلات الواردة سنة 2010 فقد أعيد تكييفها لتُعد من الجُرح، وذلك لكون العقوبة المقررة لها قد خُفّضت وأصبحت تدخل في نطاق اختصاص محكمة الجُرح، تطبيقاً لمبدأ تطبيق القانون الأصلح للمتهم

6 الهدف من الغرامات هو إسترجاع أموال الدولة

ويمكن في الأخير اقتراح بعض الحلول تبقي المجهودات التي تبذلها الإدارة الجبائية وكذا تطور القانون الجبائي امام التزايد المستمر لهذه الجريمة جد محدودة وغير كافية لذا:

* اذ لا بد من وضع استراتيجية وطنية لمكافحة الغش الضريبي من خلال دراسات لظاهرة الغش الضريبي .

* تبسيط القوانين الضريبية وجمعها في تقنين واحد على غرار المشرع الفرنسي الذي جمعها في قانون الضرائب العام .

* تكوين قضاة متخصصين في الجرائم المالية بصفة عامة وفي المجال الجبائي بصفة خاصة .

* استحداث قانون الوقاية من جريمة الغش الضريبي ومكافحتها بحيث يحدد تكييفها القانوني تحديداً دقيقاً واجراءات المتابعة والإثبات والعقوبات المقررة لها.

* إعطاء الحرية للنيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية فيما يتعلق بالجرائم المالية ولا سيما جريمة الغش الضريبي بدل من حصر تحريك الدعوى العمومية بتقديم شكوى من الادارة الضريبية.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فيجب تزويدها بالتكنولوجيا الحديثة ولا سيما اجهزة الإعلام الآلي، إضافة الى رفع أجور الموظفين فيها وذلك للحيلولة دون لجوءهم لاحتراف الرشوة، ورفع مستواهم العلمي عن طريق التربصات الدورية خارج الوطن لمختلف الدول التي تشهد تطوراً في مجال الإدارة والقانون الجبائي.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

الدستور

* دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96-438 مؤرخ في 7 ديسمبر 1996.

النصوص القانونية:

- * القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 الصادر في ج.ج.ر. ع 86 المؤرخة في 25-12-2002.
- * القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29-12-2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 الصادر في ج.ج.ر. ع 85 المؤرخة في 30-12-2004 ومن جانبه قانون التسجيل نص في 2004.
- * القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011.
- * القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر رقم 72 المؤرخ 29 ديسمبر 2011.
- * القانون رقم 15-8 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 جويلية 2015 .
- * القانون رقم 66/156 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 جويلية 2015.
- * قانون إجراءات الجبائية لسنة 2024.
- * قانون المالية لسنة 2024.
- * قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2024 .
- * قانون الضرائب الغير مباشرة لسنة 2024 .
- * قانون الطابع لسنة 2024.
- * قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2024.

الأوامر:

الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ الموافق لـ 08 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم بالأمر 14/11.

ثانياً: المراجع

الكتب:

- 1 أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دار هومة الجزائر 2018.
- 2 أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر 1990.
- 3 أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، جرائم الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة، الجزء الأول، الطبعة 18، الجزائر 2015.
- 4 البشري الشوربجي، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الطبعة الأولى، مصر 1972.
- 5 حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر 1963.
- 6 خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثانية 2005.
- 7 رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام في التشريع الجبائي، دار الفكر العربي، مصر 1966.
- 8 صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر 2011.
- 9 غازي عناية، المالية العامة التشريع الضريبي، دار الأفاق، الأردن، دون طبعة، 1998.
- 10 فوزي عطوى، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- 11 فارس السبتي، المنازعت الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري ، دار هومة ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2008.
- 12 محمد خريط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية، دار هومة، الجزائر، 2012.
- 13 مولاي ميلاني بغدادي، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992.
- 14 نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة بالجريمة الضريبية و التهرب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر. 2013.

- 15 محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، القاهرة ، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 1953.
- 16 وهبة محمد سليم، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، 2010.
- الأطروحات والرسائل الجامعية:**
- 1 أو هيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير قسم الحقوق، جامعة الجزائر 2002/2003.
- 2 بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، جامعة تيزي وزو، 2010.
- 3 جار خديجة، الإمتيازات الجبائية لتحفيز الإستثمار، مذكرة لنيلش شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبته، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2010.
- 4 حسين حسن مصطفى، المالية العامة، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2014.
- 5 خلف الله جميلة: جريمة الغش الضريبي على ضوء قانون الجزائري ،مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة الطاهر مولاي سعيدة 2016/2017.
- 6 خليفي عيلة، عبادة كميالية، واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر وطرق مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر، فرع مالية، الجزائر 2017.
- 7 رحال نصر، محاولة تشخيص التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لإستكمال شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة 2006/2007.
- 8 رقيق أمينة، أثار التهرب و الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم محاسبية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2021/2022 .
- 9 زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي وأليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013 .
- 10 زغودي أمال: جريمة الغش الضريبي، مذكرة نيل شهادة اللسانس جامعة قالمة 2013\2014.

