



جامعة البغابلي بونعامة خميس مليانة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
تخصص قانون الأعمال



العنوان

جريمة الغش الضريبي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في
تخصص: قانون الأعمال

اشراف الأستاذ:

محمودي رشيد

اعداد الطالب:

كروش مصطفى

قراميت حسبية

لجنة المناقشة

رئيسا

مقررا

ممتحنا

د/ بن عبد المطلب فيصل

د/ محمودي رشيد

أ/ حميس معمر

السنة الجامعية: 2022/2021

إهداء

"إلى والدي رحمه الله

وأمي الغالية حفظها الله

إلى أخي أحمد رحمه الله

إلى الأهل والأقارب والأصحاب "

كروش مصطفى

إهداء

" إلى والداي الغاليين

وزوجي كروش مصطفى حفظهم الله

إلى إخوتي آمال، محمد، فاطمة، بشرى

إلى الكتايت الأء، ميرال، الين "

قرايت حسية

شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا ووفقنا وسددنا لإنجاز هذا العمل

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف على المذكرة

"محمودي رشيد" على نصائحه القيمة

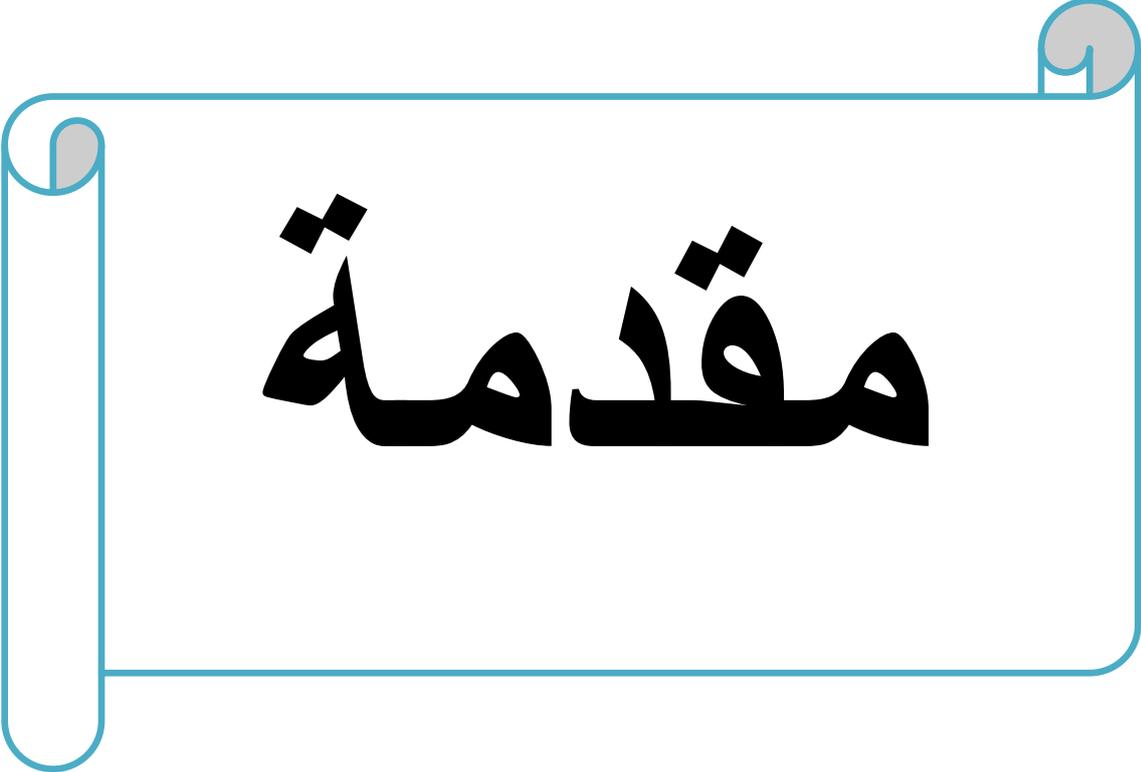
وعلى دعمه المتواصل لإنجاز هذه المذكرة.

كما أتقدم بالشكر إلى كل أساتذة قسم الحقوق بكلية الحقوق

والعلوم السياسية بجامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة

دون أن ننسى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز

هذه المذكرة



مقدمة

لقد أصبحت جرائم الأعمال تمثل خطرا كبيرا على الاستقرار الاقتصادي و الاجتماعي والسياسي للدولة، حيث أن هذه الجرائم عرفت تطورا سريعا في إطار العولمة واكتسبت الطابع الدولي ما أثر في النشاطات الاقتصادية بالسلب وشكل صعوبة للفقهاء في تحديد تعريفها والفصل بينها، ويعتبر المجال الاقتصادي المتأثر بجرائم الأعمال من أهم المجالات التي عرفت حضورا مستمرا للقاعدة القانونية من أجل ضمان ما هو اقتصادي بضبطه عن طريق قواعد قانونية ذات طابع زجري من خلال سياسة التجريم و العقاب على مجموعة من التصرفات المنافية للمعاملات الاقتصادية بغية حماية النظام الاقتصادي العام بالدرجة الأولى، ثم المصالح المالية للأفراد وكذا مصلحة الكيانات الاقتصادية ذات الشخصية المستقلة كالشركات، ولن يحصل هذا الا من خلال تحقيق نظام عام تنافسي يحفظ للأعوان الاقتصاديين مكانتهم في السوق في ظل احترام مبدأ حرية الاستثمار والتجارة المكفول دستوريا، مع مراعاة هذا المجال الذي يغلب عليه طابع الائتمان والسرعة في المعاملات ويمتاز بالتقنية والتعقيد.

وبالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة للجرائم الاقتصادية في التشريع الجزائري نلاحظ أن المشرع لم يجمعها في تقنين جنائي اقتصادي، وإنما تطرق إليها في عديد النصوص القانونية التي تتضمن قمع الجرائم الاقتصادية، فأصبح محاربة الفساد والإجرام الاقتصادي مسألة استراتيجية في سلسلة الإصلاحات الشاملة التي انتهجتها الجزائر، حيث عملت على تكييف تشريعها الداخلي مع مختلف الاتفاقيات الدولية لمكافحة الفساد من خلال بناء منظومة قانونية للوقاية من الجرائم الاقتصادية كالغش الضريبي؛ فلما كانت الضريبة فريضة مالية تقتطع جبرا وبدون مقابل بغرض تحقيق الأهداف العامة، فهي تفرض على أساس فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين كافة الأفراد داخل الدولة من أجل تقاسم أعباء التكاليف العامة باعتبارها ضرورة اجتماعية لبسط الحماية على المجتمع وتوفير أكبر قدر من الخدمات لينتفع بها كافة المواطنين، مع سعي الدولة لتوزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بشكل مقسط وبسير، غير أن هذه الجهود قد يحيطها تخاذل بعض المكلفين وقد قام البعض الآخر بالإخلال كليا بما فرض عليهم من خلال إخفاء أنشطتهم كليا أو إخفاء جزء كبير من إيراداتهم الحقيقية للتملص من أداء الضريبة المستحقة عليهم. هذا التملص وان كان يقي صاحبه من اقتسام جزء من أرباحه مع المجتمع، فإنه بالمقابل يسبب افتقارا لخزينة الدولة ويعبر عن اندثار القيم الأخلاقية نظرا لغياب العدل والمساواة بين الأفراد، إذ أن المكلف الغشاش غالبا ما يكون أوفر ربحا وأحسن مركزا من المكلف الملتزم بواجباته، فما تمثله هذه الأخيرة كمصدر ومورد أساسي ورسمي في تمويل خزينة الدولة وميزانيات الجماعات المحلية، وكننتيجة يصبح الغش الضريبي استنزاف للموارد المالية من الخزينة العامة و ثراء الأشخاص على حساب الاقتصاد الوطني.

وتأسيساً لما سبق يمكن القول بأن موضوع جريمة الغش الضريبي يعتبر من الموضوعات التي تكتسي بالغ الأهمية من الناحية النظرية والتطبيقية، فاستفحال الغش الضريبي وعدم استقرار قوانين الضرائب مع عدم حصر وتبيان المشرع لماهية الطرق الاحتيالية التي يقوم عليها الغش الضريبي وبالتالي ترك المكلف بين رحمة إدارة الضرائب والقضاء لتقرير ذلك، فالمشكل هنا هو إيجاد معايير إذا انطبقت على تصرف مالي معين وجب تنفيذ العقوبة دون اجتهاد أو لبس في الفهم أو اختلاف في التفسير.

وتحت هذه الأهمية، مع ما تتميز به جريمة الغش الضريبي من أحكام متميزة وردت في قوانين مختلفة، يتبادر لنا الإشكال التالي: ما هي الآليات القانونية لمكافحة جريمة الغش الضريبي والحد منها في التشريع الجزائري؟

لقد كانت الرغبة والدافع لاختيار الموضوع البحث في المواضيع ذات العلاقة بالجرائم التي تستهدف المال العام و بالخصوص المجال الضريبي الذي يرتبط بتمويل الخزينة العامة خاصة في ظل تذبذب أسعار البترول في الأسواق العالمية خلال عقود، فأصبحت الجباية لها دور استراتيجي في تمويل الخزينة العمومية وهو ما يتطلب دراسة جريمة الغش الضريبي من حيث النظام القانوني بالإلمام بجانبه النظري والقانوني، فالجانب النظري نشير فيه الى مفهوم الغش الضريبي وتمييزه عن المفاهيم المشابهة له مع ذكر أنواعه وصوره بينما الجانب القانوني نبرز فيه الطبيعة القانونية لهذه الجريمة من خلال خصوصية أركانها ووسائل قمعها.

وللإجابة على الإشكالية، ومن خلال دراستنا للموضوع اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي بوصف وعرض المادة المعرفية من مختلف التعاريف والدراسات السابقة و النصوص القانونية ودراستها وتحليلها، والذي انطلقنا منه إلى تقسيم خطتنا إلى فصلين أولهما يبرز الطبيعة القانونية الخاصة لجريمة الغش الضريبي بالتعرض لخصوصية مفهوم جريمة الغش الضريبي والأركان التي يتطلبها القانون لقيام هذه الجريمة، وأما ثانياً فسنعرض لقمع هذه الجريمة من خلال إبراز آليات البحث والتحري واثبات الجرائم و تحديد المسؤولية الجزائية مع العقوبات المقررة لها للتصدي والحد من جريمة الغش الضريبي

الفصل الأول:

الطبيعة القانونية لجريمة

الغش الضريبي

الفصل الأول: الطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي

لقد أضحت جريمة الغش الضريبي من أهم الجرائم الاقتصادية التي نالت اهتمام الباحثين القانونيين والاقتصاديين على حد سواء؛ من خلال الدراسات المختلفة والتي حاولوا فيها إعطاء تعريف لظاهرة الغش الضريبي وتمييزه عن جرائم اقتصادية مشابهة وتحديد صورته وعوامل ظهوره وآثاره في مختلف المجالات والتي من أهمها تقويت مبالغ طائلة عن خزينة الدولة التي تساهم في المشاريع العامة والاخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة ما يهدد استقرار الدولة وأمنها السياسي، ما دفع المشرع الجزائري لإضفاء الطابع الجزائي على واقعة الغش الضريبي. ومن خلال هذا الفصل سنتعرض في المبحث الأول للإطار المفاهيمي للغش الضريبي ثم نتطرق في المبحث الثاني لأركان جريمة الغش الضريبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي

منذ أن بدأت الدولة تتدخل أكثر في الحياة اليومية للأفراد والمجتمع بات اللجوء الى الضريبة ضرورة من الضروريات التي تعتمد عليها الدولة في تدخلها غير المباشر، ما خلق عدم قناعة المكلف بالالتزام بدفع الضريبة، والذي يرى بأنها عبء ثقيل لاقتطاعها جبرا من ذمته المالية ما أدى الى سعيه لتجنبها بعدة طرق ومنها غير المشروعة المخالفة للقانون كالمناورات التدليسية والاحتيايل وهذا ما يعرف بالغش الجبائي فهو أحد وجهي التملص من الاقتطاعات الإجبارية بمعارضة ومخالفة صريحة للقوانين الجبائية للتخفيف من العبء الجبائي جزئيا أو كليا.

وبما أن الغش الضريبي أصبح حديث الساعة ومصطلح متداول في الساحة الوطنية؛ فمن هذا المنطلق يتبين لنا أهمية تحديد مفهوم الغش الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة مترسخة منذ ظهور الاستقطاع الضريبي ونظرا لخطورتها كونها انتهاك للقواعد والأسس التي تقوم عليها التشريعات الجبائية، إذ تعتبر من بين معوقات النظام الجبائي ونظرا لآثاره السلبية على الخزينة العمومية وعلى الاقتصاد الوطني ككل، يجدر بنا دراسة هذه الظاهرة بالتعريف بها ثم تحديد مختلف صور الغش الضريبي.

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي: من خلال سعي المكلف للتهرب من الضريبة بعدة طرق ومنها بواسطة الغش فهو بمعناه الواسع مصطلح من طبيعة خاصة حيث يشمل كل الممارسات التي تهدف الى التملص من الاقتطاعات الجبائية الإجبارية مهما كانت طبيعتها سواء كانت ضريبة محلية أو ضريبة على القيمة المضافة أو على الدخل.

تعددت المحاولات الفقهية لتعريف الغش الضريبي الا أن مفهومه يبقى غامضا ولم يجمع الفقهاء على تعريفه بشكل جامع ومانع، ويرجع ذلك لتداخل مدلوله مع مفاهيم أخرى مشابهة له من حيث التملص من الضريبة كالتهرب المشروع والاقتصاد الموازي واستعمال الملاجئ أو الجنات الضريبية أو الخطأ الجبائي.

أولاً: تمييز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي المشروع

يتمثل التهرب الضريبي المشروع في استغلال المكلف للثغرات القانونية للإفلات من أداء الضريبة المفروضة عليه أو تجنب الواقعة المنشئة للضريبة كالتوقف الكلي للمكلف عن استهلاك السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة فيتداخل بالتالي مفهوم التهرب المشروع مع ظاهرة الغش الضريبي حيث أن كلاهما يهدف الى تحقيق غاية غير مشروعة وهي التملص من اداء الالتزامات الضريبية المفروضة على المكلف، ويختلفان من حيث أن التهرب المشروع يتم بوسائل مشروعة تتمثل في استغلال الوسائل المخولة قانوناً للمكلف ببعض الحالات التي يخضع فيها للضريبة الاختيارية حيث ان ضريبة الاستهلاك مثلا يؤديها فقط المستهلك للسلعة أو الخدمة محل الضريبة المفروضة، ومنه يمكن للمكلف تجنبها من خلال الامتناع عن الاستهلاك بخلاف الغش الضريبي الذي يتم بمختلف الطرق والوسائل الاحتمالية التدليسية كعدم التصريح بالأرباح الحقيقية للشركات، وانشاء شركات وخلق مناصب وهمية... الخ.¹

وبالرجوع لأراء الفقهاء يتضح الاختلاف بينهما، فمن الناحية القانونية كل مخالفة صريحة للقانون الجبائي وعدم الامتثال له يعتبر غشا وتديسا ضريبيا بينما التهرب الضريبي المشروع يتم استغلال المكلف للثغرات القانونية بحث أن المسؤولية تقع على عاتق المشرع، أما بالنسبة للفقهاء الاقتصاديين لا يفرقون بين الغش والتهرب الضريبي لأن كلاهما يؤثر على الحصيلة الجبائية وخزينة الدولة عامة.²

ثانياً: تمييز الغش الضريبي عن الاقتصاد الموازي

يعرف الاقتصاد الموازي بانه كل نشاط اقتصادي يمارس خارج النظام القانوني الاقتصادي الرسمي، والذي يفلت من الرقابة المالية والجبائية ويتم تبييض عائداته في النشاط الاقتصادي الرسمي أو توظيفها في أنشطة أخرى غير مشروعة مثل المخدرات والتجارة في الأعضاء البشرية... الخ.

¹ حسين حزام بدر، معالجة التهرب الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 13 سنة 1982 المعدل، المجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، العدد 71 ص 317

² رحال نصار، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات خاصة الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرياح، ورقلة 2007، ص

يترتب من خلال ذلك أن الاقتصاد الموازي لا يخضع للقيود التنظيمية الرسمية وبالتالي يتحرر من كل القيود الضريبية والالتزامات الجبائية، وهو في ذلك يشترك مع ظاهرة الغش الضريبي في الإفلات من الضريبة بشكل غير قانوني ويختلف عنها في أن ظاهرة الغش الضريبي تعتبر نشاطا اقتصاديا غير مشروع بصفة مطلقة، بينما الاقتصاد الموازي يمكن أن يكون محل النشاط المسموح بممارسته غير أن صاحبه يزاوله بشكل غير قانوني مثل عدم التصريح بوجود النشاط لدى المصالح الضريبية أو اغفال التسجيل في السجل التجاري... الخ.¹

ثالثا: تمييز الغش الضريبي عن الجناة الضريبية

يقصد الجناة الضريبية: "كل دولة ذات سيادة يقر تشريعها الضريبي² عدة مزايا واعفاءات ضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لهذه الدول" نجدها تستقر في دويلات صغيرة تمتاز باستقرار سياسي، تملك مؤسسات مالية قوية (توفر السر البنكي)، وسائل نقل جوية فعالة، ووسائل اتصال حديثة، يمكن التمييز بين أربعة أنواع من جناة الجباية وهي جناة الجباية الخاصة بالأشخاص الطبيعية وأخرى خاصة بالأشخاص المعنوية وجناة الجباية المزدوجة وجناة الجباية المتخصصة في الأشخاص المعنوية، فيمكن حصرها حاليا ما بين 60 الى 90 من جناة الجباية التي تتواجد على العموم في المناطق الجغرافية الهامة، منطقة الكرايب، أوروبا الغربية وجنوب آسيا. حتى ومنذ تاريخ 11 سبتمبر 2001 تغيرت النظرة والسياسة فيما يخص هذه الملاجئ الجبائية نظرا لخطورتها في التستر على الغش الجبائي وتهريب الاموال وتبييضها وتمويل الارهاب الدولي. تتداخل معاني الغش الضريبي والجناة الضريبية في أن كلاهما يهدف للإفلات من النظام القانوني المالي الدولي من خلال تخفيض مستوى الضغط الجبائي المحلي، والصرامة في تطبيق قواعد السرية المصرفية وتحرير صرف العملة الوطنية وتجنب الانضمام للاتفاقيات الجبائية الدولية، الأمر الذي ترتب عليه استقطاب الأموال بمختلف مصادرها الى الاقتصاد الرسمي سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة ولاسيما الأموال المتحصل عليها من الغش الضريبي.

¹ بطوش صورية، واقع الاقتصاد غير الرسمي في المجتمع الجزائري، رسالة لنيل دكتوراه في علم الاجتماع، جامعة الجزائر

² أبو القاسم سعد الله، 2018، ص 02

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

حيث تعتبر الشركات ذات النشاط الدولي أكثر المتعاملين الاقتصاديين الذين يلجؤون للاستثمار في الجناة الضريبية.¹

رابعاً: تمييز الغش الضريبي عن الخطأ الجبائي

يتمثل الخطأ الجبائي في وقوع المكلف بالضريبة في مخالفة جبائية بشكل غير إرادي² مثلاً الوقوع في الخطأ المادي عند احتساب رقم الأرباح بالنسبة للشركات التجارية والذي يتم تداركه بعد الرقابة الجبائية، بخلاف الغش الضريبي الذي يتم باستعمال طرق محاسبية احتيالية للإفلات من أداء الواجب الضريبي مثل تضخيم الفواتير والتكاليف أو التصريح الوهمي بعدد العمال المستخدمين أو رقم الاعمال... الخ.³ يتضح من خلال ما سبق صعوبة تمييز ظاهرة الغش الضريبي عن الظواهر الأخرى المشابهة له، إلا أنه من خلال التدقيق في هذه الظواهر يمكننا استخلاص العناصر المميزة لظاهرة الغش الضريبي حيث أنه يتميز باجتماع العنصر المادي المتمثل في فعل التملص أو الإفلات من الضريبة، والعنصر المعنوي الذي يتمثل في سوء النية أو قصد المكلف التهرب من أداء الضريبة المفروضة عليه عن طريق الغش بأشكاله المختلفة.

عرف الفقه والقضاء اختلاف كبير حول التسميات والمصطلحات بخصوص جريمة الغش الضريبي، ووصل هذا الاختلاف حتى في تسميتها لاسيما الدول العربية، حيث أشارت الدول المهتمة بالقانون الضريبي القانونية والاقتصادية الى مصطلحات يقصد بها التهرب الضريبي فنجد مثلاً: الضريبة المثلى، التسيير الضريبي، التهرب الضريبي المشروع، الغش الضريبي القانوني، التجنب الضريبي، فمصطلح الغش الضريبي هو الذي قام باستعماله المشرع الجزائري⁴.

يعرف رجال الفقه القانوني الغش الضريبي على أنه "كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة"

¹ قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي) مذكرة لنيل

شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2008 ص 31

² بولجة نادية، حسين نواره، الحماية الجزائرية للأمن الاقتصادي من الغش الضريبي، المجلة الاكاديمية للبحث القانوني،

المجلد 12، العدد 3، سنة 2021، ص 62

³ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر 2011، ص 31

⁴ يرى بعض الفقه أن مصطلح التهرب الضريبي هو من صنع الفقه الاقتصادي الذي اعتمد على معايير خلقية للقول إن التهرب الضريبي ينقسم الى قسمين تهرب مشروع ويكون باستغلال ثغرات قانونية لا يستوجب الإنكار وتهرب غير مشروع دون الوقوف على المعنى الحقيقي لكليهما كما أنهما لا يعبران عن فعل إجرامي وعليه لا بد من استعمال مصطلح دقيق كالجريمة الضريبية، لمزيد من التفاصيل راجع: طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل، العراق، 2008، ص 29.

وتعريف الفقهاء هو التعريف الموسع، وقد عرفه لوسيان مهل LUCEN MEHL بقوله إن "الغش الضريبي ما هو الا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل خفض الوعاء الضريبي الخاضع له"¹

وقد عرفه دلاهاي توماس DELAHAYE THOMAS بأن "الغش هو كل مخالفة أو خرق للقانون الجبائي"، كما عرفه أندريه ماركيناز MARGAINAZ ANDRE بقوله "نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف التخليط والتضليل"، يشير في هذا التعريف الى نقطة أساسية وهي أنه لا يمكن إطلاق لفظ "غش" على أي فعل أو عمل مالم يتم اكتشاف عملية الغش الضريبي، ويجب أن يكون هذا الأخير متضمنا لأركان جريمة الغش.

كما عرفه كاميل روزي CAMILLE ROSIER والذي توسع قليلا في تعريف الغش الضريبي بأنه "يشمل كل العمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ اليها المكلف بهدف التخلص من الضرائب والمساهمات"²

أما المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي (CNES) فيتبنى التعريف التالي: "الغش الضريبي هو انتهاك بوعي أو بلاوعي للقانون الضريبي، ويحلل هذا الفعل لمجموعة التوليفات القانونية والمحاسبية وكل الاجراءات المادية بهدف التملص من الضريبة"³

وحسب تقرير الاتحاد الأوروبي فان الغش الجبائي "هو نشاط غير شرعي يسمح بإنقاص أو عدم دفع الضريبة"⁴

كما عرفه العيد صالحى بأنه "خرق للقانون الجبائي بنية التملص من أداء الواجب الضريبي من خلال الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والتبريرات التي يستند عليها المكلف للتخلص من الضريبة"⁵

¹ يحيواوي نصيرة، دراسة حول التهرب والغش الضريبي-حالة الجزائر-مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997-1998، ص 40.

² عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، 2012، ص 93-94

³A. Ghanes et autres, commission relation de travail, « le secteur informel-illusions et réalités », CNES, 2003 p102.

⁴Rapport de l'unioneuropéenne, lutte contre l'érasion fiscale au niveau européen, un bilan en demi-teinte, 15novembre2016, p14

⁵العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، ص ص 33-34

وعرفه بوسقيعة أحسن كذلك بأنه "ظاهرة ضريبية سلبية يترتب عنها اختلالات هيكلية تؤثر على اقتصاد الدولة، الأمر الذي يترتب عنه توظيف المكلف للسياسة الاقتصادية بشكل منحرف من خلال اشهار المكلف لإعساره الوهمي أو وضعه لعراقيل دون التحصيل الضريبي المستحق الأداء"¹

أما المشرع الجزائري فقد تعرض للتعريف الضيق للغش الضريبي واكتفى بذكر بعض الطرق الاحتمالية التي يعتمدها المكلف بالضريبة للتهرب منها على سبيل المثال ما جاء في نص المادة 530 و 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ونص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ونص المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي اتفقت جميعها على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية واحتمالية:

- الاغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها.
- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي للحصول على تخفيض أو الاعفاء أو استرجاع الضريبة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لبعض الفئات.
- الاغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الهبة أو الوصية أو الوفاة.
- اخفاء أو محاولة اخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضريبة.
- سار المشرع الجزائري في نفس نهج اتجاه المشرع الفرنسي، حيث يمكن مقابلة أحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالمادة 1741 من قانون الضرائب العام الفرنسي، والتي جاء في فقرتها الأولى ذكر الأفعال التي اعتبرها المشرع الفرنسي غشا ضريبيا على سبيل المثال.
- يتضح من خلال هذه التعاريف أنها لم تستطع وضع تعريف جامع مانع لمصطلح الغش الضريبي، فهي مجرد محاولات فقهية لتعريفه، وذلك لصعوبة الامام بكل عناصر الغش الضريبي، ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:
- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي.
- يتم الغش الضريبي باستعمال طرق احتمالية وتدليسية.
- يهدف الغش الى التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو كلي.

¹بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة، 2014، ص ص 470-471

لذلك يمكن أن نوجز التعاريف السابقة في التعريف التالي للغش الضريبي على أنه كل مخالفة صريحة وواضحة لنصوص القانون الجبائي باستعمال طرق احتيالية وتدليسية بهدف التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي من خلال الامتناع عن تقديم تصريحات جبائية أو تصريحات ناقصة أو كاذبة، أو اعداد قيود وتسجيلات محاسبية خاطئة، بالإضافة الى تقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب من أجل الاستفادة من بعض الامتيازات والتخفيضات الجبائية.

الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي وصوره

أولاً: أنواع الغش الضريبي: تختلف أنواع الغش باختلاف الضريبة التي يراد تجنبها، ضريبة مباشرة أو غير مباشرة، جزئياً أو كلياً وحسب الزاوية التي ينظر لها لتعريف الغش، وبالتالي وجب التمييز بين عدة أنواع من الغش أهمها:

1- تصنيف الغش الضريبي حسب طبيعته: ويتكون من غش بسيط وغش مركب

أ- الغش العادي أو البسيط: يعتبر غشاً بسيطاً كل فعل يرتكبه المكلف بسوء نية بهدف التملص من الضريبة، وهذا ما يميز الغش البسيط عن الخطأ الجبائي، حيث أن المكلف يقع في الخطأ الجبائي بصفة غير ارادية.

ذكر الغش البسيط ضمناً في المادة 192 و193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث أن الأفعال التي تعد غشاً بسيطاً تتمثل في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه أو التأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص، وتكون صفات الغش العادي في النقاط التالية:

- النقص في التصريح.

- التأخر في التقديم.

- عدم التقديم نهائياً.

ب- الغش المركب: يعتبر المكلف متهم باستعمال طرق تدليسية، ليس فقط عندما يهرب من دفع الضريبة بل أيضاً عند محاولته لمسح كل أثر لأية رقابة محتملة مثل تقديم فواتير مزورة، دفاتر مزورة وهي ناتجة عن نية تجنب الضريبة، وذلك من خلال تضخيم قيمة الأعباء والتخفيض من الإيرادات، فالغش المركب هو كل محاولة ارادية يقوم بها المكلف بسوء نية من أجل تضليل الإدارة الجبائية مستعملاً طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة (المقصود بالأعمال التدليسية مذكور في المادة 193 فقرة 2).

2- تصنيف الغش حسب الحيز الجغرافي:

أ- **الغش الضريبي الوطني:** يتميز بعدة خصائص ومنها أنه يتم داخل حدود الدولة الواحدة، ويهدف للإفلات من الضريبة بواسطة طرق تدليسية احتيالية، الأمر الذي ترتب عليه الاخلال بالنظام الضريبي الوطني.

ب- **الغش الضريبي الدولي:** اعتبرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن الغش الجبائي الدولي: "يشمل كل عملية يقوم بها الخاضع للضريبة تكون مخالفة للقانون أو التشريع المعمول به إذا ثبت من خلال ذلك تعدد المساهم التهرب من دفع الضريبة".

وسائل الغش الجبائي الدولي تتمثل في لجوء المؤسسات في التصريح بأرباح ضئيلة في الدول التي تمارس جباية عالية وتحويلها الى الدول ذات الجباية الضعيفة أو المتوسطة، وهذه الوسيلة قد تكون مشروعة الى حد ما، باعتبار الخاضع للضريبة حرية في اختيار المنهج الذي يراه مناسباً وهذا خدمة لمصالحه في اطار القانون، غير أنه توجد مؤسسات تملك مصالح مختصة تمنح استشارات قانونية في ميدان المالية والجباية، وكذا في تسيير وتحويل الأموال على المستوى الدولي ومخططات جبائية، في دراسة أفضل الطرق لإخضاع أرباح مؤسساتها في الدول ذات الجباية الضعيفة. ولمحاربة الغش الجبائي الدولي يجب منع اللجوء الى الجناة الجبائية وكذا مراقبة عمليات تحويل الأرباح الى الخارج.¹

3- تصنيف الغش حسب معيار المشروعية:**أ- الغش الضريبي المشروع (التجنب الضريبي):**

ان أساس هذا النوع من الغش هو استغلال المكلف لكل التغييرات القانونية لصالحه في التلخيص من الضريبة بصفة جزئية أو كلية هذا من جهة ومن جهة أخرى استغلال ظاهرة إدارية حديثة وهي نقص الكفاءات في الإدارة الجبائية بشكل ملحوظ، وترجع كذلك الى نقص التشريع وعدم احكام صياغته.² إن استفادة المكلف من هذه التغييرات لا تعد مخالفة للتشريعات الجبائية كون هذه الأخيرة تستعمل في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلطة الإعفاءات أو التخفيضات الجزئية أو الكلية مثل الضريبة على التركات دون إخضاع الهبات للضريبة فيقوم المعني بالاسم بتقسيم أمواله على الورثة في شكل هبات

¹ أولعري جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة

الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، ص 51

² بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل الحصول على شهادة ماجستير في الحقوق، جامعة الجزائر رقم 01، كلية الحقوق، السنة الجامعية 2008-2009 ص 34.

رغم أنه مازال على قيد الحياة حتى لا تخضع أمواله لضريبة الشركات، إلا أن Margairaz قال إن "هذا النوع من التهرب مهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على النقص في المدنية".

ب- الغش الضريبي غير المشروع: إن الغش الضريبي غير المشروع هو عبارة عن وسيلة وطريقة احتيالية باستعمال المكلف بطريقة مقصودة وبهدف منه عدم دفع الضريبة للخرينة العمومية ومن ثمنه فإن المكلف يستهلك القوانين والتشريعات الجبائية، وحسب الأستاذ عبد المنعم فوزي يتم هذا النوع من الغش بطريقتين:

- في حالة تحديد وعاء الضريبة اذ يقدم المكلف تصريحات غير صحيحة لتقدير الضريبة على أساسه.
 - إخفاء أمواله وممتلكاته حتى يتعذر على المصالح الجبائية تحصيل الضريبة.
- وقد عرفه J-J-Avever على أنه يتحدد بمجرد إخفاء جزء من الضريبة المستحقة الدفع أو تضخيم الأعباء وهو بذلك تصرف إجرامي.

ثانيا: صور الغش الضريبي

تأخذ صور الغش الضريبي عدة طرق وتقنيات والتي يصعب حصرها في هذا المجال ولهذا سنكتفي بذكر أهمها وأكثرها خطورة:

1 - الغش عن طريق التحايل المحاسبي:

تعتبر المحاسبة احدى منابع الأساسية للمعلومات الخاصة بالحالة المالية للمؤسسة، لذلك يجبر القانون التجاري الجزائري المكلفين في المادتين 9 و 10 بمسك محاسبة قانونية كاملة، وتتجسد هذه الاجبارية في وفاء المكلف بالتصريحات التي توضح فيها نتاج نشاطه خلال السنة المالية، مدعما ذلك بالوثائق الثبوتية كالفواتير، والسجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور) وصولات التسليم والاستلام، وصولات الطلبات... الخ.

وتعتبر المحاسبة القاعدة الأساسية لإجراء التحقيق من طرف أعوان المصالح الضريبية، فالتحقيق في المحاسبة يتمثل في مجموعة العمليات التي تهدف الى مراقبة التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف، بمعنى التأكد من مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية مع المستندات الثبوتية.¹

2- الغش الضريبي عن طريق العمليات المادية: يقصد بالعمليات المادية تلك العمليات التي تتعلق بإخفاء الممول للسلع المادية مثل المواد، البضائع والمنتجات... الخ، وهذا لإعادة بيعها في السوق الموازية

¹ كشاوي الياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني-حالة الجزائر-مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2008-2009 ص 46.

بعيدا عن أي رقابة من طرف الإدارة بشكل عام وأعاون إدارة الضرائب بشكل خاص، وهذا ما يساهم في إرساء قواعد الاقتصاد السري، وقد يفلح الممول في إخفاء السلع بطريقة كلية وقد يخفي جزءا معتبرا منها، ومن أمثلة ذلك:

- قيام الورثة بإخفاء جزء من التركة للتخلص من دفع الحقوق المفروضة عليها.
- إخفاء الممول جزء من البضاعة المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية.
- التصريح بممارسة نشاط التجارة بالتجزئة لبضائع معينة، وإخفاء الجزء الأكبر منها (من نفس البضائع) في مستودعات أخرى لإعادة بيعها بالجملة دون التصريح بها.

3 - الغش عن طريق العمليات القانونية:

يصنف المختصون في الجباية طريقة الغش باستبدال وضعية قانونية أكثر إخضاعا للضريبة محل أخرى أقل إخضاعا بهدف التملص من الضريبة، أو خلق وضعية قانونية غير موجودة أصلا للاستفادة من الإعفاءات الجبائية، من أرقى أشكال الغش وأصعبها اكتشافا من طرف المحققين.¹ تتمثل هذه الطريقة أساسا في اظهار وضعية قانونية معفية أو أقل إخضاعا للضريبة مكان أخرى أكثر إخضاعا للضريبة، وتظهر هذه الطريقة خاصة في جباية حقوق التسجيل أين تمرر مثلا حالة البيع على أساس الهبة، أو عملية توزيع الأرباح على المساهمين في شكل رواتب لتفادي الضريبة على الأرباح.

المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي

الجريمة هي الفعل أو الامتناع عن الفعل الذي يحظره المجتمع تحت طائلة العقوبات، ويفرض التدخل القمعي للمجتمع وجود ثلاث عناصر تتمثل في حظر ارتكاب الفعل، الارتكاب المادي لذلك الفعل مخالفة للحظر، خطأ منسوب لمرتكب الفعل الغير شرعي.²

يتفق مجمل الفقهاء وشراح القانون الجنائي حول تقسيم الأركان العامة للجريمة الى ركنين فقط ركن مادي وآخر معنوي، غير أن هناك من الفقهاء من يضيف ركن ثالث الى أركان الجريمة يطلقون عليه تسمية الركن الشرعي أو القانوني الذي يعبر عليه بمبدأ راسخ في القانون الجنائي، وهو شرعية الجرائم والعقوبات.

يعد مبدأ الشرعية في الجريمة والعقاب من أهم المبادئ التي تقوم عليها الأنظمة الجنائية، بل انه يعد الحجر الأساس في قيام دولة القانون، فالاختصاص المكرس دستوريا للسلطة التشريعية يكمن في انشاء

¹Paul marie GAUDEMET, précis de finances publique, TOM2, EditionMontchrestien, paris, France, 1970, p236.

²بن شيخ لحسن، مبادئ القانون الجزائي العام، دار هومة، الجزائر، 2002، ص 31.

الجرائم وتحديد طبيعتها، وتقرير العقوبات الخاصة بها مما يترتب عنه الاعتماد على القانون الصادر عن السلطة التشريعية لتفريد أي تجريم أو عقاب بناء على القاعدة الجنائية "لا جريمة ولا عقوبة الا بنص سابق"¹، غير أن هذا المبدأ تم الخروج عنه من طرف المشرع في شكل تطويع للقاعدة الجزائية، و أصبحت القاعدة السائدة فعليا: "لا جريمة ولا عقوبة الا بناء على قانون"، كل ذلك بما يتماشى مع خصوصية جرائم الأعمال أين تم التضحية بهذا المبدأ في سبيل البحث عن فاعلية الضبط الاقتصادي.²

المطلب الأول: الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي

أدت السرعة والتقنية اللتين يتميز بهما المجال الاقتصادي بالمشرع الى التضحية بمبدأ الشرعية (أولا) في سبيل البحث عن فاعلية تحفظ للقاعدة القانونية مكانتها، الا أن هذا المبدأ لم يتم احترامه في ظل اتساع دائرة التجريم في مجال الضبط الاقتصادي، الذي يمتاز بالتقنية في صياغة نصوصه، وهو ما أدى بالمشرع الى التخلي بشكل لافت عن سلطته في وضع نص التجريم وتفويض سلطته الى جهة أخرى، تكون في الغالب السلطة التنفيذية، وهو ما أطلق عليه فقها "التفويض التشريعي في مجال الأعمال" أو "تقنية العقاب بالإحالة والتجريم على بياض"³

ان دراسة الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي يفرض التطرق الى مسألة خضوع الفعل لنص من نصوص التجريم الضريبي وهو ما يعرف بمبدأ الشرعية، ثم دراسة هذا النص التجريمي من حيث الزمان والمكان.

الفرع الأول: مضمون مبدأ شرعية جريمة الغش الضريبي

ان جريمة الغش الضريبي تجد مصدرها في القانون المكتوب كأى قاعدة جزائية تطبيقا لقاعدة الشرعية، فلا جريمة ولا عقوبة من دون نص فالقانون المكتوب هو المصدر الوحيد لهذه الجريمة الا أنه لا يقصد بالقانون المكتوب مجرد القواعد المنصوص عليها في القانون الدستوري، أو الصادر عن السلطة التشريعية، بل يمتد الى اللوائح والقرارات الإدارية الصادرة عن السلطة التنفيذية بشرط ألا تخالف مبدأ المشروعية تطبيقا لقاعدة التفويض.

¹ آيت الغازي فاطمة، المخالفات الجمركية في إطار الشركات التجارية، مجلة الفقه والقانون، العدد الرابع، المغرب، فيفري 2013، ص 106

² بن قري سفيان، إزالة تجريم قانون الأعمال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق جامعة مولود معمري، نيزي وزو 2019، ص 14

³ بلقاضي عبد الحفيظ، "التدخل الجنائي بين التقيد بالحد الأدنى والمد التوسعي الشامل"، القانون الجنائي المعاصر والتغيير في النموذج الارشادي، مجلة القصر عدد 10، المغرب جانفي 2005، ص 31

والقانون الضريبي يبني على هذا المبدأ وعليه لا يجوز معاقبة المكلف بالضريبة على استعماله طرق احتيالية للتخلص منها الا اذا نص القانون على ذلك، ولا يمكن العقاب على مزاوله النشاط وعدم ابلاغ مصلحة الضرائب الا اذا كان القانون يفرض ضريبة على هذا النشاط ويعاقب على عدم الاخطار بمزاولته، كما لا يجوز المعاقبة على عدم تقديم إقرار ضريبي الا اذا كانت هناك عقوبة مقررة لعدم تقديمه، وهذه القاعدة تنصرف الى القانون الموضوعي كما تنصرف الى القانون الاجرائي فلا يجوز تحريك الدعوى العمومية أو السير في إجراءات الخصومة الجزائية الا طبقا للقواعد الإجرائية التي رسمها القانون، كما لا يجوز للأفراد أن يقوموا برفع دعوى الا اذا كان القانون يخول لهم ذلك.¹

ان مبدأ شرعية الجريمة أو ما يعرف بوجود نص قانوني يجرم السلوك، يفرض ضرورة تولى السلطة التشريعية لوحدها ما يعد جريمة دون أن تشاركها في ذلك السلطة التنفيذية أو القضائية،² كما يقتضي هذا المبدأ ضرورة أن تكون نصوص التجريم دقيقة ومفصلة على نحو كاف لما يعد من أركان الجريمة وهذا لتفادي التوسع في التفسير من طرف القضاة مما يؤدي الى انتشار صور جديدة للجرائم.³

بالنسبة للجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة الغش على وجه الخصوص باعتبارها الجريمة الضريبية الرئيسية، فإنه يمكن القول بأن مبدأ المشروعية قد عرف الخروج عن المبادئ العامة المتعلقة بالاختصاص الأصل للسلطة التشريعية في وضع النص الجزائي، حيث نسجل تدخل السلطة التنفيذية من خلال اللوائح والقرارات الإدارية التي تصدرها من أجل تنفيذ القاعدة الضريبية بناء على تفويض من السلطة التشريعية.

أما النصوص المتعلقة بتجريم الغش الضريبي فقد غابت عليها الدقة في تحديد اركان الجريمة، وهو ما يميز عموما الجرائم الاقتصادية.

نص المشرع الجزائري على تجريم ظاهرة الغش الضريبي في عدة نصوص قانونية حيث ورد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدة نصوص تجرم بشكل صريح لجوء المكلف لاستعمال طرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة.

أكدت المادة 407 من هذا القانون على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمته، ويعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم اعساره، أو وضعه

¹ أمال عثمان، شرح قانون الإجراءات الجزائية، مطابع الهيئة المصرية للكتاب، مصر، 1991، ص 72

² أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، دار هومة، ط 10، 2011، ص 12

³ سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003 ص 307

لعراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة أو الرسم المفروض على المكلف¹، وحددت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال الطرق التدلّيسية والتي تتمثل خاصة في:

- إخفاء المكلف أو محاولة إخفاءه للمبالغ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لاسيما عمليات البيع بدون فاتورة.

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

- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي الى نقل حسابات وهمية في دفتر اليومية أو الجرد.

- الإغفال أو التصريح الناقص لمداخل المنقولات أو رقم الأعمال عن سوء نية.

- سعي المكلف لتنظيم اعساره والحيلولة دون تحصيل الضرائب المستحقة عليه.²

نصت المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال كذلك، على مسؤولية الجزائرية للقائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات، عندما تكون المخالفة قد ارتكبتها شركة أو شخص معنوي يخضع للقانون الخاص، حيث الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد الشخص الاعتباري، وكذلك بالنسبة للغرامات الجبائية³، ونص قانون الضرائب غير المباشرة كذلك معاقبة كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها في حالة الاخفاء الذي يتجاوز عشر 10/1 من المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000,00 دج⁴، وتعتبر طرق احتيالية خاصة:

- إخفاء أو محاولة الاخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة عليه.

¹ المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

² المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016

³ المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال

⁴ المادة 532 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

-تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي اما للحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضات أو الاعفاء منها أو ارجاعها، واما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

-المناورات التدليسية التي يترتب عنها تنظيم المكلف لإعساره، وكل مناورة أخرى تهدف لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها¹.

أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 33 من قانون الطابع أن كل غش أو محاولة للغش وكل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش يتم عن طريق استعمال الات المشار اليها في المادة 4 الرابعة من هذا القانون، ويتعلق الأمر بآلات الطبع التي سبق أن وافقت عليها الادارة الجبائية يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، وفي الحالة التي يتم فيها استعمال آلة بدون ترخيص من الادارة فان الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000,00 دج.²

و" كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو رفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين خمسمائة ألف دينار 500.000,00 دج ومليونين 2.000.000,00 دج، وسجن من عام واحد الى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، في حالة الاخفاء الذي تجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ مائة ألف دينار 100.000,00 دج"

ترتبط القوانين الجبائية بقوانين أخرى كقانون الصرف وحركة رؤوس الأموال من والى الخارج، حيث نصت المادة الأولى من الأمر 96-22 المؤرخ في 09 يوليو 1996 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من والى الخارج المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-03 المؤرخ في 26 غشت 2010 على معاينة " كل من يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة الأولى بالحبس من سنتين الى سبع سنوات وبغرامة لا تقل عن ضعف قيمة محل الجريمة وبمصادرة محل الجنحة والوسائل المستعملة في الغش"³

أكدت المادة 149 من قانون الرسم على رقم الأعمال كذلك على أن المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد والتصدير يتم اثباتها بكل طرق الاثبات الواردة في القانون العام، أو

¹ المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016

² المادة 33 من قانون الطابع، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

³ المادة الأولى من الأمر 96-22 مؤرخ في 9 يوليو 1996

يتم معابنتها بواسطة محاضر يحررها ضباط الشرطة القضائية، أو أعوان الجمارك، أو الضرائب المباشرة، وغير المباشرة، والتسجيل وقمع الغش والمخالفات الاقتصادية.¹

وكذلك نصت المادة 151 من نفس القانون: يعاقب على الغش أو التصريحات الخاطئة أو الطرق التدليسية الرامية إلى الحصول عند تصدير بضائع مخالصة لعقود تعهد مضمونة، على قيد مبلغ غير مستحق أو يزيد عن ذلك الذي ينبغي عند التصدير المحقق فعلا بغرامة يساوي مبلغها ثلاث مرات مبلغ القيد غير المستحق.²

يستفاد مما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون، ويفهم من ذلك أن المشرع الجزائري التزم بالقواعد العامة فيما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي، ويرجع ذلك لعدة اعتبارات اقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين، فالأصل في القانون الجزائري العام أن تحدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة، والعقوبات الأصلية أو التكميلية.³

تأثر المجال الاقتصادي بالتغيرات التي عرفتها البشرية في مختلف الميادين بسبب العولمة، حيث اتسعت العلاقات بين المتعاملين الاقتصاديين، وتعدت حدود الدولة الواحدة، و أصبح قانون الجماعة هو الذي يطغى على العلاقات الاقتصادية، وتجسد هذا القانون في الاتفاقيات المختلفة، حيث تعتبر الاتفاقيات الدولية الموقعة المصادق عليها من طرف الدولة ذات أثر مباشر في النظام القانوني الداخلي⁴، ولا يمكن للقاضي الوطني بأي حال من الأحوال استبعادها إلا لأسباب قانونية⁵، و أكد المشرع الجزائري في المادة 132 من الدستور على سمو المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية على القوانين الداخلية.⁶

يرد الغش الضريبي الدولي على الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تنظم حالات التهرب والازدواج الضريبي الدولي، والذي يشكل جريمة مركبة إذا اقترن بمخالفة القوانين التي تنظم تحويل رؤوس الأموال إلى

¹ المادة 149 من قانون الرسم على رقم الأعمال

² المادة 151 من قانون الرسم على رقم الأعمال

³ بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص ص 469-470

⁴ MICHELS Olivier, JACQUES Elodie, principe de droit pénal, 3eme édition, Bruxelles, 2015, p 29

⁵ PICHARD Isabelle, ALBA Gautier, la prise en conte du droit étranger en droit fiscal, revue de fiscalité de l'entreprise n=°4, paris 2014, p 55

⁶ المادة 132 من دستور 1996

الخارج، وتحويل أرباح الشركات الأجنبية بطرق غير شرعية¹، وتختلف هذه الجريمة عن جريمة الغش الضريبي في صورتها البسيطة، لهذا أبرمت الجزائر عدة اتفاقات ثنائية لتفادي التهرب الضريبي ويمكن أن نذكر البعض منها:

- اتفاقية مع الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي الذي يستهدف الضرائب على الدخل والثروة²، والتي تم توقيعها في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011.