- 11 عكاز سميرة ،مساهمة فعالية التحقيق في الحد من التهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة الجزائر 2014\2015.
- 12 عبة إيمان، التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حيضر بسكرة 2019/2020.
- 13 قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير معهد العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة فارس المدية 2009 .
- 14 قرموش ليندة جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة 2014/2013 .
- 15 نادية فضيل، الغش نحو القانون، رسالة ماجستير، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر سنة 2005 .
- 16 لبنى منصورى خلود كردوسى، خصوصية الدعوى الجبائية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة سطيف، دون سنة.
- 17 واسطي عبد النور، المسؤولية الجبائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية ، الغش الضريبي، تبيض الأموال، أطروحة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016/2017 .

18 يحي بوقنداقجي، غزالي أحمد، الشريف كمال، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية، المدية، 2018.

المحاضرات:

محمد عباس محرزين إقتصاديات الجباية والظرائب، دار هومة، ط4، الجزائر سنة 2008

مقالات:

1 خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة دمشق، المجلد 12، عدد 2، جامعة دمشق، 20.

2 أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، المحكمة العليا، ع.1. 1998.

الفهرس:

	الشكر والتقدير، الإهداء. قائمة المختصرات
1.....	مقدمة
7.....	الفصل الأول : دراسة الغش الضريبي من الناحية الموضوعية
8.....	المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي
9.....	المطلب الأول : تعريف الغش الضريبي وتميزه عن ما يشابهه
10.....	الفرع الأول : تعريف الاصطلاحي للغش الضريبي
12.....	الفرع الثاني: تميز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي
13.....	المطلب الثاني: أسباب وأنواع الغش الضريبي
14.....	الفرع الأول : أسباب الغش الضريبي
16.....	الفرع الثاني :أنواع الغش الضريبي
19.....	المبحث الثاني: أركان الغش الضريبي وأثاره
20.....	المطلب الأول: أركان الغش الضريبي
21.....	الفرع الأول: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي
23.....	الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي
25.....	المطلب الثاني : أثار جريمة الغش الضريبي والعقوبات المقررة له
25.....	الفرع الأول: أثار جريمة الغش الضريبي
26.....	الفرع الثاني: العقوبات المقرر لجريمة الغش الضريبي
30.....	خلاصة الفصل الأول
31.....	الفصل الثاني:دراسة الغش الضريبي من الناحية الإجرائية
41.....	المبحث الأول: تحريك الدعويين العمومية والجبائية
41.....	المطلب الأول :إجراءات تحريك الدعوى العمومية والجبائية
43.....	الفرع الأول:الجهة القضائية المختصة للفصل في الدعوى العمومية والجبائية
45.....	الفرع الثاني:شروط تحريك الدعوى العمومية والجبائية
48.....	المطلب الثاني :إنقضاء الدعوى العمومية والجبائية
48.....	الفرع الأول : الأسباب العامة
50.....	الفرع الثاني: الأسباب الخاصة:
51.....	المبحث الثاني: إثبات معاينة جنحة الغش الضريبي
51.....	المطلب الأول: الأشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي

52.....	المطلب الثاني: وسائل إثبات جريمة العس الضريبي
57.....	خلاصة الفصل الثاني
58.....	خاتمة
67.....	قائمة المصادر والمراجع
72.....	الفهرس:
74.....	ملخص
74.....	Abstract

ملخص

تعتبر جريمة الغش الضريبي مشكلة عالمية رغم وجود تعريفات قانونية لها، وتتخذ أشكالاً متنوعة بهدف التهرب الكلي أو الجزئي من الضريبة. هناك أسباب متعددة تدفع المكلف للتملص الضريبي، منها استغلال الإعفاءات الضريبية أو الأنظمة ذات الضرائب المنخفضة، بالإضافة إلى عوامل تتعلق بالنظام الضريبي نفسه أو بالإدارة الجبائية التي قد تسهل التهرب أو تجعل الرقابة صعبة. كما أن وعي المكلف بنتائج أفعاله يلعب دوراً من جهة أخرى، يمنح القانون سلطات واسعة لمصلحة الضرائب للبحث والتحقيق في قضايا الغش الضريبي، استناداً إلى خبرة موظفيها. ومع ذلك، يواجه العاملون بالإدارة قصوراً في كشف العديد من الحالات، مما يستدعي الحاجة إلى تدريب دوري. كما أن هناك قيوداً قانونية على سلطة الإدارة في الرقابة والتحقيق، مثل اشتراط إذن قضائي لبعض الإجراءات، مما قد يؤثر على كفاءتها. في المقابل، يخول القانون الإدارة الحق في التقصي الضريبي عند الاشتباه بالغش دون إخطار مسبق للمكلف، وهو ما يثير بعض المخاوف.

Abstract

Tax fraud is considered a global problem despite the existence of legal definitions for it, and it takes various forms with the aim of total or partial tax evasion. There are multiple reasons that drive the taxpayer to tax evasion, including exploiting tax exemptions or low-tax systems, in addition to factors related to the tax system itself or the tax administration, which may facilitate evasion or make oversight difficult. The taxpayer's awareness of the consequences of their actions also plays a role.

On the other hand, the law grants broad powers to the tax authority to search and investigate tax fraud cases, based on the expertise of its employees. However, those working in the administration face shortcomings in detecting many cases, which necessitates periodic training. There are also legal restrictions on the authority's power in oversight and investigation, such as the requirement of a judicial order for some procedures, which may affect its efficiency. In contrast, the law grants the administration the right to conduct tax investigations when fraud is suspected without prior notification to the taxpayer, which raises some concerns."