- اتفاقية مع المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل والرأس مال، والتي تم توقيعها في الرياض بتاريخ 19 ديسمبر 2013.

الفرع الثاني: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي

أولاً: نظرية التفويض في جريمة الغش الضريبي:

ان التفويض في جريمة الغش يكون متعلق بأحد عناصر الركن المادي ويتجلى ذلك بوضوح من خلال تدخل السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية في تحديد الوعاء الضريبي³ المتمثل في المبالغ الخاضعة للاقتطاع الضريبي عند تأسيس الضرائب أو الرسوم أو الحقوق.

1- طول الإدارة محل السلطة التشريعية في التشريع

أمام دقة ميادين الجرائم الاقتصادية بصفة عامة والغش الضريبي بصفة خاصة، وجد المشرع نفسه ملزماً على ضرورة تفويض اختصاصاته التشريعية للإدارة وذلك لاطلاعها الواسع بسير الأعمال، وعدم قدرته على مواكبة التطورات التي يعرفها الاجرام، وما نتج عن ذلك تراجع لدور المشرع في نطاق التجريم في المادة الاقتصادية الذي ليس من الممكن أن تسايه جمود القاعدة الجزائية التقليدية، ولقد استتبع ذلك تغير وظيفة مبدأ الشرعية الجزائية الذي حاد عن وظيفته الأصلية التي شرع من أجلها. وحتى يتمكن المشرع من ضمان الحماية الفعالة للاقتصاد لجأ الى تقنية "التفويض".

¹ أولعربي جمال، مرجع سابق ص ص 122، 123

² مرسوم رئاسي رقم 15-336 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الازدواج الضريبي، وتجنب الغش والتهرب الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، ج ر عدد 70.

³ يقصد بالوعاء الضريبي العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة سواء كان نشاطاً أو سلعة أو عمل أو حيازة تكون مصدراً للضريبة، إذ أنه يمكن أن يكون اما الفاعل الاقتصادي بنفسه أو نتائج نشاطاته كرؤوس أموال الدخل أو السلع مثلاً، أشار اليه رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ج1، دار هومة، الجزائر 2005 ص 16.

أ- مضمون التفويض التشريعي:

يقصد بتفويض التشريع أن تمنح السلطة التشريعية التنفيذية تفويضا للتشريع في المجالات التي حددها المؤسس الدستوري وخصها بها، كون أن التشريع من الاختصاصات الأصلية للسلطة التشريعية، ويبقى للسلطة التنفيذية اصدار المراسيم التنفيذية لهاته التشريعات لتبيان كيفية تطبيقها، غير أنه استثناء في الميدان الاقتصادي تمنح السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية تفويضا يسميه بعض الفقهاء " التشريع على بياض". فنقوم السلطة التشريعية بسن قوانين على بياض تتضمن العقوبات فقط ويبقى للإدارة ملء البياض عن طريق تحديد الأفعال المجرمة.

فغالبا ما يستعصي على المشرع الالمام بجميع الميادين الاقتصادية، خاصة إذا تعلق الأمر بتحديد الضريبة وكيفية تحصيلها والعوائق التي تحول دونها. فالضريبة لها طابع تقني لا يمكن لغير الإدارة الالمام بها، ضف الى ذلك أن الإدارة على اطلاع دائم بصيرورة وحركية المعاملات الخاضعة للضريبة فيمكن لها إعادة تكييف الضريبة حسب الحاجة والضرورة عكس السلطة التشريعية التي قد تستغرق لإصدار قانون ما مدة طويلة ما قد يعرض النظام العام الاقتصادي للخطر. ولذلك فالإدارة هي الأولى بالتشريع من غيرها وفقا لمجموعة من الضوابط والحدود.

ب- ضوابط التفويض التشريعي: قدم الفقه مجموعة من الضوابط التي تحكم التفويض بهدف منع الإدارة من تجاوز صلاحيتها، والاستيلاء على سلطة التشريع.

أن يكون التفويض ضمن نطاق المخالفات:

يشترط في التفويض أن يكون ضمن نطاق ضيق يتعلق بتحديد المخالفات فقط من خلال تبيان ركنها المادي فتبقى سلطة فرض العقوبات للسلطة التشريعية، فقد تسعى هذه الأخيرة الى استصدار قانون يتعلق بفرض الضرائب على نشاط معين، فنقوم بمنح تفويض للإدارة لتحديد كيفية تحصيلها والأفعال الشاذة التي تحول دون ذلك. فالتفويض يجب أن يكون محدد المجال فلا يجوز للإدارة التي لها تفويض للتشريع في مجال تحصيل الضريبة أن تقوم بتجريم بعض الأفعال المتعلقة بالتهريب مثلا، فحين يرى بعض الفقه أنه الحرج في توسيع نطاق التفويض إذا تعلق الأمر بالجرائم الاقتصادية لأن السلطة التشريعية تحتفظ بسلطة الرقابة على هذه القوانين، كما تستوجب الضرورات العملية مرونة التشريع لكبح جميع الظواهر الاقتصادية.

ألا يؤدي التفويض للمساس بالحرريات الفردية:

استنادا لمبدأ الشرعية فان جميع الأفعال مباحة الا ما أقر المشرع خلاف ذلك، فلا يجوز للإدارة التذرع بحماية الاقتصاد لتجريم بعض الأفعال التي تمس بالحرريات الفردية، يأتي على رأسها العقوبات السالبة للحرية.

فالإدارة بموجب التفويض الممنوح لها لا يجب أن تمنح لنفسها سلطة فرض الضرائب أو الرسوم أو تحديد نسبها، فالضرائب باعتبارها عبئا على الأفراد يجب أن تبقى حكرا على السلطة التشريعية الا أن قانون الضرائب له ميزة خاصة في الجزائر. نظرا لاستيلاء السلطة التنفيذية على صلاحية تشريع قوانين المالية، وبالتالي التحكم بالنسب الضريبية وكذا العقوبات والجرائم الواقعة عليها، ويبقى للسلطة التشريعية المراقبة بالتصويت فقط والتي طالما كانت عقيمة.

فبالرجوع الى أحكام الدستور يتضح لنا جليا أن سلطة التشريع الممنوحة لرئيس الجمهورية مخولة له بموجب المادة 142 من الدستور وليس مفوضا من قبل البرلمان، وبالنتيجة يمكننا القول أنه رغم فصاحة المادة 140 منه، الا أن السلطة التنفيذية استثناء تشريع في ميدان الضرائب والعقوبات المتعلقة بها وبالتالي هي خصم وحكم في نفس الوقت، الا أنه ليس بالأمر الغريب اذا تعلق الأمر بالجرائم الاقتصادية التي اعتدنا على جنوحها عن القواعد الكلاسيكية، فأغلب الفقهاء أشاروا الى التشريع بواسطة التفويض على بياض الا ان كل نظام اقتصادي ما يميزه عن غيره. فالمشرع الجزائري لم يفوض السلطة التنفيذية بل تستمد هذه الأخيرة صلاحية التشريع من الدستور. ومرد ذلك في استمرارية الفكر الاشتراكي الذي لاتزال بعض سماته تطل تشريعاتنا.

2- حلول الإدارة محل السلطة القضائية في تسليط العقاب

يلاحظ الدارس لقوانين الضرائب أن مجرد عدم احترام الآجال الخاصة بالتصريح أو دفع الضرائب يعرض صاحبه للغرامات الجبائية، دون الحديث عن المتابعات القضائية. وقد ثار جدل فيما مضى حول الطبيعة القانونية للغرامات الجبائية هل هي ذات طبيعة مدنية أم جزائية¹؟ حيث يرى الراجح من الفقه والقضاء أنها تأخذ صفة العقوبة والتعويض ولا يقضى بها الا بناء على طلب إدارة الضرائب كما منح قانون

¹ تشير في هذا المقام أن إدارة الضرائب ليست هي فقط من تحوز بعض الاختصاصات القضائية بل توجد العديد من الهيئات الأخرى كمجلس المنافسة ومجلس المحاسبة... الخ، فقد منحت لها العديد من الاختصاصات الاستثنائية بدءا بالاعتراف لهذه الهيئات بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وصولا الى منحها صلاحيات التحقيق الممنوحة لأعوان الضبطية القضائية، وتسليط الغرامات المالية وتقرير بعض العقوبات الأخرى كسحب الترخيص، حجز السلع وتوقيع الغرامات المالية... الخ.

الضرائب الإدارية صلاحية التحقيق ومعاينة المخالفات الجبائية، لتصبح بذلك مجرد هيئة إدارية لها مجموعة من الاختصاصات القضائية ما يعتبر مساساً بمبدأ الفصل بين السلطات الثلاثة، إلا أن السلطة التنفيذية أبت إلا أن تتذرع بحماية الاقتصاد الوطني للتدخل في عمل القضاء.

3- شرعية العقوبة: يقتضي مبدأ التناسب بين الفعل والعقوبة المقررة له أن يكون الجزاء من جنس العمل، وذلك بأن لا تتضمن القاعدة الجزائية غلواً في العقاب بما يتماشى مع جسامه الفعل في المجال الاقتصادي بدرجة الإخلال الذي تحدثه المخالفة بقواعد السوق ومبادئ المنافسة.

تهدف السياسة العقابية في المجال الاقتصادي إلى تحقيق هدفين أساسيين هما الردع وحماية النظام العام الاقتصادي، وهو الشيء الذي أدى بالمشروع إلى التأقلم مع خصوصية المجال الاقتصادي من خلال التنوع في العقاب. لردع المتعاملين الاقتصاديين تحقيقاً لأهداف السياسة الاقتصادية، ولعل فكرة ضمان نجاعة السياسة الاقتصادية قد فرضت على المشرع اعتماد مفاضلة بين العقوبات التي تخدم المصالح الاقتصادية، إذ اتجه إلى إعطاء الأولوية للعقوبات المالية دون العقوبات السالبة للحرية. الأمر الذي تغيرت معه طبيعة ووظيفة العقوبة.

4- ظاهرة تعدد صور التجريم: وهي ظاهرة ازدواجية التجريم أو تعدد النصوص الجزائية الناجمة أساساً عن ظاهرة التضخم التشريعي في مجال قانون الأعمال والتي قد تؤدي إلى العقاب عن نفس الوقائع على مرتين حتى ولو تم العمل بالمبادئ العامة في الدستور (المادة 56 و58 من دستور 1996) أو قانون الإجراءات الجزائية (المادة الأولى)¹، من صور ازدواجية التجريم في مجال الأعمال ضمن القانون الجزائري نص المادة 33 من القانون 04-02 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية، المتعلقة بجنحة عدم الفوترة التي يعاقب عليها بغرامة لا تقل عن 80% من قيمة البضاعة التي كان يتعين فوترتها والنص المتعلق بعدم اشهار البيانات القانونية المعاقب عليه بنص المادة 36 من القانون 04-08 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، وهما الصورتين اللتين تشكلان إحدى عناصر الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال فحتى لو تم اعتماد نص المادة 32 من قانون العقوبات التي تنص على إعطاء الوصف الأشد للوقائع فإنه من الناحية العملية لوحظ عدم أخذ القضاء بمثل هذه المبادئ في مجال جريمة التهرب الضريبي التي عادة ما ينظر إليها على أنها جريمة خطيرة تتسبب بحرمان الدولة

¹ بن قري سفيان، إزالة تجريم قانون الأعمال، مرجع سابق، ص 38

من جباية هامة لفائدة الخزينة العمومية وعليه يجد العون الاقتصادي نفسه أمام متابعات متعددة عن فعل واحد.

والى جانب النصوص المذكورة أنفا نص قانون المالية لسنة 2003 هو الآخر على أحكام جزائية تتعلق بعدم الفوترة أو عدم تقييمها في المادة 65 منه (عقوبة غرامات مالية) بل حتى النصوص التنظيمية الصادرة تطبيقاً لأحكام هذه المادة والمتمثلة في القرار الصادر عن وزير المالية بتاريخ 1 أوت 2013 المحدد لمفهوم فعل اعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كفاءات تطبيق العقوبة المقررة عليها. استحدث بموجب المادة 4 منه غرامة جباية عن فعل الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة تساوي 50% من قيمتها، بل أن نفس المادة وسعت من دائرة المسؤولية لتشمل حتى من استلم تلك الفواتير.

المطلب الثاني: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

الفرع الأول: خصوصية الركن المادي في جريمة الغش الضريبي

يتمثل الركن المادي لجريمة التملص في الاعتداء على مصلحة ضريبية ويقع هذا الاعتداء بمخالفة الالتزام الضريبي الذي يفرقه القانون على المكلف بها بمقتضى العلاقة التي تقوم بينه وبين الدولة، فهذه الجريمة التي تقترض أساساً لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي وهو المكلف والدولة وهي الشخص المعنوي العام، يكون المكلف هو الطرف السلبي لهذه العلاقة وعندئذ يقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل، وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية.¹

والركن المادي للجريمة في الجرائم العادية يتكون من ثلاثة عناصر هي السلوك والنتيجة والعلاقة السببية بين السلوك والنتيجة، لكن هل يكون كذلك على جريمة الغش الضريبي؟

يذهب بعض من الفقه أن الركن المادي في الجريمة الضريبية لا يختلف عن الركن المادي في أية جريمة أخرى، ويتمثل السلوك الاجرامي في مخالفة الالتزام الضريبي الذي ينقسم الى التزام أصلي لا يتوقف فرضه على التزام آخر كالالتزام بأداء الضريبة وتقديم الاقرار الضريبي في المعاد المحدد... الخ، والى التزام تبعية يعتمد في وجوده على التزام آخر مثل الالتزام بدفع غرامة التأخير اذا لم يتم دفع الضريبة في الآجال القانونية.²

وهو ما ذهب إليه الأستاذ أحسن بوسقيعة الذي يرى أن الركن المادي في جريمة الغش الضريبي لا يختلف عن الركن المادي في الجرائم الأخرى فهو يتشكل من ثلاث عناصر تتمثل في: استعمال الطرق

¹ أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص، الجرائم الضريبية والنقدية، مكتبة النهضة المصرية، الطبعة الثالثة 1990، ص113

² ياسر حسين بهنس الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، 2015، ص 96

الاحتمالية التملص من الضريبة والرسوم، العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية والتملص من أداء الضريبة.¹

بينما هناك طائفة أخرى من الفقه بأن الجرائم الضريبية ليست لها أي نتيجة وعلى هذا الأساس فإنها تعد من جرائم الخطر التي تعرض المصلحة الضريبية للخطر دون أن يلحق الضرر بها فعلا، وقد جرمها المشرع لتفادي الأضرار بالخرينة العامة للدولة، وبذلك فإن القانون الجزائي الضريبي يتميز عن قانون العقوبات بأن جرائمه ليست من جرائم الضرر بل هي من جرائم الخطر، وعلى هذا لا يمكن للمكلف بالضريبة أن يتحجج بأن نشاطه لم يلحق ضررا بالدولة فبمجرد وقوع الخطر أو توقعه يكفي لمعاقبة الممول.²

على هذا الأساس لا يشترط وجود علاقة سببية بين سلوك الممول والنتيجة لأنه لا توجد نتيجة لهذا النوع من الجرائم، فهذه الجرائم تقع بمجرد ارتكاب السلوك المجرم بغض النظر عن تحقق النتيجة أو عدم تحققها.³

وبالرجوع الى الأحكام الجزائية الضريبية وبالتحديد المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم، المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 119 من قانون التسجيل، والمادة 37 من قانون الطابع، نجدتها تعاقب على المحاولة في جريمة الغش، وبالتالي فهي تعتمد أصلا على الفعل الاجرامي دون النظر الى النتيجة المحققة، وبالتالي فان ارتكاب السلوك الاجرامي كاملا في جريمة الغش يعني أن الجريمة وقعت تامة. مما سبق ذكره ونظرا لأهمية السلوك الاجرامي في جريمة التملص وبحكم أن المشرع يعاقب على الشروع فيها، فإننا سنتطرق للوسائل الاحتمالية باعتبارها السلوك الاجرامي في مرحلة تأسيس الضريبة ثم مرحلة التحصيل الضريبي.

الفرع الثاني: استعمال الطرق الاحتمالية كسلوك اجرامي في جريمة الغش الضريبي:

يشترط لقيام جريمة الغش الضريبي استعمال الطرق الاحتمالية للتملص أو محاولة التملص من الضرائب وذلك في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق هو خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا، غير أن المشرع ذكر بعضا منها على سبيل المثال، ليترك المجال للإدارة والقضاء للكشف عنها، ما جعل الفقهاء يتعرضون لمفهوم هذه الطرق للحد من تعسف القضاء والادارة.

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 469

² أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص، المرجع السابق، ص 102

³ محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الاحكام العامة والاجراءات الجنائية، الجزء الأول، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الثانية، ص 286

أولاً: مفهوم الطرق الاحتيالية:

ترتكز جريمة الغش الضريبي على استعمال الطرق الاحتيالية عمداً، الا أن قانون الضرائب لم يتطرق لتعريفها بل أعطى أمثلة عنها مع استعمال صياغات مختلفة فنجده يستعمل عبارة "التملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في اقرار وعاء الضريبة" في المادة 303 من قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال تارة، ويعاقب على "استخدام الطرق الاحتيالية للتملص أو محاولة التملص من وعاء الضريبة" في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة تارة أخرى، ويستعمل عبارة "استعمال مناورات الغش للتملص أو محاولة التملص من الضريبة" في المادة 119 من قانون التسجيل والمادة 33 من قانون الطابع.

1-التعريف الفقهي للطرق الاحتيالية: عرفها الأستاذ منتصر سعيد حمودة في كتابه الجرائم الاقتصادية على أنها "كلما يأخذ شكل الغش والتدليس والخداع، يستخدمها الممول في مجال الضرائب لكي يتخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه، سواء كان هذا التخلص مطلق أو نسبي"¹ لقد أعطى هذا التعريف صورة واضحة لمفهوم الأعمال التدليسية.

2-التعريف القضائي للطرق الاحتيالية: عرفها مجلس الدولة الجزائري في قراره المؤرخ في 2006 رقم 33858 المستمد من الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة الفرنسي على أنها "كل تصرف يرمي الى التضليل من سلطة مراقبة الادارة او تقييدها"²

ثانياً: جريمة الغش عند تأسيس الضريبة

ان جريمة الغش عند تأسيس الضريبة تأخذ سلوك أو نشاط اجرامي فيها صور متعددة، ما يمكن ملاحظته بالنسبة للمشرع الجزائري أنه أشار للطرق الاحتيالية في جميع القوانين الضريبية سواء في مرحلة التأسيس أو التحصيل، بحيث أن هذه الطرق تتشابه أحيانا وتختلف أحيانا أخرى.³

ينبغي الملاحظة أن المشرع بصدد عرض الطرق الاحتيالية لم يفرق بين الطرق المتعلقة بالتأسيس والأخرى المتعلقة بالتحصيل بل قام بذكرهم على سبيل المثال لا الحصر من خلال مواد مختلفة في القوانين الموضوعية الخمسة وهي المواد 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 118 من

¹ منصر سعيد حمودة، الجرائم الاقتصادية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2010، ص148

² فنيش كمال، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص الغش الضريبي والتهرب الجمركي، 13 و14 نوفمبر 2007، ص52.

³ محمد بودالي، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجليلي اليابس، سيدي بلعباس، العدد 05، ص26

قانون الرسم على رقم الأعمال، 533 من قانون الضرائب المباشرة، 119 من قانون التسجيل، 31 من قانون الطابع.

ففي مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أورد المشرع من خلال نص الفقرة 02 من المادة 193 المعدلة بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2012 ستة طرق احتيالية¹، أربعة منها متعلقة بعملية تحديد أو تأسيس الوعاء الضريبي، يمكن ادراجها في صنفين أساسيين، فقيام المكلف بالضريبة بإخفاء المبالغ والمنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من خلال انجاز عمليات البيع بدون فاتورة، وكذلك القيام بتقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول اما على تخفيض أو خصم أو اعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، واما للاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المكلفين.

أما الطريقة الثالثة فتتمثل في القيام عمدا بنسيان أو تقييد أو اجراء قيد في الحسابات، أو القيام بتقييد أو اجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في أحكام المادتين 10،9 من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها.

كل هذه الحالات الثلاث تدخل ضمن احدى صور التملص عند تأسيس الضريبة التي أشرنا اليها سابقا والمتمثلة في إخفاء جزء أو كل المبالغ الخاضعة للضريبة، لذلك كان الأحرى بالمشرع النص على ذلك

¹ نصت الفقرة الثانية من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 08 من القانون 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 والمتضمن قانون المالية 2012 على ما يلي:
يقصد بالأعمال التدليسية، خاصة:

أ- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول اما على تخفيض، أو خصم أو اعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة واما للاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدنيين.

ج- القيام عمدا بنسيان تقييد أو اجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم الا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم قفل حساباتها.

د- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

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

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

في القوانين الجبائية وترك الصور والاشكال التي يأخذها الاخفاء الكلي أو الجزئي للقاضي لاستخلاصها من الوقائع المعروضة عليه.¹

أما بالنسبة لموقف القضاء الجزائري فيما يخص مسألة الطرق الاحتياالية الخاصة بالوعاء الضريبي، فإنه اعتبر من خلال القرار الصادر عن الغرفة الجنائية لدى المحكمة العليا²، أن محل جناية الغش الضريبي بالنسبة لمبلغ الوعاء الضريبي لا يشمل الا الدخل الصافي الخالي من الغرامات حيث عند فصلها في الطعن بالنقض المرفوع من طرف المتهم ضد القرار الصادر عن غرفة الاتهام لدى مجلس قضاء البلية المؤرخ في 2007/12/26 والقاضي لإحالة المتهم أمام محكمة الجنايات بجناية الغش الضريبي لمبلغ يفوق 3 ملايين دينار طبقا للمواد 303،304،305،307،407،408 من قانون الضرائب المباشرة، و117،118،119،121 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث أن المحكمة العليا اعتبرت أن قضاة غرفة الاتهام أخذوا بمبلغ الغش الضريبي الذي توصل اليه الخبير والمقدر بأكثر من 100 مليون دينار جزائري والخاص بالسنتين الماليتين 2004،2005 والذي تضمن الحقوق الأصلية وعقوبات الوعاء وغرامة التحصيل وبالتالي فقد خالفوا أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على "كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له.."³

وعليه فالمقصود من الوعاء هو الدخل الصافي الخاص من كل سنة مالية، والذي على أساسه تفرض الضريبة على المكلف بها. وبالتالي يتعين على قضاة غرفة الاتهام تحديد المبلغ المتملص منه الخاص بكل سنة مالية على حدى ومن دون احتساب الغرامات الجبائية المنصوص عليها بالمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والتي تطبق على المكلف بالضريبة الذي يقدم تصريحاً ناقصاً أو غير صحيح ولم تقدم شكوى ضده بتهمة التهرب الضريبي. حيث اعتبرته المحكمة العليا ذلك قصوراً في التسبب بل وانعداماً له وعليه قضت بنقض وإبطال القرار المطعون فيه وإحالة القضية على نفس غرفة الاتهام مشكلة تشكيلاً آخر للفصل فيها من جديد وفقاً للقانون.

¹ بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، فرع القانون الجزائري الجبائي، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، ص 54،55.

² ملف رقم 543636 قرار مؤرخ في 2008/07/23، قضية (ف، ع) ضد النيابة العامة، مجلة المحكمة العليا.

³ يجب التفرقة بين التدليس في القانون المدني والقوانين الضريبية فالأول المنصوص عليه في المادة 86 و87 من القانون المدني يعيب الرضا، أما الوارد في القوانين الضريبية يتمثل في استعمال الممول لطرق احتيالية بهدف التملص من الضريبة.

من جهة أخرى نلاحظ أن الحالتين الأولى والثانية للاحتيال التي أشارت اليهما المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المذكورتين أعلاه، تتعلقان بالرسم على القيمة المضافة، التي نجدها في أحكام قانون الرسم على رقم الأعمال، وهذا الخلط الذي وقع فيه المشرع بين القوانين الجنائية. الطريقة الاحتمالية الرابعة التي أشارت إليها أحكام المادة 193 أعلاه تتمثل في ممارسة نشاط غير قانوني ونشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي يمكن ادراجها أو تصنيفها ضمن صورة التملص المتمثلة في الامتناع عن الإقرار أو التصريح الجنائي في الآجال القانونية.

أما في قانون الرسم على رقم الأعمال فقد نصت المادة 118 منه على ستة طرق احتيالية¹. تتشابه مع ما جاء في أحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، أربعة طرق تتعلق بتأسيس الضريبة، تصنف الحالات الثلاث الأولى في صورة إخفاء جزء أو كل المبالغ الخاضعة للضريبة سواء من خلال البيع بدون فاتورة أو نقل حسابات خاطئة أو وهمية للحصول على استرجاع الرسم على القيمة المضافة أو الاستفادة من المزايا الجنائية، أو عدم مسك الدفاتر التجارية الإلزامية بموجب أحكام القانون التجاري.

أما الحالة الرابعة المشار إليها في هذه المادة فتتعلق بعدم التصريح بالمدخيل أو رقم الأعمال، وهذا يطرح تساؤل عن الصياغة المعتمدة من قبل المشرع عندما يجمع ما بين عدم التصريح أو التصريح الناقص، لأن هذا الأخير يدخل في إخفاء المدخيل ورقم الأعمال الخاضع للضريبة، كذلك ادراج مسألة

¹ نص المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال: لتطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون، تعتبر أعمال تدليسية على وجه الخصوص:

1- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

2- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة اثباتا لطلبات ترمي الى الحصول، اما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة واما الى الاستفادة من المزايا الجنائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

3- الاغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي الى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها. ولا يطبق هذا الحكم الا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلتت حساباتها.

4- الاغفال عن التصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما، عن قصد.

5- سعي المكلف بالضريبة الى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة او رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.

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

التصريح بمدخيل المنقولات في قانون الرسم على رقم الأعمال الذي لا يتناول الضرائب المفروضة على المداخيل والأرباح التي تعد اختصاصا لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما في قانون الضرائب غير المباشرة فقد حددت أحكام المادة 533 ستة حالات للطرق الاحتمالية¹ في تكرار للحالات المنصوص عليها في أحكام المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الطرق الاحتمالية المشار إليها في المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة أربعة منها متعلقة بمرحلة التملص عند تأسيس الضريبة وتدخل كلها في صورة إخفاء جزء أو كل المبالغ الخاضعة للضريبة بأشكال مختلفة سبق للمشرع أن تناولها في القوانين الجبائية، سواء من خلال عدم مسك الدفاتر التجارية الإلزامية، أو عدم مسك محاسبة قانونية أو مسكها مع نقل كتابات غير صحيحة أو صورية أو تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة بهدف الحصول على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الاعفاء منها، أو ارجاعها، وكل هذا يدخل تحت اطار إخفاء للمبالغ والمداخيل الخاضعة للضريبة.

ما يميز مسألة تعداد الطرق الاحتمالية في مجال قانون الضرائب غير المباشرة هي الإشارة الى طريقة احتمالية تستعمل في نطاق هذه الضرائب تتمثل في استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب وكذلك البيع أو محاولة البيع للطوابع المذكورة

¹ نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة

تعتبر طرقا احتمالية من أجل تطبيق المادة المذكورة أعلاه ما يلي:

- 1-الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة عليه.
- 2-تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي الى الحصول على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الاعفاء منها أو ارجاعها، واما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- 3-استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع ومحاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.
- 4-الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 10 و9 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدبير الا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها.
- 5-القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.
- 6-القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع. ان هذه الطريقة الاحتمالية تستعمل في مجال الضرائب المفروضة على المعادن النفيسة بالأخص على الذهب سواء كان مصدره السوق الداخلي أو الأجنبي. أما بالنسبة للطرق الاحتمالية في قانون التسجيل وقانون الطابع فقد أشار المشرع اليهما من خلال أحكام الفقرة 02 من المادة 119 من قانون التسجيل¹، والمادة 34 من قانون الطابع²، ونص على طريقة واحدة تدخل ضمن الأعمال التدليسية للتملص من الضريبة في مرحلة التحصيل تتعلق بقيام المكلف بالضريبة بتدبير أو تنظيم اعساره ووضع عوائق تحول دون تحصيل الضرائب والرسوم التي يعد مدينا بها.

ثالثا: الطرق الاحتمالية عند تحصيل الضريبة

من خلال استقراء النصوص الواردة في القوانين الجبائية التي تناولت الطرق الاحتمالية التي تشكل السلوك الاجرامي للركن المادي لجريمة الغش الضريبي والمتمثلة في المواد 193 من قانون الضرائب المباشرة و118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، و119 من قانون التسجيل، و34 من قانون الطابع. نلاحظ أنه بالنسبة للتملص عند تحصيل الضرائب والرسوم هناك طريقتين احتماليتين يقوم بهما المدين في الضريبة، تتمثل الأولى في تنظيم الاعسار والثانية في وضع عوائق أو طرق احتمالية أخرى من أجل منع تحصيل الضريبة ويكون بذلك المشرع متأثر بأحكام المادة 1741 من القانون العام للضريبة الفرنسي، من خلال قيامه بتكرار هاتين الطريقتين في جميع المواد المذكورة أعلاه.

ويعتبر الفقه بأن عملية تنظيم الاعسار التي يقوم بها المدين بالضريبة تتنافى مع القوانين الضريبية بحكم أنها تشكل اعتداء على سلطة الإدارة في مباشرة المتابعات من أجل القيام بعملية تحصيل الضريبة والتي تنطلق من خلال ارسال الاشعار بالجدول الضريبي. كما أنها تتعارض مع الضمانات التي منحها المشرع للمكلف من خلال إمكانية المطالبة بوقف تنفيذ تحصيل الضريبة وفق الإجراءات المنصوص عليها في القانون سواء أمام الإدارة أو لاحقا أمام القاضي الإداري.³

أ- القيام بمناورات تهدف الى تنظيم اعسار المكلف المتابع لدفع الضريبة

يقصد بالإعسار أو التوقف عن الدفع هو عدم القدرة على الوفاء بالديون بسبب تجاوز الجانب السلبي للذمة المالية الجانب الإيجابي، فقد سعى المشرع الضريبي الى منح الشركات عدة امتيازات فيما يتعلق

¹ الفقرة 02 من المادة 119 من قانون التسجيل

² المادة 34 من قانون الطابع

³ بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 60.

بدفع الضريبة كترحيل العجز أو دفع الضريبة على أقساط (طبقاً لنص المادة 147 من قانون الضرائب المباشر)¹ لكيلا تكون عبئاً على نشاط المؤسسة.

إلا أن بعض المكلفين بالضريبة قد يسعون لاستغلال الامتيازات الممنوحة في هذا الإطار للاستفادة من تخفيض في الضريبة أو عدم دفعها كلياً. فقد تتوصل إدارة الضرائب إلى حقيقة الوضعية السيئة للمكلف المدين بالضريبة التي كانت نتيجة أعمال احتيالية. ما دفع المشرع إلى محاولة تطبيق هذا النوع من الاحتيال في المادة 36 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء فيها "أن كل مناورة تهدف إلى تنظيم اعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه" وفي المادة 532 فقرة 06 قانون الضرائب غير المباشرة التي نصت على: "القيام من قبل المكلف بتنظيم اعساره أو وضع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به" وكذلك المادة 117 الفقرة 05 من قانون الرسم على رقم الأعمال "سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى"

فقد يسعى المكلف إلى تنظيم اعساره كذريعة لعدم دفع الديون الضريبية التي عليه، عن طريق قيامه بمجموعة من المناورات هدفها إما عدم الوفاء أو عرقلة إدارة الضرائب من تحصيل الضرائب أو الرسوم ويتجلى ذلك في صورتين:

الصورة الأولى:

قد يلجأ المكلف إلى تضخيم أعبائه عن طريق التلاعب بأحد عناصر ميزانيته كتضخيم خصومه أو تخفيض أصوله وذلك بواسطة تقديم فواتير وهمية لترميم المباني والآلات أو تقديم عقود مزورة كالهبات أو تحويل تلك الأصول إلى مالك آخر لا يمكن الوصول إليه من طرف الدارة الجبائية أو إنشاء شركات وهمية بدون نشاط بهدف إيداع أموال فيها وجعلها بعيدة عن التحصيل الضريبي، أو حتى التنازل عنها بسعر متدني، ما يوحي بعجز في ميزانية المكلف، الأمر الذي ينجم عنه إعفاء من الضريبة.

الصورة الثانية:

يتم في هذه الحالة تنظيم الاعسار عن طريق القيام بتصرفات أثناء مباشرة إدارة الضرائب إجراء تحصيل الضريبة. كإبرام المسير عقد هبة لصالح أحد أفراد العائلة. أو تقديم قروض لشركة أخرى من دون فائدة. أو القيام بإخفاء أو تحويل جميع الممتلكات التي يمكن أن يقتص منها الدين الضريبي. فجميع هذه

¹ المادة 147 من قانون الضرائب المباشر

الأعمال ينجر عنها عرقلة إدارة الضرائب من تحصيل الضريبة والحيلولة دون ذلك. فالتلاعب بالأصول والخصوم في هذه الحالة يتم بعد التصريح وبعد تحديد الأساس الضريبي، أي في مرحلة دفع الضريبة. وتجدر الإشارة الى أن اعسار المكلف بالضريبة ينتهي غالبا بإعلان إفلاسه، وقد نصت المادة 226 من القانون التجاري على بعض الحالات التي يستوجب على أساسها القضاء بالإفلاس، وذلك إذا نتج الإفلاس عن اختلاس للحسابات أو تبذير أو إخفاء في محررات خاصة أو عقود عامة أو التزامات عرفية أو في ميزانيته قد أقر بمديونية لم يكن دائنا بها. فيما يعاقب قانون العقوبات على الإفلاس بالتدليس بموجب المادة 383 منه بعقوبة الحبس التي قد تصل الى خمسة سنوات وبغرامة مالية تصل الى 500.000.00 دج.¹

ب- وضع عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل الضريبة:

نص المشرع الجزائري على هذه الصورة في جميع القوانين الجنائية بصيغة متشابهة او متقاربة، فهذه الطريقة الاحتيالية تقوم على عرقلة تحصيل الضرائب والرسوم التي يكون المكلف مدينا بها للخزينة العمومية، وبالتالي فهي تقوم على مقاومة عمل أعوان الإدارة أو حتى المحضرين القضائيين عند قيامهم بعملية التحصيل القصري للضرائب والرسوم.

ما يمكن استخلاصه بالنسبة لمعالجة التشريع الجزائي الضريبي للطرق الاحتيالية التي تشكل السلوك الاجرامي للغش الضريبي سواء عند تأسيس الضريبة أو عند تحصيلها هو التكرار الممل لهذه الطرق الاحتيالية بصدد كل قانون من القوانين المختلفة للضرائب والرسوم. والحق أنه كان يجب الاكتفاء بالنص على جريمة واحدة مشتركة أو الاكتفاء معها بإيراد هذه الطرق مرة واحدة كما فعل المشرع الفرنسي، والاقتصار على ثلاث صور الواسعة الاستعمال وهي:

-الامتناع عن إقرار الضريبة أو الرسم أو ممارسة نشاط بدون تصريح جبائي.

-إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة.

-تنظيم الاعسار وعرقلة عملية تحصيل الضريبة.

على ان يترك المشرع للجهات القضائية سلطة تلمس هذه الحيل من خلال الوقائع، مادام أن هناك تسليم بأن هذه الحيل لا حصر لها وقابلة للتجديد، وأن ابداع المكلفين للحيل لا يقف عند حد معين.²

¹ واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، مرجع سابق، ص 149-151.

² محمد بودالي، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مرجع سابق، ص 29-30.

المطلب الثالث: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي

تظهر أهمية الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي من حيث أنه كان موضوع انقسام بين الفقهاء، فهناك من يعتقد بأنها جريمة مادية لا تتطلب توفر الركن المعنوي وبكفي لقيامها إتيان السلوك المادي، أي أن جريمة الغش الضريبي تقوم على الخطأ أو مخالفة نصوص قوانين الضرائب، إذ أنه لا يمكن تصور قيام هذه الجريمة بمجرد ارتكاب الأفعال المكونة لها، فعند ارتكاب الخطأ لا يمكن القول بقيام الجريمة مدام أن المكلف يجب أن يكون مخيراً في تقديم تصريحاته الضريبية أو استعمال حيل للتخلص من العبء الضريبي وهو ما يغيب في حالة ارتكاب الخطأ الذي يمكن تعريفه في هذه الحالة بأنه الغلط في احترام الالتزامات، وقد كرس ذلك في قرار مجلس الدولة رقم 33858 المؤرخ في 2006 والذي يقضي بأن مجرد التناقض بين التصريحات الشهرية والتصريحات السنوية للمكلف بالضريبة لا يعتبر مناورة تدليسية طالما أن المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة في هذه الحالة تسلط على المكلف بالضريبة جزاءات النقص في التصريح.

وهناك من يعتقد أنها جريمة عمدية، وهو ما تؤكدته عبارة "باستعمال طرق احتيالية" في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 532 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 من قانون التسجيل والمادة 32 من قانون الطابع، حيث تستلزم جريمة الغش الضريبي بالإضافة إلى الأفعال المادية أن يصدر هذا الفعل من الإرادة الآتمة لدى الجاني. أي أن تكون هذه الإرادة مخالفة لما جاء به القانون، فهي جريمة عمدية، تتطلب قصدا عاما يقضي بعلم الجاني بالتحايل الذي يؤدي إلى التملص من أداء الضريبة، وقد شددت في مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمالها عبارة "عمد". فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي. وبالإضافة إلى القصد الجنائي العام تقتضي هذه الجريمة توفر القصد الخاص، أي اتجاه نية الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.¹

الفرع الأول: القصد الجنائي العام

إن القصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية، حيث يعرف على "أنه علم الجاني بعدم مشروعية الأفعال التي يرتكبها والموصوفة جريمة، وكذا علمه بأنه بذلك يخالف الأوامر والنواهي التي جاء ذكرها في القانون. ففي جريمة الغش الضريبي فإن المكلف بالضريبة عالم بعدم مشروعية سلوكه، سواء كان إيجابيا كالتأخر عن التصريح بالأرباح السنوية رغم الإشعارات المرسلّة إليه

¹ سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، عدد 17، مارس 2014، المغرب، ص 279.

من طرف إدارة الضرائب، أو سلبيا كامتناعها عن التصريح كليا فرغم عدم مشروعية الفعل فان إرادة الجاني اتجهت من دون أي قيد أو اكراه على إتيان ومباشرة الأفعال الموصوفة طرق احتيالية والتي مؤداها الوصول الى التخلص من أداء الضريبة أو تصفيتها كلها أو بعضها.¹

فاذا أغفل المكلف التصريح ببعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوفرا لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني الى الاحتيال وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط.²

الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص

يتمثل القصد الجنائي الخاص في الغاية التي يسعى من خلالها المكلف بالضريبة الى ارتكاب الأفعال الموصوفة جريمة، فضلا عن ارادته الواعية لمخالفة القانون الجبائي. فجل النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الجبائي تتفق حول وجوب اتجاه قصد الجاني أي المكلف بالضريبة الى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها وحرمان إدارة الضرائب من تحصيل الضريبة بواسطة استعمال الطرق الاحتيالية، فهذه الأخيرة هي السبيل لتحديد مدى توفر القصد الجنائي من عدمه.³

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 439.

² واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، مرجع سابق، ص 155-156.

³66-G. GUIDICELLI-DELAGE, droit pénal des affaires, 5éd, DALLOZ, paris2003, p157

الفصل الثاني

قَمْع جَرِيْمَة الْعَشِّ

الفصل الثاني: قمع جريمة الغش

قرر المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات الجزائية لمتابعة جريمة الغش الضريبي، والتي تعكس الطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجريمة، سواء من حيث الأشخاص المخولة لإثبات واقعة الغش الضريبي أو طرق ووسائل الإثبات، حيث يمكن اثباتها بالطرق والوسائل التي نص عليها التشريع الضريبي. ويترتب عن المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي العقاب على ثبوت التملص أو محاولة التملص من الضريبة بمجموعة من العقوبات الجزائية، إضافة إلى عقوبات تكميلية التي تضمنتها النصوص الضريبية المختلفة.

المبحث الأول: اثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي

إن جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة اقتصادية خصها المشرع عن غيرها بإجراءات متميزة، فالتحقيق والمعاينة فيها ليس بالتفتيش أو المراقبة أو الاستجواب... الخ. بل الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي.

المطلب الأول: الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي

تتفرد جريمة الغش الضريبي عن غيرها من الجرائم الأخرى، وذلك لطبيعة الوسائل المستعملة فيها، فالغش لا يتم إلا عن طريق وسائل احتيالية تتطلب مهارات حسابية وتقنية، ما دفع المشرع الضريبي إلى منح اختصاص البحث والتحقيق لفئة خاصة تتطلب تكوين خاص وتجربة منبثقة من معرفة عميقة بالتنظيم الصناعي والتجاري والأمني.

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة وقانون التسجيل

لم يتناول المشرع في هذا القانون بصفة دقيقة صفة الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي أو على الأقل لم يقم بوضع قائمة كما هو معهود في قانون الإجراءات الجزائية، بل اكتفى بالإشارة بصفة عرضية إلى الأشخاص الذين لهم سلطة معاينة المخالفات المتعلقة بنظام الأسعار وانعدام اظهار فاتورات الشراء. حيث نصت المادة 518 من قانون الضريبة المباشرة على: "يؤهل أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مراقب للقيام، وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، بمعاينة المخالفات في مجال الأسعار وانعدام اظهار وانعدام تقديم فاتورات الشراء، وذلك بواسطة محاضر".

وعليه يمكن القول إن أعوان إدارة الضرائب المؤهلين قانونا وحدهم يمكنهم اثبات المخالفات في مجال الأسعار وانعدام اظهار وانعدام تقديم فاتورة الشراء، ولعل المقصد من عدم تحديد صفة الأعوان المؤهلين لإثبات هذه المخالفات يرجع لطبيعة المخالفة ذاتها، فعملية فحص ومراقبة الأسعار والفواتير التي تتم

بصفة دورية ودائمة ولا تتطلب أعوان متخصصين كما سوف نرى في إجراءات التحقيق، بل يكفي أن يكون العون تابعا لإدارة الضرائب ومؤهل قانونا لذلك.

الفرع الثاني: الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع

خلافًا لقانون الضرائب المباشرة، تطرق قانون الضرائب غير المباشرة بصفة صريحة لا تحتل التأويل للأعوان الذين لهم صلاحية اثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي. حيث نصت المادة 504 منه على: "ان جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، مكفون على الخصوص بإثبات المخالفات والقوانين والأنظمة المتعلقة بقوانين الضرائب غير المباشرة". فقد أناط المشرع بهؤلاء الفئة سلطة تحرير محاضر الإثبات بناء على طلب المدير الولائي للضرائب.¹

بالإضافة إلى الأعوان المفوضين والمحلفين قانونا، وسع المشرع الضريبي نوعا ما من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي بأن منح كل من:

-أعوان إدارة الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدمو الدرك الوطني وجميع أعوان مصالح الجسور والطرق المأذون لهم بموجب القانون تحرير المحاضر: فيما يخص صناعة الكحول والأنابيق والمشروبات.

-الإدارة البلدية وأنواعها: أي رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظو الشرطة: فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة.

-المندوبون الغائبون وأعوان الشرطة البلدية: فيما يخص المخالفات في مادة التبغ.

-أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض: فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم.²

عموما يمكن القول إن الاختصاص الأصلي بتحرير المحاضر التي تثبت الغش الضريبي يعود لأعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، غير ان تنوع الضرائب غير المباشرة وصعوبة احصائها من طرف الإدارة الضريبية دفع بالمشرع إلى تمديد اختصاص اثبات المخالفات المتعلقة بها إلى فئات استثنائية لها علاقة مباشرة بتلك الضرائب لبيسط السيطرة على جل المجالات الخاضعة للضرائب غير المباشرة ولضمان فعالية الإدارة الضريبية.

¹المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة.

²المادة 505 فقرة 02 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفرع الثالث: الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الاعمال أخذ المشرع في قانون الرسم على رقم الأعمال منحى غير الذي عهدناه في القوانين الضريبية الأخرى بأن عد جملة من الأشخاص لهم صلاحية اثبات ومعاينة الغش الضريبي، فقد نصت المادة 112 منه على: "يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعالين بواسطة محاضر يعدها أعوان الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل والمصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات. ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحد من الإدارات المكلفة بتحصيل هذا الرسم".

بعدها كانت الإدارة الضريبية وحدها المختصة بإثبات الغش الضريبي أصبح بإمكان أعوان الشرطة القضائية ومصالح الجمارك وأعوان قمع الغش تحرير المحاضر التي تثبت التملص من الرسم على رقم الأعمال، ولعل ذلك راجع لكثرة النشاطات الخاضعة للرسم على رقم الأعمال أو للعلاقة التي تفرضها وظيفة هؤلاء الفئات بالأشخاص الخاضعين للرسم.¹

المطلب الثاني: وسائل البحث والتحري عن جريمة الغش الضريبي

لقد منح المشرع إدارة الضرائب سلطات واسعة في مجال إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريب وذلك عن طريق المراقبة الجبائية، التي لا نكاد نجد أي إشارة إلى مدلولها في القوانين الضريبية عدا بعض الضوابط والجهات المختصة بها.

تبعاً لذلك حاول البعض تعريفها على أنها هي الأداة القانونية الممنوحة للسلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقييمها، وبما أن إدارة الضرائب هي إحدى هذه السلطات المختصة، فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء²، لذلك تكمن الرقابة في مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تحسباً لاكتشاف الغش أو محاولة ذلك³، سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو عن طريق نقل مختلف الوثائق والسجلات المتعلقة بالمحاسبة.

¹ واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، مرجع سابق، ص ص 277-279.

² زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013، ص 129.

³ خضراوي الهادي-سعيداني محمد سعيداني، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الجبائي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، جوان 2015، تصدر عن كلية الحقوق، جامعة عمار تليجي، الأغواط، الجزائر ص 48.

ولما كانت المراقبة الجبائية هي أولى خطوات الكشف عن جريمة الغش الضريبي، سعى المشرع الى تنظيم هذه السلطة في الباب الأول من الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية، لتحسين الأشخاص القائمين بها وضمان عدم تعسفهم. فقد جاء في المادة 18 منه: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو اتاوة.

-كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

-يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تتقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر المحاسبية التي تتوفر عليها.

-تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشأة المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها"

تليها المادة 19 وصولا الى المادة 75 من نفس القانون التي حددت إطارا خاصا للمراقبة واعدت أشكالها وضوابطها. وبالنتيجة يكون التحقيق في جريمة الغش الضريبي اما عن طريق الرقابة على التصريحات، التحقيق المحاسبي بترخيص من رئيس المحكمة، وأخيرا التحقيق المعمق.

الفرع الأول: البحث عن الغش الضريبي عن طريق مراقبة التصريحات: سبق الإشارة أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي يقوم على الاقرارات التي يقدمه المكلف لإدارة الضرائب دوريا، بالمقابل للإدارة الحق في البحث عن مدى تطابق التصريحات مع واقع المكلف. فقد خول المشرع بموجب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية المفتش سلطة مراقبة التصريحات وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا أو شفويا.

حيث مكنت الفقرة 02 من المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية المفتش من توجيه طلب شفوي الى المكلف، بعد استدعائه إذا اقتضى الأمر، ويبقى للمكلف الحق في الإجابة أو الرفض. ومتى رفض طلب المفتش فإنه ملزم بإعداد طلب كتابي مضمننا إياه مختلف النقاط المراد الاستفسار عنها يوجهه الى المكلف للرد عنه خلال أجل أقصاه (30) ثلاثين يوما.

بالإضافة إلى سلطة طلب توضيحات، فإن المشرع خول أعوان الإدارة بمناسبة مراقبة الاقرارات، صلاحية اعادة تصحيح التصريحات، وذلك بإرسال مسودة التصحيح يبين من خلالها مختلف النقاط التي تم اعادة النظر فيها مدعمة بالنصوص والمواد القانونية التي تسمح بذلك. كما يسعى العون المشرف على التصحيح الى منح المكلف مدة (30) ثلاثين يوما لإبداء رأيه حول ذلك، فاذا انقضت المدة دون رد يعتبر

ذلك اقراراً ضمنياً بالنتائج التي توصل إليها المفتش. وله أن يحدد أساس فرض الضريبة مع منح المكلف المهلة القانونية للاعتراض على ذلك.

قد توجي المواد السالفة الذكر أنه مادام أن الإدارة الضريبية تسعى إلى تصحيح التصريحات الناقصة وطلب توضيحات حولها، أو أن التصريحات المدعمة بحاسبة دقيقة غير قابلة للتصحيح، أو تسعى إلى طلب تقديم الأوراق الناقصة، فإنه لا مجال لمتابعة المكلف بجريمة الغش الضريبي مادام أنها قابلة للتصويب. إلا أنه في واقع الأمر تسهر الإدارة الضريبية على إعادة تقويم أساس فرض الضريبة دون المساس بالعقوبات الأخرى، أي أن إعادة التقويم لا يعفي من المسؤولية، بل يمكن أن يكون التقويم بعد اكتشاف الغش لأنه إجراء يتعلق بالشق الجبائي دون الشق العقابي فمثلاً نجد المادة 66 من قانون الرسم على رقم الأعمال تمنح الإدارة صلاحية تحديد أساس فرض الضريبة تلقائياً عند عدم مسك المكلف بحاسبة أو سجل خاص بالعمليات التي يقوم بها، أو في حالة عدم اكتتابه لرقم الأعمال¹، أو في حالة عدم تقديم تصريح بالنسبة لبعض الفئات التي تزيد مداخيلهم الصافية عن تلك المحددة في قانون الضرائب المباشرة² والتي هي في حقيقة الأمر طرق احتيالية توجب قيام المسؤولية الجنائية.

الفرع الثاني: البحث عن الغش الضريبي بواسطة إجراء التحقيق المحاسبي

يعتبر إجراء التحقيق المحاسبي ثاني إجراء تمتلكه الإدارة الجبائية للبحث عن الغش، حيث يمكن تعريفه حسب الفقرة 02 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه: "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة". أو "مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق مقارنة المعلومات الواردة فيها بالمعطيات الواقعية المتحصل عليها بعد البحث، سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو خارجها كل ذلك بهدف الوقوف على صحة ودقة التصريحات المكتتبه".

وعليه، يختلف إجراء التحقيق المحاسبي عن إجراء المراقبة الدورية في العديد من النقاط أولها أنها تتم بعين المكان ويمارسها عون يحمل رتبة مفتش على الأقل، وثانيها أنها تتم على مرحلتين أساسيتين، المرحلة التحضيرية، ثم مرحلة فحص الحسابات بعين المكان.

فأما المرحلة التحضيرية فيقصد بها البرمجة والتحضير لعملية الفحص. فقد اشترط المشرع اتباع إجراءات محددة يترتب على عدم احترامها بطلان التحقيق، ولعل أول هذه الإجراءات هي إعلام المكلف بإشعار

¹المادتين 76-77 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.

²المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.

موصى عليه مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته يمنحه مدة (10) عشرة أيام للتحضير¹، على أن يتضمن الاشعار تحت طائلة بطلان التحقيق، ألقاب و أسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها التحقيق، والحقوق و الضرائب والرسوم و الأتاوى المعينة، بالإضافة إلى الوثائق الواجب الاطلاع عليها، كما يجب أن يتضمن الاشعار تحت طائلة البطلان إعلام المكلف بإمكانيته الاستعانة بمستشار أثناء عملية الرقابة.²

بالإضافة إلى ما سبق يشترط أن يسلم الاشعار الى المعني فاذا كان المكلف شخصا طبيعيا وجب تسليمه اياه شخصيا، أما إذا كان شخصا معنويا فانه يجب أن يوقع على الاشعار اما الممثل القانوني أو المسير القانوني وكل ما يقوم مقامه ويملك سلطة تمثيل الشخص المعنوي. ففي حالة رفض استلام الاشعار من طرف المكلف فانه يعتبر قد سلم له، عدا الحالة التي يكون فيها التسليم في غير العنوان المبين في السجل التجاري أو إذا استلمه شخص من غير الأشخاص المؤهلين لذلك.

ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع اشترط اعلام المكلف بالتحقيق كأصل عام، غير أنه يمكن للإدارة الجبائية إجراء تحقيق مفاجئ دون سابق انذار بقصد تفحص الوضع المادي والاطلاع على حالة الوثائق المحاسبية، على أن يسلم الاشعار عند بداية عملية التحقيق.³

بعد اعلام المكلف والاطلاع على ملفه الجبائي، تأتي مرحلة التحقيق الفعلي بعد انقضاء أجل (10) عشرة أيام من تاريخ استلام الإشعار، والتي تتم إما في مكاتب إدارة الضرائب بعد استلام الوثائق الحسابية من المكلف، واما تتم بمقر المؤسسة وذلك وفقا للمعلومات المبينة في الاشعار على ألا تتجاوز مدة التحقيق (4) أربعة أشهر بالنسبة للمؤسسات التي تقدم خدمات ولا يتجاوز رأس مالها 1.000.000 دج بالنسبة لكل السنة المالية المحقق فيها، وجميع المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رأسمالها 2.000.000 دج. ففي حالة ما إذا تجاوز رأس مال المؤسسة هذا الحد وكان لا يفوق 5.000.000 دج و10.000.000 دج على التوالي يمكن تمديد أجل التحقيق الى (6) ستة أشهر. وفي جميع الحالات يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق السنة.

غير أنه استثناء تلغى المواعيد المشار إليها في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا، أو متى قدم المكلف معلومات ناقصة غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق. فالهدف من اجراء التحقيق

¹المادة 20 فقرة 04-01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

²المادة 20 فقرة 04-02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

³المادة 20 فقرة 04-04 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

المحاسبي هو الوقوف على صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، التي لا يمكن التحقق منها الا عن طريق الزيارات الميدانية التي تسمح بكشف التدليس، بالرغم من ذلك يميل أغلب الباحثين الى وصف دور مفتشي ادارة الضرائب بالمحدودية نتيجة كثافة النشاطات التجارية، وصعوبة احصاء جميع العمليات التي يقوم بها المكلف.¹

الفرع الثالث: البحث عن الغش الضريبي من خلال اجراء التحقيق المعمق (vasfe)

يعتبر اجراء التحقيق المعمق من الإجراءات الحديثة نسبيا في التشريع الضريبي الجزائري، حيث استحدث بموجب قانون المالية لسنة 1992 بهدف تحسين أداء الادارة الضريبية، ومن أجل محاربة الغش الضريبي. فقد عرف المشرع هذا الاجراء بموجب المادة 21 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "التحقيق التي من خلاله يتأكد الأعوان المحققين من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى".

حيث يهدف هذا الاجراء بدرجة قصوى الى البحث عن المصادر الحقيقية لدخل المكلف التي لا تعكس إقراراته الجبائية وضعيته المالية الحقيقية، كالشخص الذي يصرح بدخل بسيط فحين يظهر عليه الثراء، وهنا يبرز دور الادارة الضريبية في الكشف عن المداخيل الحقيقية للمكلف.

بالرغم من أن اجراء التحقيق المعمق في الوضعية المالية يبدو مثاليا كونه يشمل البحث في الوضع المالي للمكلف ومقارنته بتصريحاته، الا أنه قاصر على الأشخاص الطبيعية دون المعنوية ولو كان موضوعه أحد الشركاء. حيث يتم مناقشة نصيب الشريك بمفرده.²

الفرع الرابع: البحث عن الغش بواسطة إجراءات التلبس الجبائية

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الاعسار، حيث يسمح هذا الاجراء للإدارة بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجمع مؤشرات مقبولة، وذلك بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المشار اليها في قوانين الضرائب.³

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص38

² واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، مرجع سابق، ص ص 280-285.

³ المادة 20 مكرر 03 الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

لا يسمح للإدارة باستعمال هذا الاجراء الا إذا وجد تهديد لعملية تحصيل الديون الضريبية المستقبلية، على أن يقوم عون برتبة مفتش على الأقل ومكلف قانونا بتحرير محضر وفق النموذج الذي تسلمه الادارة يوقعه. بالإضافة الى المكلف بالضريبة صاحب المخالفة وفي حالة رفضه التوقيع يشار الى ذلك في المحضر.¹

ما تجدر الاشارة اليه أن اجراء التلبس يترتب عليه العديد من الآثار الخطيرة نذكر منها:

- امكانية اعداد الحجز التحفظي من طرف الادارة.
- استثناء حق الاستفاداة من الاعفاء على الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية.
- امكانية اعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية.
- امكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان.
- تمديد آجال التقادم بسنتين (2).
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20 % وجدول الدفع بالتقسيط.
- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة.
- التسجيل في البطاقة البنكية لمرتكبي أعمال الغش.²

الفرع الخامس: تطبيق المعاينة وتحرير المحاضر

ان الطابع الخاص لجريمة الغش الضريبي جعل المشرع يمنح أعوان ادارة الضرائب سلطات خاصة، أبرزها حق التحقيق الدائم والدوري لوضعية المكلف بفحص وثائقه المحاسبية عن طريق المراقبة أو اجراء التحقيق المحاسبي، غير أنه إذا وصل إلى علم أعوان الإدارة الجبائية أو كانت لديهم قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، فإنه يمكن لهم طلب ترخيص للقيام بإجراءات المعاينة بهدف الاطلاع على جميع الوثائق والعناصر المادية التي من شأنها أن تثبت التصرفات الرامية الى التملص من الضريبة.

حيث نصت المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية على: "من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على الممارسات التدليسية، يمكن للإدارة أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من وعاء الضريبة ومراقبة ودفع الضريبة". وعليه لا يمكن

¹المادة 20 مكرر 03 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

²المادة 20 مكرر 03 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

القيام بإجراء المعاينة إلا بوجود قرائن قوية تفيد استعمال المكلف لبعض الوسائل الاحتمالية، والحصول على اذن من السلطة القضائية. وذلك لأن المعاينة تأخذ منحى غير الذي عهدناه في اجراء المراقبة والتحقيق المشار إليهما أعلاه.

أولاً: الاجراءات الشكلية للمعاينة

لا يمكن لأعوان ادارة الضرائب البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والوقوف على الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرير تصرفات المكلف الرامية الى التملص من الضريبة الا عن طريق الحصول على أمر من رئيس المحكمة المختص إقليمياً، بناء على طلب مسؤول الإدارة المؤهل لذلك، شريطة أن يتضمن الطلب البيانات التالية:

-تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.

-عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

-العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود مناورات تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.

-أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

فيتخذ الترخيص شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب، الذي لا يرخص للمصلحة القيام بالمعاينة الا بعد الاطلاع على جميع العناصر التي يمكن من خلالها التأكد من وجود تجاوزات¹، ليرفع بعده طلبا الى رئيس المحكمة الذي يصدر أمرا يمكن من خلال ممارسة هذا الحق تحت اشرافه. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية وتحديد المنحى الذي يجب أن يتم عليه هذا الاجراء.

نظرا للحساسية التي يتمتع بها هذا الاجراء فان المعاينة لا تتم الا خلال الأوقات والأماكن المسموحة قانونا، ويكون ذلك بين الساعة 06 صباحا الى غاية 08 مساء²، وبحضور المكلف شخصيا أو ممثله أو أي شاغل للأماكن³، الذي يبلغ شخصيا في عين المكان وحين اجراء المعاينة، حيث يعتبر التبليغ قد تم بتاريخ استلام المبين في الاشعار⁴. أما في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو شاغل الأماكن يتم تبليغ الأمر بعد اجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع اشعار لا استلام. ويطلب ضابط الشرطة

¹ أعمار معاشو، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 02، سنة 2009، تصدر عن كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، ص 15-19.

² المادة 33 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

³ المادة 37 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

⁴ المادة 34 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

القضائية لهذا الغرض شاهدين اثنين من خارج تعداد الأشخاص التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي. أما عن الأماكن المسموح لفرقة البحث عن الغش معاينتها، فلها زيارة المحلات المهنية، أو المستودعات التي يمكن أن تستخدم لتخزين البضائع، أو فحص وسائل النقل المستعملة من طرف المكلف، بالإضافة إلى مسكن المكلف وجميع العقارات التي يمتلكها والتي يحتمل أن تستعمل لتخزين البضائع الغير مصرح بها. أما بالنسبة للشركات فإنه يتم معاينة مقرها الاجتماعي، ومستودعاتها ومعاملها.

بالرغم من أن قانون الإجراءات الجبائية قد منح الأعوان سلطات واسعة للبحث عن الغش ومعاينة القرائن التي تثبته، إلا أنه غالبا ما يطرح تساؤل حول مدى فعالية الإدارة في ظل استفحال هذه الجريمة؟ -فضرورة الحصول على ترخيص السلطة القضائية، سوف يقود الإدارة من العمل الميداني إلى أروقة العدالة التي تأخذ وقتا طويلا ما يؤدي عادة إلى محو آثار الجريمة، كما أن التوقيت المشار إليه أعلاه والذي يجب احترامه تحت طائلة بطلان اجراءات المعاينة، لطالما كان عقبة في وجه الإدارة. فمعاينة القرائن التي تثبت الغش لا يجب أن تحدد بمدة معينة، فالمكلف الذي يسعى إلى طمس أعماله الحقيقية غالبا ما ينشط ليلا في غياب الرقابة.

-كما أن المشرع قد حد من صلاحيات فرق البحث عندما صرح بأن البحث يقتصر على المحلات من أجل حجز المستندات و الوثائق والعناصر المادية التي تثبت الغش، فحين أغفل تماما ذكر الأماكن التي يقطن بها المسيرين عندما يتعلق الأمر بالأشخاص المعنوية التي يمكن أن تستعمل كمستودعات لتخزين البضائع أو الأغيار الذين يشتبه فيهم تقديم يد العون، بالإضافة إلى ذلك كان حريا بالمشرع تحديث المادة لتتضمن الاتصالات الهاتفية و الرسائل الالكترونية التي تعتبر وسيلة الساعة و الأكثر استعمالا في الشركات التجارية لتسهيل الوقوف على الصفقات السرية.¹

ثانيا: تحرير محضر بالمعاينة:

بعد الحصول على الترخيص من السلطة القضائية بطلب من المدير الولائي للضرائب، وبعد إعلام المكلف بالمعاينة شخصيا، تهرع الفرق الخاصة بالبحث والمكونة من أعوان الإدارة الجبائية بالإضافة إلى

¹واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، مرجع سابق، ص ص 286-289.

ضابط الشرطة القضائية بمعاينة المحلات. للبحث عما قد يدعم القرائن التي وصلت إلى علم الإدارة بأن المكلف استعمل مناورات تدليسية.¹

فتختتم المعاينة بتحرير محضر يوضح بصفة دقيقة مجريات العملية والنتائج المتوصل إليها، كما يتضمن على وجه الخصوص ما يأتي:

-تعريف الأشخاص الذين أجروا المعاينة.

-تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة، وصفاتهم.

-تاريخ وساعة التدخل.

-جرد الأشياء والمستندات والوثائق المحجوزة.²

بالإضافة إلى هذه البيانات فإنه يجب تدوين جميع الصعوبات والعقبات التي تعترض عمل فرق البحث، فإذا تعذر عليهم جرد جميع مستندات المكلف فإنه يمكن لهم تسميع وحجز هذه الوثائق كإجراء تحفظي، على ألا يتجاوز مدة الحجز (6) ستة أشهر من تاريخ تسليم المحضر للمعني أو ممثله أو شاغل الأماكن.

نشير في الأخير أنه بعد اعلام المكلف بمحضر الجرد، فإنه يجب أيضا اعلام القاضي الذي يشرف على المراقبة بجميع مجريات التحري.

الفرع السادس: القوة الثبوتية لمحاضر أعوان ادارة الضرائب

تتمتع المحاضر المحررة من قبل أعوان ادارة الضرائب بحجية كاملة لإثبات الغش، وهو ما نص عليه المشرع الضريبي في الفقرة 02 من المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة، والذي جاء فيها "...ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت عكسها، وعندما تكون محررة من قبل عونين، تكون حجة إلى أن يطعن فيها بالتزوير".

وعليه، نلاحظ أن المادة المذكورة أعلاه تميز بين حالتين، الحالة التي يحرر فيها عون ادارة الضرائب منفردا محضرا وتكون له حجية نسبية يمكن اثبات عكسه، والحالة التي يجتمع في تحرير المحضر عونين أو أكثر وهنا تكون للمحضر حجية كاملة لا يمكن الطعن فيها الا بالتزوير.

¹وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010، ص182.

²المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

أولاً: الحالة التي يكون لمحاضر أعوان ادارة الضرائب حجية نسبية:

خص المشرع الضريبي المحاضر التي تحرر من طرف عونين أو أكثر بحجية كاملة، دون المحاضر التي يحررها أحد الأعوان غير المؤهلين أو التي تحرر من طرف عون واحد. فانه يمكن إثبات عكسها، أي أنه متى تم اكتشاف مناورات تدليسية وتم تحرير محضر بذلك من طرف عون واحد، وتم بعدها رفع شكوى فان القاضي يكون ملزماً بتقصي مدى صحة المعلومات المدونة في المحضر، كما يمكن للمتهم أن يلجأ الى جميع الوسائل لدرء ادعاءات ادارة الضرائب.

ويبقى للقاضي في الاخير، الاستنتاج من خلال مجريات الجلسات والمرافعات مدى ثبوت الأفعال المنسوبة إلى المتهم والحكم بإدانته أو براءته، فهو غير مقيد بما ورد في محضر عون ادارة الضرائب. وكأن المشرع في هذه الحالة قد سوى في المراكز القانونية بين الادارة والمكلف، وجعل اثبات الجريمة ونفيها للقاضي الحكم الذي يقدر ادعاءات ادارة الضرائب ودفاع المتهم، وهذا ما يدفع إلى الاعتقاد أنها ضمانات

من المشرع للمكلف في مواجهة الادارة في مقابل الامتيازات التي منحها المشرع للإدارة في مواجهة المكلف.¹

ثانياً: الحالة التي تكون فيها لمحاضر أعوان ادارة الضرائب الحجية المطلقة

تكون محاضر أعوان ادارة الضرائب التي تثبت التجاوزات من جانب المكلف لها حجية مطلقة، خصوصاً إذا كانت محرر وفقاً للشروط المبينة في المواد 35 و36 من قانون الإجراءات الجبائية التي سطرت شروطاً خاصة بالتحقيق والتفتيش وكذلك تحرير المحاضر كما جئنا على ذكرها أعلاه. وبالتالي ليس أمام المكلف سوى الطعن فيها بالتزوير.

وعليه، يبقى السبيل الوحيد أمام المكلف لنفي ادعاءات ادارة الضرائب هو الطعن بتزوير المحاضر، وان كان المشرع الضريبي لم يفصح بدقة عن كيفية الطعن في المحاضر والأوجه التي يمكن على أساسها تأسيس هذا الطعن. فهل يقصد المشرع المحاضر الناقصة أو المحاضر التي لم تحترم الشروط المحددة في قانون الإجراءات الجبائية هي تلك المحاضر التي تكون عرضة للطعن بالتزوير؟

هنا وجب التفريق بين التزوير وبطلان المحاضر، فالتزوير هو تغيير الواقع وذلك بإضافة بيانات غير صحيحة وحذف أخرى والبطلان الذي يترتب على عدم احترام الاجراءات القانونية.

¹ واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، مرجع سابق، ص 290-291.

بالرغم أن قوانين الضرائب لم تبين كيفية الطعن بالتزوير إلا أن قانون الإجراءات الجزائية تناول هذا الاشكال ونص عليه في المادة 218 منه على "ان المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها الى أن يطعن فيها بالتزوير تنظمها قوانين خاصة.

-وعند عدم وجود نصوص صريحة تتخذ اجراءات الطعن بالتزوير وفق ما هو منصوص عليه في الباب الأول من الكتاب الخامس".

فبالرجوع الى القواعد العامة المبينة في قانون الإجراءات الجزائية والمتعلقة بمسألة الطعن بالتزوير، نجد المشرع يميز بين الحالة التي تم الادعاء فيها بتزوير ورقة من أوراق الدعوى أو أحد المستندات المقدمة أثناء الجلسات في المحاكم أو المجالس القضائية فانه يتقرر وقف الخصومة الى حين الفصل في دعوى التزوير على حدا بعد أخذ ملاحظات النيابة العامة وأطراف الدعوى. والحالة التي يتم فيها اكتشاف التزوير أو الادعاء به بعد انقضاء الدعوى العمومية أو انعدام السبيل لمباشرتها عن تهمة التزوير، أو تم تقديم الأوراق المطعون فيها بالتزوير ليس عن قصد استعمالها في الدعوى، فان المحكمة أو المجلس المطروح أمامه الدعوى العمومية الأصلية يقضي بصفة فرعية في صفة الورقة المدعى بتزويرها.¹

بالإضافة الى الطعن بالتزوير فان المشرع منح المكلف مجالا للدفاع عن نفسه خصوصا إذا كانت المحاضر محررة بشكل مخالف لما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية، فله أن يطعن ببطلان المحاضر في حالات محددة، يمكن تلخيصها كآتي:

-يمكن للمكلف الطعن ببطلان المحاضر إذا كانت محررة من قبل عون غير مختص.²

-كما يمكن للمكلف الطعن ببطلان المحاضر إذا لم يتم إعلامه مسبقا بإجراء التحقيق في المحاسبة، وهو ما نصت عليه الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية والتي جاء فيها: "لا يمكن الشروع في اجراء أي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة مسبقا بذلك..."

-كذلك أجاز المشرع للمكلف الحق في الطعن ببطلان المحاضر إذا لم يشر الأعوان في الاشعار بالتحقيق الموجه للمكلف بحقه في الاستعانة بمستشار أثناء اجراء عملية التحقيق.³

-يعتبر أيضا تجاوز المدة المسموحة بالتحقيق (ثلاثة أشهر) عيبا لصالح المكلف يمكن على اساسه أن يطعن بالبطلان.⁴

¹المادة 536 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

²المادة 20 و34 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، وكذلك المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة.

³المادة 20 فقرة 04-102 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

⁴المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

-بالإضافة الى ما سبق ذكره لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة الا بأمر من رئيس المحكمة المختص اقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، وأي اخلال بذلك تعتبر المحاضر المحررة قابلة للإبطال.

المطلب الثالث: القواعد الخاصة بتحريك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي

يقصد بتحريك الدعوى العمومية، البدء في تسييرها أو مباشرتها أمام الجهات المختصة، والأصل أن النيابة العامة هي الجهة المختصة بذلك التحريك، لان التبليغ عادة ما يتم عن طريق أعوان الضبط القضائي، لذلك يكون للنيابة العامة السلطة المطلقة في رفعها أو مباشرتها إذا كان هناك مقتضى لذلك. فإذا كان حق النيابة العامة في مباشرة الدعوى الجنائية حق مطلق، فان حقها في تحريك الدعوى الجنائية الضريبية مقيد بعدة قيود أهمها تقديم شكوى، وهو قيد يختلف حسب طبيعة المصلحة التي يتقرر الحماية لها.

الفرع الأول: الشكوى إجراء جوهري لتحريك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي

تختص النيابة العامة بحسب الأصل بوصفها سلطة اتهام برفع الدعاوى الجنائية، إلا أن المشرع الضريبي قرر التقييد من سلطاتها بتوقفها على شكوى الإدارة الجبائية على الرغم من توفر جميع شروط المسؤولية عنها. حيث نصت المادة 305 من قانون الضريبة المباشرة على "تباشر الملاحقات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب...". وكذلك المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة "إن المخالفات المشار إليها في المادة 532 سابقة الذكر، تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى الإدارة المعنية...". بالإضافة إلى المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي ورد فيها ما يلي "ترفع المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال أمام المحكمة المختصة في المجال الجنائي، بناء على شكوى من الإدارة المعنية...". يبدو من خلال ما سبق عرضه أن المشرع قد قيد تحريك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي بتقديم شكوى إذا ارتأى أن هناك جهات تعد الأقدر من النيابة العامة على تقرير ملائمة تحريك الدعوى¹. فعلى غرار الدعوى الجمركية فانه ينجم عن الغش الضريبي دعويان عمومية وجبائية، تهدف الأولى لتطبيق العقوبات الجزائية وتهدف الثانية إلى تطبيق العقوبات الجبائية من تحصيل للضريبة وتطبيق الغرامات.

¹أسعد شوقي فتح الله-حسن عبد الرحمن ناصر، بحث في التهرب الضريبي والبعد الاجتماعي، مجلة المال والتجارة، العدد

أولاً: السلطة التقديرية لإدارة الضرائب في رفع الشكوى

لا يجوز للنيابة العامة رفع الدعاوى الجنائية الناتجة عن جريمة الغش الضريبي أو اتخاذ أي إجراء فيها إلا بناءً على شكوى من إدارة الضرائب، فالشكوى من طرف إدارة الضرائب هو قيد اجرائي على سلطة النيابة العامة وهو لازم لتحريك الدعوى. ومن ثم فهو يتعلق بالنظام العام. حيث نصت المادة 47 من قانون الإجراءات الجنائية " لا يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية ان تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على العناصر من الملفات للإدارة الجنائية.

-يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجنائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، وحتى وإن أفضى الحكم انتقاء وجه الدعوى "وعلة ذلك أن الإدارة الضريبية هي الأجدر دون غيرها في تقدير مدى لزوم تحريك الدعوى الجنائية الضريبية أو عدم تحريكها، نظراً للطابع الخاص لهذه الجرائم التي لها اتصال وثيق بمصالح الدولة الجوهرية الأمر الذي يجب معه القيام بموازنة بين اعتبارات تحريك الدعوى من عدمه، كما أنها الأقدر من النيابة العامة في التحقيق والبحث عن الغش من خلال الامتيازات التي منحها إياه التشريع الضريبي قبل الالتجاء إلى الدعوى الجنائية .

ثانياً: شروط تقديم الشكوى ومركز إدارة الضرائب

لم يحدد المشرع الضريبي الشروط الواجبة توفرها في الشكوى والتي على أساسها يمكن تحريك الدعوى العمومية، وإنما اكتفى بالتأكيد على ضرورة تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب، وعموماً يمكن القول انه يشترط في الشكوى أن تكون مكتوبة وموقعة ممن أناط بهم المشرع مهمة تقديمها، كما لا يشترط عند تقديم الشكوى إنذار المتهم وإبلاغه بالإجراءات المتخذة ضده، حيث قضت المحكمة العليا في هذا الصدد أن إدارة الضرائب غير ملزمة، في حالة الغش الضريبي بإنذار المتهم فيحق لها تغريمه وتحريك الدعوى العمومية تلقائياً بمجرد تقديم الشكوى.¹

كما يجب أن تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمتهم متى كانت متوفرة فلا يشترط تحديد جميع الأشخاص المتهمين وإنما يكفي تقديم شكوى ضد وقائع معينة ويبقى للقضاء تحديد الفاعلين. حيث قضت

¹، الصادر بتاريخ 31.08.2008، ملف رقم 430229، قرار منشور وزارة العدل، الملحق رقم 02. قرار المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات

المحكمة العليا¹ بأنه يكفي لإدارة الضرائب أن ترفع طلبها بالمتابعة الجزائية القضائية في وقائع معينة، وفي حق متهم واحد مسمى أو غير مسمى، ولقاضي التحقيق اتهام كل شخص ساهم في ارتكاب تلك الوقائع كفاعل أصلي أو كشريك، فهو قانونا مكلف بالتحقيق في وقائع لا ضد أشخاص معينين، عملا بنص المادة 67 من قانون الإجراءات الجزائية.

بالإضافة إلى الشروط السابقة يجب أن تتضمن الشكوى قيمة المبالغ المتملص منها ويترتب عليها من غرامات جبائية. الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل عن مركز إدارة الضرائب في الدعوى المرفوعة أمام المحاكم الجزائية؟

خلافًا للجرائم الجمركية التي يمكن على أساسها أن تتأسس إدارة الجمارك كطرف مدني، فإنه في قانون الضرائب لم ترد أية إشارة على ذلك. عدا المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة التي جاء فيها " في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفًا مدنيًا".

سبق الإشارة أعلاه أن الغش الضريبي ينجم عنه دعويين دعوى جزائية ودعوى جبائية من أجل تحصيل الضرائب والغرامات التي هي تعويضات عن التملص من الضريبة، فما دام أن المشرع منح الامتياز لإدارة الضرائب والرسوم بمناسبة المتابعات الجزائية، لماذا نص على إمكانية تأسيس إدارة الضرائب طرف مدني؟ هل للحصول على التعويضات المدنية الناتجة عن التملص ام انه مجرد سهو من المشرع؟

حقيقة يبدو الأمر غير منطقي، فالإدارة الضريبية هي طرف أصيل في الدعاوى الجزائية المقامة ضد الأشخاص المتابعين بجريمة الغش الضريبي، بل هي المحرك للدعوى العمومية عن طريق الشكوى. وهو خطأ شائع لدى جل الشراح والفقهاء فالإدارة الضريبية ليست هي المحرك للدعوى بل هي السلطة المخولة بالشكوى والتي على أساسها ترى النيابة العامة مدى جدية هذه الشكوى لتحريك الدعوى العمومية. وعلى هذا الأساس يعتقد الباحث أن إدارة الضرائب قد تقابل برفض الشكوى أو بعبارة أخرى قد ترفض النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية، وهنا يمكن لها سلوك الطريق الثاني وتقديم شكوى مصحوبة بادعاء مدني أمام قاضي التحقيق.

الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي

يقصد بانقضاء الدعوى العمومية بصفة عامة سواء كانت ناتجة عن جريمة الغش الضريبي استحالة دخولها في حوزة القضاء المختص بالنظر فيها، او استحالة استمرارها في حوزته سواء كان الانقضاء

¹قرار المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات الصادر بتاريخ 23.10.2005، ملف رقم 297983(قرار منشور)، نقلًا عن نجيب زروقي، المرجع السابق، ص186.

لأسباب عامة كوفاء المتهم أو العفو أو مضي مدة التقادم أو صدور حكم بات... الخ، أو كان لأسباب خاصة تتعلق بالشكوى الواجبة لتقديم النيابة العامة، والتنازل عنها، والتصالح، وهو ما نصت عليه المادة 06 من قانون الإجراءات الجنائية، حيث جاء فيها " تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاء المتهم، وبالتقادم والعفو الشامل وبإلغاء العقوبة وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه... كما تنقضي أيضا بالمصالحة إذا كان القانون يجيز ذلك"، وعليه يطرح الإشكال هل تنقضي الدعوى العمومية الناتجة عن جريمة الغش الضريبي بنفس الأحكام في قانون الإجراءات الجزائية؟ أم أن لكل جريمة خصوصيات انقضاء الدعوى العمومية الناشئة عنها؟

لا خلاف حول انقضاء الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي بوفاء المتهم، العفو، أو صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه. وإن كنا فضلنا عدم الخوض في ذلك لأنها طرق تقليدية لانقضاء الدعوى العمومية. فجريمة الغش الضريبي بما تحمله خصوصيات كلزوم تقديم الشكوى أو ازدواجية الدعيين عنها، دفع بالمشرع إلى المفاضلة بين العقوبة ودفع الضرائب والغرامات، ولعل أبرز أسباب انقضاء الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي هي: انعدام الشكوى، التصالح، وأخيرا بالتقادم.

أولاً: انقضاء الدعوى العمومية بعدم تقديم الشكوى

يثور التساؤل حول مصير الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي عند تخلف شكوى إدارة الضرائب، فهل يمكن للنيابة العامة تولي الدعوى دونما تدخل الإدارة؟

لما قيد المشرع تحريك الدعوى العمومية ضد المكلف بالضريبة المتهم بجريمة الغش الضريبي بشكوى ممن خول لهم ذلك، فإنه يمنع على النيابة العامة اتخاذ أي إجراء فيها بما في ذلك تحريك الدعوى العمومية، بل يرى البعض أنه لا يجوز للنيابة العامة مباشرة أي تحقيق ولو كان ذلك سوف يفضي حتما لكشف الغش، فإذا تم إحالة الملف إلى المحكمة المختصة فإن قاضي الحكم ملزم بالقبض برفض الدعوى وببطلان جميع الإجراءات¹، فلو سعت النيابة العامة بعد تحريك الدعوى إلى تصحيح الإجراءات بإخطار الإدارة الضريبية وتقديم شكوى، مع ذلك فإن البطلان يكون قد قام من الأساس ولا مجال لتصحيحه. فمبني على باطل فهو باطل.

عموما يمكن القول أنه من الناحية العملية يستحيل تحريك الدعوى العمومية دون شكوى إدارة الضرائب، لأنها هي الوحيدة القادرة على كشف الغش والقادرة على تكييف الأفعال إذا كانت طرق احتيالية أم لا. فإذا

¹ مجدي محمد علي الخولي، بطلان تحريك الدعوى العمومية الجنائية في جرائم التهريب الضريبي لمخالفتها لنصوص قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، مجلة المال والتجارة، عدد 494، سنة 2010 مصر، ص 48

كانت الإدارة هي السلطة الوحيدة المخولة بتقديم الشكوى وهي صاحبة المصلحة فيها، هل يمكن لها سحبها؟

من الناحية المنطقية يسهل الجزم انه مادام قد منح المشرع الإدارة الضريبية هذه السلطة فانه يمكن لها التنازل عنها، بل إن قانون الإجراءات الجزائية جعل سحب الشكوى أحد السبل المتاحة قانونا لانقضاء الدعوى العمومية إذا كانت شرطا لقيامها. فحين يرى بعض الفقه ان التنازل سواء كان بمقابل أو بدون هو أمر غير مرغوب فيه، فان صح أن يكون للإدارة رأي في تحريك الدعوى العمومية فلا يجوز لها بعد أن قدرت الظروف ورأت رفع الدعوى، أن تعود عنها حيث كان في استطاعتها في أول الأمر إلا تطلب تحريكها، خلافا لذلك يرى البعض الآخر انه يجوز التنازل في أي مرحلة كانت عليها الدعوى الى ان يصدر حكم نهائي¹.

فأما المشرع الضريبي فقد مال إلى الرأي الثاني الذي يقضي بجواز سحب الشكوى، خصوصا في الضرائب المباشرة وذلك بموجب الفقرة 05 من المادة 305 التي ورد فيها " يمكن لمدير الضرائب للولاية في حالة دفع الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات". وقانون الرسم على رقم الأعمال الذي أجاز هو الآخر صراحة لإدارة الضرائب سحب الشكوى، فقد جاء في الفقرتين 02 و03 من المادة 119 ما يلي " يمكن لمدير الضرائب بالولاية سحب الشكوى، في حالة الدفع كامل الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات.

-يترتب على سحب الشكوى انقضاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية".
تعقبا على ذلك يجدر بنا أولا التفرقة بين التصالح وبين التنازل. حيث ان الظاهر من نصي المادتين 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال أن المشرع قد اخلط بين المفهومين، فالتصالح يمكن أن يوقف المتابعة في أي مرحلة كانت عليها الخصومة، أما التنازل فهو إجراء لاحق لرفع الشكوى من طرف إدارة لضرائب بعدما كانت يد النيابة العامة مغلوطة، وبعد إزالة القيد عن النيابة العامة تسترجع كامل صلاحياتها طبقا للقواعد العامة وتصبح هي السلطة الوحيدة في تقدير مدى جدية المتابعة، وهو ما قضت به المحكمة العليا في القرار الصادر بتاريخ 26.10.2005 المشار إليه أعلاه. لكن القيمة المالية للضرائب دفعت بالمشرع إلى التنازل عن الحق في اقتصاص العقاب مقابل دفع الضرائب والغرامات الواجبة. وهو اتجاه تمثله غالبية القوانين المقارنة وذلك من خلال التجريم عن

¹ سامي احمد غنيم نظرية الدعوى الجنائية الضريبية وفقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005، بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس عشر، الازمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، لسنة 2010، ص49.

جرائم الأعمال والإبقاء فقط على العقوبات المالية التي تكون أكثر نفعاً من العقوبات الأخرى¹، فالعقوبات الكلاسيكية إذا تم إعمالها في مجال الجرائم الاقتصادية فإن القاضي سوف يجد نفسه بين أمرين أحلاهما مر، إما معاقبة الشخص المسؤول وبالتالي تحمل اقتصاد الدولة تبعات العقاب وإما عدم تطبيق العقاب والسماح بإفلات المجرمين.

ثانياً: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بالتصالح

كثيراً ما يطرح الإشكال حول جواز التصالح في جريمة الغش الضريبي، إذا علمنا أن المشرع في قانون الجمارك والصرف وحركة رؤوس الأموال أجاز ذلك صراحة. فإنه في قانون الضرائب لا نجد سوى المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة التي منحت الإدارة الضريبية سلطة إسقاط الغرامات، والفقرة 02 من المادة 555 من نفس القانون التي تجيز ذلك، حيث ورد فيها " غير أن المصالحات أو الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة، لا ينبغي أن يكون من أثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم لا يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء لو طبقت المادة 540 من هذا القانون ".²

بالنتيجة تنقضي الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي الناتج عن التملص من الضرائب غير المباشرة بالصلح، على ألا يكون من شأن الصلح تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى مبلغ يقل عن مبلغ تعويض التأخير، كما لا يمكن إجراءات الصلح إلا في حالة واحدة تتمثل في التأخير عن دفع الضريبة. انظر المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية.

ما تجدر الإشارة إليه في الأخير أن التصالح في المواد الضريبية تجزيه اغلب التشريعات المقارنة²، لأنه أصبح ضرورة لازمة تقتضيها خصوصية العلاقة القائمة بين المكلف وإدارة الضرائب، فضلاً عن ذلك أصبح الصلح احد البدائل الفعالة للعقوبة خاصة في مجال الجرائم الاقتصادية³

¹C.MAURO, dépenalisation de la vie des affaires et responsabilité pénale des personnes morales—element de droit comparé, RRSDC, ed PUF, p61.G—NOTTE, la dépenalisation de la vie des affaires (rapport couloun), n°12,20 mars,2008, éd Lexis Nexis, Paris, p1-3.

²تشير هنا ان المشرع المصري يجيز الصلح صراحة في المادة 138 من قانون الضريبة على الدخل نقلاً عن: فكري حلمي البناء، والتصالح في جرائم التهرب الضريبي والتهرب الجمركي واثاره الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، عدد 639، سنة 2011، مصر، ص15. محمد تلاوي صيام، بحث في التهرب من الضرائب على الدخل، نشرة جمعية الضرائب المصرية، عدد 48، مجلد 12، سنة 2002، مصر، ص93

³نظام جبار طالب، نظرات في مزايا التسوية الصلحية الضريبية- دراسة قانونية-، مجلة مركز دراسات الكوفة، عدد 04، سنة 2011، العراق، ص416.

ثالثاً: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بالتقادم

تتقادم الدعوى العمومية الناشئة عن جنابة بانقضاء عشر سنوات كاملة من يوم ارتكاب الجريمة، كما تتقادم بمضي ثلاثة سنوات في الجرح شريطة الا يتم اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة وإلا فلا يسري اجل التقادم إلا بعد مضي عشر سنوات من تاريخ آخر اجل إجراء. فلما كانت الإدارة الضريبية طرفاً أصيلاً في الدعوى، فإنه تقام في حق المكلف المتملص من الضريبة دعويان، دعوى عمومية تحت إشراف النيابة العامة تهدف إلى تطبيق العقوبات، ودعوى جنائية تهدف إلى تحصيل الضرائب والرسوم والغرامات. فإنه من الصعب إمكان تحديد المدة القانونية للتقادم وتاريخ بدأ حسابها. إذا علمنا أن المشرع عندما أشار إلى مسالة التقادم في قوانين الضرائب ميز بين تقادم الضريبة ودعوى استردادها وبين تلك المتعلقة بجريمة الغش الضريبي.

حيث حددت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل مدة التقادم بأربع سنوات كاملة اعتباراً من يوم ارتكاب الجريمة ويمدد هذا الأجل بسنتين في حالة ثبوت استعمال طرق احتيالية¹. كما حدد ق ض غ م هو الآخر مدة التقادم بأربع سنوات تسري ابتداء من تاريخ استحقاق الحقوق من اجل تأسيسها وتحصيلها، أو من تاريخ ارتكاب الجريمة عندما تكون الجريمة قد ارتكبت بعد تاريخ استحقاق الضريبة، أما إذا كان المكلف موقوفاً فإنه يتم تكليفه بالحضور أمام المحكمة المختصة من اجل إدانته خلال شهر واحد ابتداء من غلق المحضر². أما في قانون الرسم على رقم الأعمال فتتقادم الدعاوى بأربعة سنوات وتمدد إلى 6 سنوات في حالة استعمال طرق احتيالية، واكتفى المشرع هنا بتحديد المدة دون تاريخ بدا سريانها³.

ما يلاحظ أن المشرع لم يتطرق إلى إجراءات قطع التقادم بصورة كاملة في قوانين الضرائب عدا في قانون الضرائب المباشرة في الفقرة 04 من المادة 305⁴، وإنما أشار إلى بعض الإجراءات التي من شأنها قطع تقادم الدين الضريبي دون التعرّيج على الدعوى الجزائية أو العقوبات الناشئة عنها.

¹قرار المحكمة العليا ملف رقم 599126 بتاريخ 2009.01.22، قرار منشور، مجلة المحكمة العليا، ع 2010، ملحق رقم 01.

²المادة 564 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، والمادة 193 من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.
³المادة 110 من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

⁴جاء في الفقرة 04 من المادة 305 المشار إليها أعلاه ما يلي "ويقطع التقادم، على الخصوص، بمحضر اثبات هذه المخالفة وبصفة عامة بكل فعل قاطع للتقادم من افعال القانون العام".

ان انقضاء الدعوى العمومية الجزائية في جريمة الغش الضريبي تنقضي بمضي أربعة سنوات وتمدد إلى ستة سنوات تحتسب من تاريخ استحقاق الحقوق او من تاريخ ارتكاب الجريمة، الأمر الذي يتطلب معه يقظة دائمة لإدارة الضرائب وإلا سوف يمح بضياع حقوق الخزينة العمومية من ضرائب وتعويضات.

المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية والعقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

ان الاتيان بالجريمة ماديا لا يؤدي حتما الى تطبيق العقوبة المقررة قانونا لمرتكبها، فلا يعاقب هذا الأخير الا إذا أثبت القاضي مسؤوليته الجزائية، وبالتالي فان تحقق أركان جريمة الغش يستلزم البحث في مدى إمكانية مساءلة مرتكبها، فاذا قامت مسؤوليته الجزائية أصبح لازما بعد ذلك تطبيق الجزاء الجنائي مهما كانت صورته، أي سواء كانت عقوبة أو تدبيرا احترازيا.

وعليه سوف نتناول في هذا المبحث المسؤولية الجزائية في جريمة التملص، لان هذه الجريمة ليست فقط تصرفا ماديا خالصا، بل هي مرتبطة بعامل نفسي كونها صادرة عن انسان جعله القانون مسؤولا عنها، إذا توافرت شروط وأسس هذه المسؤولية، وتحديد طبيعة الأشخاص محل المساءلة، وموانع هذه المسؤولية، وهو ما نتناوله في المطلب الأول.

أما بالنسبة للمطلب الثاني سنتناول فيه الجزاء الذي رتبته المشرع إزاء مرتكبي هذه الجريمة، والذي يشكل الأثر المترتب على ثبوت المسؤولية الجزائية. فالهدف الأول من البحث في مسؤولية شخص ما عن الجريمة التي ارتكبها هو اخضاعه للجزاء الجنائي المقرر لهذه الجريمة، والذي يتحدد نوعا ومقدارا على أساس مدى مسؤوليته عنها. كما أن موضوع المسؤولية الجنائية هو الجزاء الجنائي، الذي بدونه تتجرد المسؤولية من الموضوع وتتحول الى مجرد لوم نظري لا يحقق ردعا كافيا للمسؤول عن الجريمة ولا مانعا لغيره من أفراد المجتمع من محاكاته في سلوكه غير المشروع.

المطلب الأول: المسؤولية الجزائية

المسؤولية الجزائية هي التزام شخص يتحمل نتائج فعله الاجرامي، من ثم فان المسؤولية الجزائية ليست ركنا من أركان الجريمة وانما هي أثرها ونتيجتها القانونية.

الفرع الأول: الفاعل الأصلي والفاعل المساعد

الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية هو من يقع عليه عبء مباشرة الالتزامات الضريبية التي يفرضها القانون الضريبي، وبالتالي لا يقتصر الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية على الممول الملتمزم بدفع الضريبة فقط، وانما زيادة على ذلك من تفرض عليه بحكم عمله أو وظيفته الالتزامات الضريبية الواردة في القانون الضريبي، ويشمل ذلك الموظفون الملتمزمون بنظام الاقتطاع من المنبع وعملية الخصم والتحصيل.

وجريمة الغش الضريبي باعتبارها الجريمة الضريبية الرئيسية قد يتم ارتكابها من قبل شخص بمفرده، وقد يرتكبها عدة أشخاص، ونكون هما أمام فاعل أصلي وفاعل أصلي مساعد.

أولاً: الفاعل الأصلي

من خلال أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وما يقابله من المواد في باقي القوانين الجبائية، يظهر أن الفاعل في جريمة التملص أو محاولة التملص هو المكلف بالضريبة. والمكلف بالضريبة باعتباره فاعلاً أصلياً في هذه الجريمة قد يكون شخصاً طبيعياً وقد يكون شخصاً معنوياً. ويظهر هذا بوضوح في التشريع الضريبي الجزائري من خلال أحكام المادة 303 فقرة 09 والتي نصت على أنه "عندما ترتكب مخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير".

أ- الفاعل الأصلي شخص طبيعي:

إن جريمة التملص أو محاولة التملص لا تكون قائمة إلا في حالة انعدام التصريحات الجبائية أو القيام بتصريحات غير صحيحة بهدف إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة، وهذا وفقاً للنظام التصريحي في مجال الضرائب والرسوم الذي تبناه المشرع الضريبي. وبالتالي فإن الفاعل الأصلي بوصفه شخصاً طبيعياً يكون في هذه الحالة الشخص الذي يوقع على هذه التصريحات.

بالتالي فإن كل مكلف بالضريبة يوقع على تصريحاته الجبائية المتضمنة إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة يعتبر مسؤولاً جزائياً باعتباره فاعلاً أصلياً، ولا يمكنه أن يتحجج بعدم علمه بمحتوى تلك التصريحات، أو أنه كلف شخصاً آخر ينوب عليه في هذا الالتزام الضريبي، وبالتالي لا يمكن الدفع بمبدأ حسن النية من طرف المكلف بالضريبة على أساس أن أعداد التصريحات الجبائية المتضمنة غشا ضريبياً تم من قبل مستشاره الجبائي، أو سكرتير مكتبه، مادام أنه ملزم بالتأكد والتحقق من محتوى هذه التصريحات.

ب- الفاعل الأصلي شخص معنوي:

على الرغم من أن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في قانون العقوبات الجزائري لم يتم إقرارها إلا في سنة 2004 بموجب القانون رقم 04-15 المعدل والمتمم لقانون العقوبات والذي أحدث المادة 51 مكرر التي أقرت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك، باستثناء الدولة، الجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام.

بالرغم من ذلك كان القانون الضريبي وبالتحديد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلال نصوصه الجزائية سباقا لإقرار المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية الخاصة وهذا بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1990 المتضمن أحكام قانون المالية لسنة 1991، وهذا من خلال الفقرة 09 من المادة 303 المذكورة أعلاه.

والشخص المعنوي لا يسأل الا عن الأفعال التي يتم تحقيقها لمصلحته أو فائدته، ولقد شدد المشرع الجزائي على أن يكون مرتكب الجريمة ممثلا شرعيا للشخص المعنوي.¹ ويقصد بالتمثيل الشرعيين للشخص المعنوي الأشخاص الطبيعيين الذين يخولهم القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي تفويضا لتمثليه، كما نصت على ذلك المادة 65 مكرر 02 من قانون الاجراءات الجزائية.²

ثانيا: الفاعل الأصلي المساعد

يسمى أيضا بالفاعل المادي مع غيره لتمييزه عن المحرض أو الفاعل المعنوي، وهو من قام شخصيا بالأعمال المادية المشكلة للجريمة غير أنه لم يرتكب هذه الأفعال بمفرده وإنما ارتكبها رفقة شخص آخر أو أكثر يكون كلهم فاعلين ماديين لنفس الجريمة.

وبالنسبة لجريمة الغش الضريبي فإن الفاعل الأصلي المساعد وفقا للتطبيقات القضائية في فرنسا يكون خاصة في مجال الشركات التجارية، حيث يعتبر فاعل أصلي مساعد، المسير الفعلي لشركة المسؤولية المحدودة التي يكون مسيرها القانوني اسم مستعار، أو الشريك الخفي أو المستتر في شركة المحاصة.

ثالثا: الشريك

يعتبر الاشتراك شكل من أشكال المساهمة الجزائية، وقد عرف المشرع الشريك في الجريمة من خلال أحكام المادة 42 من قانون العقوبات التي نصت على أنه "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق وعاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك". وعلى هذا الأساس فإن الشريك يستمد اجرامه من اجرام الفعل الذي ساهم فيه وليس من اجرام الفاعل نفسه.

والشريك في جريمة التملص الضريبي يعاقب بنفس العقوبات المطبقة على مرتكبي الجريمة بصفتهم فاعلين أصليين طبقا لنص الفقرة 02 من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقد نصت نفس أحكام المادة أن مفهوم الشركاء في جريمة التملص هو نفس المفهوم الذي جاءت به أحكام

¹أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، مرجع سابق، ص 235

² بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص 71، 72.

الفقرة 02 من المادة 42 من قانون العقوبات، وبالتالي فإن الشريك طبقا لقانون العقوبات الجزائري هو من قام بالمعونة أو المساعدة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها¹، على هذا الأساس ينبغي إبراز شروط الاشتراك في جريمة الغش الضريبي ثم تحديد الأشخاص الذين يعتبرون شركاء في هذه الجريمة.

أ- شروط الاشتراك في جريمة التملص:

إذا كان الفاعل الأصلي في جريمة الغش هو المكلف بها الذي تقع عليه الالتزامات الضريبية التي يفرضها القانون، فإن الشريك هو من ساعد أو عاون في جريمة التملص دون أن يكون ملتزما بها طبقا للقانون، وبالتالي فهو يستمد اجرامه من اجرام الفعل الذي ساهم فيه وليس من اجرام الفاعل نفسه، لذلك يشترط لمعاقبة الشريك أن يقع الفعل المعاقب عليه، وأن يقع بإحدى الطرق التي حددها القانون، وأن يتوفر لدى الشريك قصد الاشتراك أو ما يعرف بالركن المعنوي للمساهمة الجزائية.

فبالنسبة لمسألة وقوع الفعل المعاقب عليه يشترط لمعاقبة الشريك في جريمة الغش أن تقع الجريمة التي اشترك فيها مع المكلف بالضريبة، وأن تقع الجريمة تامة ولا تقف عند حد الشرع، خاصة أن الجرائم الضريبية بشكل عام وجريمة الغش بشكل خاص تكيف على أساس أنها جنحة، ولا عقاب على الشرع في الجرح مالم ينص المشرع على ذلك كما جاء في نص المادة 30 من قانون العقوبات، وعليه فإنه في حالة عدم النص فلا عقاب على الشرع. ويترتب على ذلك أنه إذا توقف فعل المكلف بالضريبة عند حد الشرع فلا عقاب عليه ولا عقاب بالتالي من باب أولى على الشريك كما يذهب إلى ذلك غالبية الفقه الجزائري.

إلا أن المشرع الضريبي يعاقب على المحاولة في جريمة الغش من خلال نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبالتالي فإن الشريك يعاقب في القانون الجزائري الضريبي على المحاولة في هذه الجريمة.

أما الشرط الثاني فيتمثل في أن يقع الاشتراك بإحدى الطرق المحددة في القانون وبالتحديد في نص المادة 42 من قانون العقوبات. وتسمى بوسائل الاشتراك، وهي المساعدة أو المعونة وهو ما يشكل الركن المادي للاشتراك. وبالتالي فإن كل من ساعد أو عاون المكلف بالضريبة المفروضة عليه، سواء في

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، دار هومة، ط10، 2011، ص 180

تأسيسها أو تحصيلها، يعد شريكا في جريمة الغش. والاشترار يتطلب سلوكا إيجابيا فلا يتصور الاشتراك في الجريمة بطرق الترك أو الامتناع¹.

بينما ذهب رأي آخر في مجال الفقه الجنائي الى أن الامتناع متصور بكل وسائل الاشتراك فلم يحدد القانون وسيلة بعينها تقع بها هذه الجريمة، بينما ذهب رأي آخر وحتى محكمة النقض الفرنسية الى ضرورة المساواة بين الفاعل والشريك، مادام نشاط الفاعل قد يكون إيجابيا أو سلبيا فانه يتعين أن يكون الأمر كذلك بالنسبة للشريك.

وعليه يعد المكلف بالضريبة فاعلا أصليا ويعد الغير شريكا من خلال المساعد. فالمكلف بالضريبة قام بالسلوك الاجرامي للتملص من الضريبة سواء من خلال عدم القيام بالتصريحات أو إخفاء الأسس أو المبالغ الخاضعة بناء على مساعدة من أجل القيام بالواجبات التصريحية أو تخفيض أو عدم دفع الضريبة أو المساعدة في عملية تنظيم الاعسار.

أما الشرط الثالث لمعاقبة الشريك في الجريمة الضريبية فيتمثل في القصد الجنائي، بحيث يجب أن يكون عالما بالجريمة التي ترتكب وقاصدا بعمله المشاركة فيها، وهو ما يعرف بتحقيق الركن المعنوي للمساهمة التبعية أو قصد الاشتراك.

وعليه ينعدم قصد الاشتراك لدى المحاسب الذي يجهل كذب البيانات وعدم صحة المعلومات التي استند اليها، وبالعكس فانه يعد شريكا بالمساعدة، أي أنه قصد الاشتراك يتوافر لديه في حال علمه بكذب البيانات أو بعدم صحة المعلومات التي استند اليها المكلف.

وقد عاقب المشرع الجزائري من خلال أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الشريك المتمثل في الوكيل بالأعمال أو الخبير وكل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زائن بعقوبة مغايرة لعقوبة الفاعل الأصلي، بحيث يعاقب بغرامة مالية قدرها 1000 دج تتضاعف كل مرة بإضافة 1000 دج عند تكرار المخالفة، دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما اذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين اما بالتعاقب، واما بالتزامات كما أقر المشرع مبدأ دفع الغرامة بالتضامن بين المخالف وزبونه.

ب- طبيعة الشريك في جريمة الغش الضريبي:

حددت أحكام الفقرة 02 من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعض الشركاء في جريمة التملص الضريبي على سبيل المثال لا الحصر بنصها " ويعتبر على الخصوص كشركاء

¹ياسر حسين بهنس الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 115

الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير". وهذا يعتبر شكل من أشكال المساعدة للتملص من الضرائب خاصة في مجال المداخيل والأرباح المتأتية من مداخيل القيم المنقولة، أو عملية فتح حسابات بنكية في الخارج غير مصرح بها.

بالمقابل نصت المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على نوع آخر من الشركاء في جريمة التملص تتمثل في وكيل الأعمال أو الخبير، أو المحاسب، حيث جاء فيها "يعاقب على المشاركة في الاعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية".

من خلال استقراء نص هذه المادة نلاحظ بأن الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين وكل من يملك السجلات الحسابية يقع تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في نفس المادة، المتمثلة في الغرامات الجبائية، وهذا لقمع عمليات اعداد السجلات والميزانية الجبائية وجميع الوثائق الحسابية التي تدخل في تحديد المادة الخاضعة للضريبة. كما يمكن متابعتهم على أساس المشاركة في جريمة الغش بناء على مهامهم التي تمكنهم من الاطلاع والعلم بالمخالفات الضريبية. فالمحاسب قد يكون شريكا في جريمة الغش إذا قام بإعداد ميزانية جبائية أو تحضير تصريحات جبائية دون قيامه بالتأكد أو طلب الوثائق المحاسبية، أو كان على علم بالتملص الضريبي ولكن لم يصدر عنه أي ردة فعل. أو قيام الخبير المحاسب بمساعدة زبونه على الأفعال التي تشكل جريمة الغش سواء من خلال نقل تقييدات أو حسابات وهمية في الدفاتر التجارية أو السجلات الحسابية، أو القيام بالتصريحات الوهمية في مجال الرسم على القيمة المضافة للاستفادة من نظام الخصم. فالخبير المحاسب ملزم من الجانب المهني بإلغاء كل الكتابات الوهمية، وعدم القيام بإيداع تصريحات وهمية يتم التوقيع عليها من طرف مسير المؤسسة.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

العقوبة هي الجزاء الذي يقرره القانون لمصلحة المجتمع على كل من ارتكب فعلا أو امتناعا يعده القانون جريمة، وبالتالي فهي جزاء لجريمة ارتكبت وثبتت المسؤولية الجزائية لمرتكبها فلا عقوبة مالم ترتكب جريمة تتوافر لها جميع أركانها، ولا يوجد ما يمنع المسؤولية عنها.

ما يميز نظام الجزاءات المقررة لجريمة التملص أو محاولة التملص هو ازدواجية العقوبات المقررة من أجل قمع هذه الجريمة، والمتمثلة في العقوبات الإدارية التي تفرضها الإدارة الجبائية والتي تتخذ شكل غرامات الوعاء الضريبي، نتيجة القيام بعملية إعادة التصحيح الضريبي للمكلف المتملص الذي أخفى رقم

أعماله أو مداخيله أرباحه بالإضافة الى غرامات التأخير والغرامات الخاصة المفروضة نتيجة استعمال المناورات التدليسية المنصوص عليها في جميع القوانين الضريبية وهذا تحت رقابة القاضي الإداري هذا من جهة. ومن جهة أخرى هناك العقوبات الجزائية التي يفرضها القضاء الجزائي والمتمثلة في العقوبات الأصلية والعقوبات التكميلية المحددة في التشريع الضريبي الجزائري.

ولقد كرس أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة صراحة مبدأ ازدواجية الجزاء في جريمة التملص من خلال نصها في الفقرة الأولى على ما يلي: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصنيفه كليا أو جزئيا بما يلي"، ونفس المبدأ قد تبناه المشرع الفرنسي من خلال أحكام المادة 1741 من القانون العام للضريبة.¹ ولقد أقر المشرع عقوبات جزائية وجبائية وذلك للأشخاص الطبيعية والمعنوية.

الفرع الأول: العقوبات المقررة للأشخاص الطبيعية

يكون المتهم بارتكاب جريمة الغش الضريبي مهدد بتوقيع عقوبات جزائية أصلية، منها وتكميلية وكذا العقوبات الجبائية.

أولا: العقوبات الجزائية: تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وأخرى تكميلية

1- عقوبات أصلية: تتمثل العقوبات الأصلية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في العقوبات السالبة للحرية والغرامات الجبائية.

فمع الانتقادات الموجهة لموقف المشرع الضريبي المتمثلة في التشديد في العقوبات الأصلية المقررة لجريمة التملص أو محاولة التملص الواردة في أحكام المادة 28 من قانون المالية 2003، ثم المادة 33 من قانون المالية سنة 2005، خاصة في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال، حيث اعتبر هذا التشديد يتناقض مع السياسة العقابية الحديثة الرامية الى رفع الوصف الجنائي عن الجرائم الاقتصادية، فالتناقض يظهر جليا بمجرد المقارنة بين خطورة جرائم الغش الضريبي مع الاختلاس و تبييض الأموال التي لا تتجاوز عقوبتهما عشر سنوات.

كل هذا دفع المشرع الضريبي من خلال أحكام قانون المالية لسنة 2012 الذي من خلال المادة 13 منه عدلت من جديد أحكام المادة 303، فجعلت العقوبات تنصب على الغرامات المالية والحبس الذي ترتبط شدته حسب قيمة الحقوق التملص منها. كما يلي:

¹ بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص ص84،85.

- غرامة مالية من 50000 دج الى 100000 دج عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100000 دج.

- الحبس من شهرين (2) الى ستة أشهر (6) وغرامة ب 100000 دج الى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص 100000 دج ولا يتجاوز 1000000 دج.

- الحبس من ستة أشهر (6) الى سنتين (2) وغرامة مالية من 500000 دج الى 2000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000000 دج ولا يتجاوز 5000000 دج.

- الحبس من خمس سنوات (5) الى عشر سنوات (10) وغرامة مالية من 5000000 دج الى 10000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 10000000 دج.

من خلال استقراء نص المادة 13 نلاحظ أن المشرع قد تخطى عن العقوبات ذات الطابع الجنائي بالنسبة لجريمة التملص أو محاولة التملص، بالرغم من احتفاظه بمبدأ التدرج في العقوبة وفقا للمبلغ المتملص منه، فيتم الانتقال من العقوبة المقررة للمخالفات ثم الجرح البسيطة ثم الجرح المغلظة، وهو ما يبين تأثر موقف المشرع الضريبي بالنظام العقابي المقرر في الجرائم المتعلقة بالفساد الواردة في قانون مكافحة الفساد والوقاية منه.

الا أن الشيء البارز والذي انفرد المشرع به في مجال العقوبات المقررة لجريمة التملص هو منح السلطة التقديرية الواسعة للقاضي الجزائي من أجل امكانية عدم الجمع بين العقوبة السالبة للحرية وعقوبة الغرامة الجزائية والاكتفاء بعقوبة واحدة فقط. من خلال اعتماده عبارة "أو بإحدى هاتين العقوبتين" في سياق حديثه عن عقوبة الحبس والغرامات الجزائية، وهذا يعد تطورا كبيرا من المشرع من خلال وضعه نظاما عقابيا يتماشى مع طبيعة جريمة التملص أو محاولة التملص باعتبارها جريمة مالية تمس مصالح الخزينة العمومية. أما في حالة العود فاعتمد المشرع مبدأ مضاعفة العقوبة سواء العقوبة الجزائية السالبة للحرية أو عقوبة الغرامة بشرط أن يكون العود في أجل خمس سنوات حسب نص الفقرة 3 من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي نصت على أن "العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية..."

أما بالنسبة للعقوبات الخاصة بجريمة التملص أو محاولة التملص في مجال الضرائب غير المباشرة، حقوق التسجيل، حقوق الطابع، فقد اعتمد المشرع نظاما مغايرا عن ما هو متبع في مجال الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وهذا نتيجة لدور وأهمية هذه الأخيرة في تمويل ميزانية الدولة والحجم الكبير للإيرادات وحصيلة هذه الضرائب وبالتالي تأثيرها المالي والاقتصادي، بخلاف الضرائب غير المباشرة وحقوق التسجيل والطابع.

فبالنسبة للضرائب غير المباشرة احتفظ المشرع بنفس النظام العقابي المتمثل في الحبس من سنة الى خمس سنوات وغرامة مالية من 50000 دج الى 200000 دج، الا أنه بموجب أحكام قانون المالية لسنة 2003 وبالتحديد 56 منه،¹ منح للقاضي السلطة التقديرية لتطبيق عقوبة واحدة وعدم الجمع بين العقوبتين. كما أنه أقر من خلال نفس المادة من قانون المالية المعدلة لأحكام المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة مبدأ العتبة كأساس لإقرار المتابعة الجزائية على الأقل بالنسبة لإخفاء الأساس الضريبي، بحيث لا تطبق العقوبة ولا تتم المتابعة الجزائية الا إذا كانت الحقوق المتملص منها تتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10000 دج نفس المبدأ ونفس العقوبات تبناه المشرع الضريبي في مجال قانون التسجيل من خلال أحكام المادة 119، وفي قانون الطابع بموجب أحكام المادة 34 منه.²

جدول يبين الغرامات المالية وكذا العقوبات الجزائية المسلطة على مرتكبي جريمة الغش الضريبي

الحبس		الغرامة المالية		قيمة المبلغ المتملص منه		نوع الضرائب والرسوم
الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	
/	/	100000	50000	100000	0	الضرائب المباشرة
05 سنوات	سنة	100000	50000	300000	100000	والرسوم المماثلة
10 سنوات	سنتين	300000	100000	1000000	300000	والرسوم على رقم الأعمال
10 سنوات	05 سنوات	1000000	300000	3000000	1000000	حقوق الطابع
05 سنوات	سنة	200000	50000	مهما كان مبلغ التملص		حقوق التسجيل
05 سنوات	سنة	200000	50000	مهما كان مبلغ التملص		ضرائب غير مباشرة
05 سنوات	سنة	200000	50000	مهما كان مبلغ التملص		

2-العقوبات التكميلية:

يقصد بالعقوبات التكميلية مجموعة العقوبات التابعة لعقوبة أصلية، لا يمكن الحكم بها منفردة، وحددها المشرع الجزائي على سبيل الحصر في المادة التاسعة من قانون العقوبات، وتتمثل أساسا في:

أ-تحديد الإقامة: وهي إلزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة جغرافية يعينها الحكم القضائي، بحيث لا يجوز أن تتجاوز مدتها خمس سنوات، ويبدأ سريانها من يوم انقضاء العقوبة الأصلية، أو الافراج على

¹نص المادة 56 من القانون 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، والذي عدل أحكام المادة 532 من قانون الضريبة غير المباشرة.

² بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص ص 99، 98.

المحكوم عليه، وإذا خالف المحكوم عليه أحد تدابير اقامته يعاقب المحكوم عليه من ثلاث أشهر الى ثلاث سنوات حسب المادة 11 من قانون العقوبات.

ب-المنع من الإقامة: يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي التواجد في بعض الأماكن لمدة لا يجوز أن تتجاوز خمس سنوات في مواد الجرح وعشر سنوات في الجنايات، مالم ينص القانون على خلاف ذلك، ويبدأ حساب المدة من يوم الافراج على المحكوم عليه، وفي حالة مخالفته لهذه التدابير فانه يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر الى ثلاث سنوات، والمنع من الإقامة.

ج-الحرمان من مباشرة بعض الحقوق: يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي صادر من جهة قضائية مختصة من مباشرة بعض حقوقه، وأكد المشرع على ذلك في المادة 16 مكرر من قانون العقوبات، والتي نصت على: "يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جناية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاومتها، وأن ثمة حضر في استمرار ممارسته لأي منها ويصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جناية وخمس (5) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب الجنحة. ويجوز أن يؤمر بالنفاد المعجل بالنسبة لهذا الإجراء"

د-المصادرة الجزئية للأموال: يجوز مصادرة بعض أموال المحكوم عليه للدولة بموجب حكم قضائي صادر يقر بها كعقوبة تكميلية للمحكوم عليه، واستتنتت الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات الأموال التي لا يجوز مصادرتها، والتي تتمثل أساسا في محل السكن اذا اكتسب وتم شغله بطريق قانوني، اضافة للأموال التي ذكرت في قانون الاجراءات المدنية، والتي تتمثل أساسا في المداخل الضرورية لمعيشة زوج المحكوم عليه وأولاده، والأصول الذين يعيشون تحت كفالته، وفي حالة الادانة بارتكاب الجناية يجوز للمحكمة الحكم بمصادرة الأشياء التي استعملت في تنفيذ الجريمة، ولا يجوز الحكم بذلك في الجنحة أو المخالفة الا بنص قانوني صريح.

هـ-حل الشخص الاعتباري: يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري منعه من ممارسة نشاطه سواء كان ذلك باسمه الأصلي، أو باسم آخر، ويترتب على ذلك تصفية أمواله.

و-نشر الحكم: أجازت المادة 18 من قانون العقوبات للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم كله أو مستخرج منه في جريدة يومية وطنية أو أكثر أو بتعليقه في الأماكن التي يبينها، وذلك تحت نفقة المحكوم عليه، بحيث لا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا.

لقد نص المشرع الضريبي على تطبيق العقوبات التكميلية في جريمة الغش الضريبي ويتبين ذلك من خلال الفقرة السادسة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والتي نصت على: "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه"¹

نصت المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة على: "تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبة جزائية أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي يعينها ويعلق في الأماكن التي تعينها والكل على نفقة المحكوم عليه"، ونص المشرع في قانون التسجيل على لصق ونشر القرار كعقوبة تكميلية، حيث نصت الفقرة الثانية من قانون التسجيل على أن: "...لصق ونشر القرار يؤمر بهما في حالة العود..."

ونصت المادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال على: "يمكن للمحكمة أن تأمر بالنسبة للمخالفات المصحوبة بعقوبات جزائية بنشر الحكم كاملاً أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وتعليقه في الأماكن التي تحددها على نفقة المحكوم عليه"

وورد في الفقرة السادسة من قانون الطابع على: "فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كلياً أو باختصار في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تشير إليها ويتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه"²

ثانياً: العقوبات الجبائية

رتب المشرع عقوبات جبائية مختلفة تتمثل في الغرامة الجبائية والمصادرة

1- الغرامة الجبائية:

تطبق الغرامة الجبائية على المكلف في حالة ارتكابه لجريمة الغش الضريبي، الأمر الذي أكدته المشرع في القوانين الضريبية.

¹ الفقرة السادسة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة والمتممة بموجب قانون رقم 02-12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، معدلة بموجب قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

² بولجة نادية، النظام القانوني للغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، السنة الجامعية 2015-2016، ص ص 155، 152.

أ- الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

نصت الفقرة الأولى من المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه يجب على المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة على أرباح الشركات وللضريبة على الدخل الاجمالي أن يصرح خلال الثلاثين يوم الأولى من بداية نشاطه أمام مفتشية الضرائب المباشرة التابعة لها، وفي حالة امتناعه عن ذلك يعاقب بغرامة جبائية تقدر بقيمة 30000 دج، ويعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة ثبوت قيام المكلف بأعمال تدليسية والتي تتمثل في مبلغ مالي يزداد على نسبة المبلغ الذي تملص منه المكلف في نفس السنة.

ب- الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة:

نصت المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن كل مخالفة للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة يعاقب عليها بعقوبات ثابتة، يقدر حدها الأدنى بمبلغ 5000 دج وحدها الأعلى 25000 دج، في حين قدرت المادة 524 منه العقوبات النسبية بضعف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن 50000 دج.

ج- الغرامات الجبائية في قانون الطابع والرسم على رقم الأعمال:

وردت الغرامات الجبائية المترتبة عن جريمة الغش الضريبي دون تحديد مقدارها في الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل حيث نصت على: "يحدد الحكم أو قرار الادانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية"، كما نصت الفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع على: "يحدد الحكم أو قرار الادانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية"، ونصت المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال على تطبيق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق في حالة استعمال المكلف لطرق تدليسية للتملص من الضريبة.

2- المصادرة:

يقصد بالمصادرة "نزع ملكية المال جبرا عن صاحبه بدون مقابل، وإضافته إلى ملك الدولة، وعرفتها محكمة النقض المصرية بأنها اجراء الغرض منه تمليك الدولة أشياء مضبوطة ذات صلة بجريمة قهرا عن صاحبها وبغير مقابل"، وقد عرفها المشرع الجزائري في قانون العقوبات في الفقرة الأولى من المادة 15 بأنها: "الأيلولة النهائية لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء".

حددت المادة 16 من قانون العقوبات الأشياء محل المصادرة، والتي تتمثل أساسا في كل الأشياء التي يعتبر القانون بأن صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يشكل جريمة.

ولقد نص المشرع الجزائري في المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة على عقوبة المصادرة في حالة مخالفة أحكام هذه المادة، حيث يتم مصادرة الأشياء التي استعملت في عملية التزوير، والأوعية، والأواني، والآليات غير المصرح بها أو حيازة أجهزة بشكل غير قانوني بخلاف القوانين الضريبية الأخرى (الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال والطابع والتسجيل) التي لم تنطرق لعقوبة المصادرة بشكل صريح أو ضمني.

يشترط الحكم بالمصادرة أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلا وقت صدور الحكم، فلا يجوز الحكم بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقا، وتتم المصادرة في حالة الحكم على جنحة أو مخالفة بناء على نص قانوني صريح، ولا تكون الأشياء المملوكة للغير محل للمصادرة، الا في الحالة التي يأمر بها كتدبير من تدابير الأمن بنص قانوني صريح، حسب الفقرة الثالثة من المادة 25 من قانون العقوبات. تعتبر المصادرة عقوبة عينية يتم من خلالها نقل ملكية الأشياء المصادرة الى الدولة بخلاف الغرامة التي تدفع نقدا، وتكون الغرامة عقوبة أصلية أو تكميلية، وتأخذ المصادرة وصف العقوبة التكميلية دائما، وتعتبر الغرامة عقوبة في كل الحالات.¹

الفرع الثاني: العقوبات المقررة للشخص المعنوي

ان المشرع الجزائري قد نص المشرع الجزائري صراحة عن قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، بموجب نص المادة 2/51 مكرر من قانون العقوبات والتي تنص: "باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين..."

كما أورد المشرع الجزائري مجموعة من العقوبات تضمنتها المادتين 18 مكرر و18 مكرر 1 من القانون رقم: 15/04 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004، حيث نصت المادة 18 مكرر على ما يلي: "العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح هي:

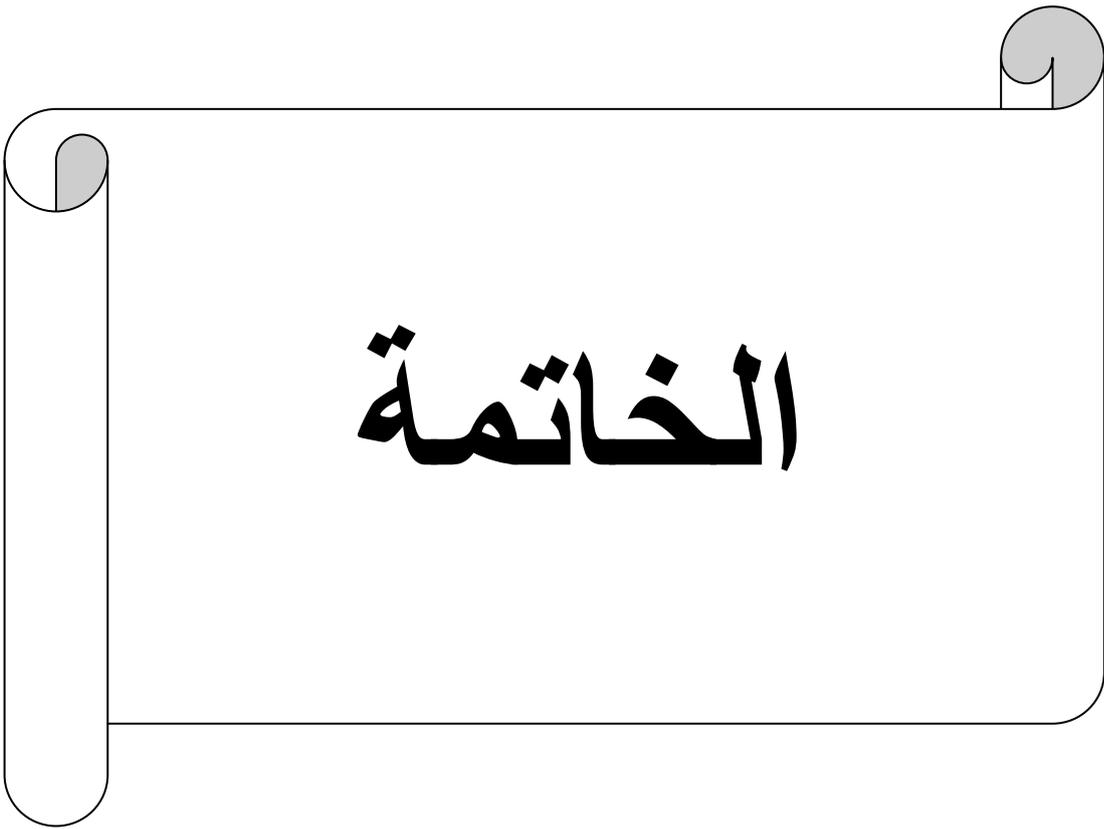
- 1- الغرامة التي تساوي من مرة (1) الى خمس مرات (5) الحد الأقصى للغرامة المقرر للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة.
- 2- واحدة أو أكثر من العقوبات الآتية:
- حل الشخص المعنوي.
- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

¹ بولجة نادية، النظام القانوني للغش الضريبي، مرجع سابق، ص 159، 162.

- الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز الخمس سنوات.
- المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر نهائيا أو لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.
- مصادرة الشيء الذي استعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها.
- نشر وتعليق حكم الإدانة.
- الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات وتنصب الحراسة على عدم ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبةه.¹
- ولقد حدد المشرع الضريبي العقوبات المقررة للشخص المعنوي من خلال الفقرة التاسعة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي نصت على: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الملحقه ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة. ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير، بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها".
- ولقد أقر المشرع أن العقوبات السالبة للحرية تكون في حق المتصرفين والممثلين القانونيين للشخص المعنوي، بينما تكون الغرامات الجزائية في حق الشخص المعنوي وفي نفس الوقت ضد المتصرفين والممثلين القانونيين لذلك الشخص المعنوي، ويشمل هذا المبدأ أيضا الغرامات الجبائية التي تفرضها الإدارة بشكل مستقل عن القاضي الجزائي وفقا للسلطات الممنوحة لها بموجب القوانين الضريبية.
- ولقد أقر المشرع في المادة الضريبية من خلال الفقرة 07 من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مبدأ دفع الأشخاص والشركات المحكوم عليهم في نفس الجنحة العقوبات المالية الصادرة في حقهم بالتضامن. ونعتقد أن مفهوم العقوبات المالية الذي اعتمده المشرع يشمل الغرامات المالية الصادرة عن القاضي الجزائي بحكم أنها تدخل في نطاق العقوبات الجزائية، والغرامات المالية المفروضة من قبل الإدارة الجبائية المتمثلة في غرامات الوعاء الضريبي باعتبارها عقوبات ادارية.²

¹ ابن الشيخ نور الدين ودراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية المجلد 02 العدد 03، السنة 2021، ص28.

² بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، مرجع سابق، ص ص100،99.



الخاتمة

نخلص في الأخير للقول إن جريمة الغش الضريبي كانت ولا تزال تثير الكثير من التحديات، خاصة فيما يتعلق بتنفيذ السياسة المالية للدولة، فلقد أصبحت ظاهرة متعددة الأشكال والمظاهر وبدأت تأخذ أبعادا خطيرة وصلت إلى الإخلال بالنظام العام وأصبحت تشكل خطرا على الخزينة العمومية والحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن النظام الجبائي يعمل على مكافحتها للتقليل من حدتها وتجنب آثارها.

ولقد تبين من خلال هذه الدراسة أن النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي أظهر رغبة المشرع الجزائري في التوفيق بين المصلحة العامة المتمثلة في استرجاع أموال الغش الضريبي وبين المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة من خلال ضمان مختلف حقوقه سواء خلال إجراءات التحقيق أو المحاكمة.

لكن المشرع الضريبي لم يعط تعريفا صريحا لجريمة الغش الضريبي بل انه اكتفى بذكر بعض الطرق الاحتمالية التي يعتمدها المكلف للتملص من الضريبة على سبيل المثال مع تكرارها في القوانين الضريبية المختلفة ما يظهر تأثيره بالمشرع الفرنسي، وعليه يشترط لقيام جريمة الغش الضريبي توفر الأركان القانونية والمتمثلة أولا في الركن الشرعي الذي يستمد أساسه من مختلف النصوص الضريبية والقوانين الأخرى المرتبطة بها بالإضافة للاتفاقيات الجبائية الدولية التي تهدف لمكافحة التهرب والازدواج الضريبي الدولي، مع خاصية التفويض التشريعي في مجال الأعمال فمبدأ المشروعية قد عرف الخروج عن المبادئ العامة المتعلقة بالاختصاص الأصيل للسلطة التشريعية في وضع النص الجزائي بتدخل السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية في تحديد الوعاء الضريبي وإجراءات التحصيل الضريبي ومنح الإدارة الضريبية صلاحية التحقيق ومعاينة المخالفات الجبائية وتسليط الغرامات المالية، وثانيا الركن المادي المتمثل في استعمال الطرق الاحتمالية التي مفادها إيقاع إدارة الضرائب في الغلط للتملص كليا أو جزئيا من الضريبة والتي لم يقدر المشرع على حصر هذه الطرق. وثالثا في الركن المعنوي الذي يتطلب قصد عام يقضي بعلم الجاني بالتحايل الذي يؤدي للتملص من أداء الضريبة وقصد جنائي خاص باتجاه نية الجاني للتلصص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

أما بالنسبة للأحكام الإجرائية فقد منح المشرع الضريبي سلطات واسعة للإدارة الجبائية سواء في مجال البحث والتحري أو التحقيق بالنسبة لهذه الجرائم لإلزام أعوان إدارة الضرائب بالمسائل التقنية والحسابية المرتبطة بالضرائب، كما أن المشرع الجبائي قيد تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بتقديم شكوى من الإدارة الضريبية وهذا ما يفتح المجال واسعا لتعسف الإدارة الضريبية في استعمال هذا الحق، كم أن انقضاء الدعوى العمومية لا يتم إلا بناء على سحب الشكوى بغض النظر عن الحالات العامة وبالتالي تضيق سلطة النيابة العامة على حساب سلطة الإدارة الجبائية، ما يعني تغليب المصلحة

الاقتصادية في هذا النوع من الجرائم، كما أن المشرع من خلال التعديلات في قوانين المالية، بدأ يتجه الى تخفيف المتابعات الجزائية وفتح المجال للصالح وهذا يدل على فشل الردع الجزائي في منع الغش الضريبي وحاجة الدولة للحفاظ على مناصب الشغل والاستثمار وتشجيعه.

أما في مسألة الأحكام الخاصة بالمسؤولية الجزائية والمساهمة الجزائية وأحكام الشروع، فلا يزال المشرع الجبائي متأثراً فيها بالقواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات، كما قام المشرع الضريبي بتجريم واقعة الغش الضريبي وأقر لها عقوبات جزائية وأخرى جبائية بالنسبة للشخص الطبيعي والمعنوي المكلف بها، وما يميز نظام الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي ازدواجية العقوبات لقمعها والتي تتمثل في العقوبات الإدارية التي تفرضها الإدارة الجبائية المتمثلة في غرامات، وعقوبات جزائية أصلية وتكميلية بموجب مختلف نصوص قوانين الضرائب وكذا بموجب قانون العقوبات، فقد تماشى المشرع مع السياسة العقابية الحديثة الرامية الى رفع الوصف الجنائي عن الجرائم الاقتصادية ما دفعه من خلال أحكام قانون المالية لسنة 2012 من خلال المادة 13 منه لتعديل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، فقد تخلى عن العقوبات ذات الطابع الجنائي بالنسبة للتملص ومحاولة التملص بتكليفها على أنها جنحة مع الاحتفاظ بمبدأ التدرج في العقوبة وفقاً للمبلغ المتملص منه مع منح القاضي الجزائي السلطة التقديرية الواسعة في الاختيار بين العقوبة السالبة للحرية وعقوبة الغرامة الجزائية والاكتفاء بعقوبة واحدة.

إن المستقرى لأراء الفقهاء والباحثين بالنسبة لهذه الجريمة يلاحظ أن جريمة الغش الضريبي هي تعبير عن وجود خلل بين المواطن والدولة، حيث أن النصوص القانونية أصبحت غير كافية للحد منها، فالاستبداد الضريبي يعد بمثابة ضغط على المكلف ومآله المزيد من التملص من دفع الضريبة ما يؤثر على الاقتصاد الوطني

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. أحمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص، الجرائم الضريبية والنقدية، مكتبة النهضة المصرية، الطبعة الثالثة 1990
2. أمال عثمان، شرح قانون الإجراءات الجزائية، مطابع الهيئة المصرية للكتاب، مصر، 1991
3. بن شيخ لحسن، مبادئ القانون الجزائري العام، دار هومة، الجزائر، 2002
4. بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، دار هومة، ط10، 2011
5. بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة السابعة عشرة، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2014.
6. سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003
7. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، 2012.
8. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجنائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر 2011
9. محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الاحكام العامة والاجراءات الجنائية، الجزء الأول، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الثانية
10. منتصر سعيد حمودة، الجرائم الاقتصادية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2010
11. ياسر حسين بهنس الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، 2015.

ثانياً: الرسائل والمذكرات الجامعية

1- رسائل الدكتوراه:

1. بطوش صورية، واقع الاقتصاد غير الرسمي في المجتمع الجزائري، رسالة لنيل دكتوراه في علم الاجتماع، جامعة الجزائر 2 أبو القاسم سعد الله، 2018.
2. بن قري سفيان، إزالة تجريم قانون الأعمال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2019.
3. بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، فرع القانون الجزائري الجنائي، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس.
4. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013.

5. واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجا، رسالة دكتوراه تخصص قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان.

6. وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجنائية، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010.

2-المذكرات الجامعية:

1. أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجنائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013.

2. بدري جمال، عملية الرقابة الجنائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة من أجل الحصول على شهادة ماجيستير في الحقوق، جامعة الجزائر رقم 01، كلية الحقوق، السنة الجامعية 2008-2009

3. بولجة نادية، النظام القانوني للغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، السنة الجامعية 2015-2016

4. رحال نصار، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات خاصة الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة نيل شهادة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2007

5. قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة 2008

6. كشاوي الياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني-حالة الجزائر- مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2008-2009

7. يحيوي نصيرة، دراسة حول التهرب والغش الضريبي-حالة الجزائر-مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997-1998

ثالثاً: المقالات

1. اسعد شوقي فتح الله-حسن عبد الرحمن ناصر، بحث في التهرب الضريبي والبعد الاجتماعي، مجلة المال والتجارة، العدد 391، 2001
2. آيت الغازي فاطمة، المخالفات الجمركية في إطار الشركات التجارية، مجلة الفقه والقانون، العدد الرابع، المغرب، فيفري 2013
3. بلقاضي عبد الحفيظ، "التدخل الجنائي بين التقييد بالحد الأدنى والمد التوسعي الشامل"، القانون الجنائي المعاصر والتغيير في النموذج الارشادي، مجلة القصر عدد 10، المغرب جانفي 2005
4. بولجة نادية، حسين نواره، الحماية الجزائرية للأمن الاقتصادي من الغش الضريبي، المجلة الاكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12، العدد 3، سنة 2021
5. بن الشيخ نور الدين ودراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية المجلد 02 العدد 03، السنة 2021
6. حسين حزام بدر، معالجة التهرب الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 13 سنة 1982 المعدل، المجلة المستتصرية للدراسات العربية والدولية، العدد 71
7. خضراوي الهادي-سعيداني محمد سعيداني، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الجبائي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 02، جوان 2015، تصدر عن كلية الحقوق، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر
8. سامي احمد غنيم نظرية الدعوى الجنائية الضريبية وفقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005، بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس عشر، الازمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، لسنة 2010.
9. سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، عدد 17، مارس 2014، المغرب.
10. عمار معاشو، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 02، سنة 2009، تصدر عن كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر.
11. فنيش كمال، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص الغش الضريبي والتهرب الجمركي، 13 و14 نوفمبر 2007.

12. مجدي محمد علي الخولي، بطلان تحريك الدعوى العمومية الجنائية في جرائم التهرب الضريبي لمخالفتها لنصوص قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، مجلة المال والتجارة، عدد 494، سنة 2010، مصر.

13. مجدي محمد علي الخولي، بطلان تحريك الدعوى العمومية الجنائية في جرائم التهرب الضريبي لمخالفتها لنصوص قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، مجلة المال والتجارة، عدد 494، سنة 2010 مصر.

14. محمد بودالي، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي الياصب، سيدي بلعباس، العدد 05

15. محمد تلاوي صيام، بحث في التهرب من الضرائب على الدخل، نشرة جمعية الضرائب المصرية، عدد 48، مجلد 12، سنة 2002، مصر.

16. نظام جبار طالب، نظرات في مزايا التسوية الضريبية-دراسة قانونية-، مجلة مركز دراسات الكوفة، عدد 04، سنة 2011، العراق.

رابعاً: المداخلات

1. سامي احمد غنيم نظرية الدعوى الجنائية الضريبية وفقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005، بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس عشر، الازمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، لسنة 2010

خامساً: النصوص القانونية

1-الداستاتير

1. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 1996، المنشور بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996، المتضمن نشر التعديل الدستوري. جريدة رسمية عدد 76 صادر بتاريخ 08 ديسمبر 1996 معدل ومتمم.

2-الاتفاقيات الدولية

1. مرسوم رئاسي رقم 15-337 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والمملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأسمال، ج ر عدد 01 الصادرة في 6 يناير 2015.

2. مرسوم رئاسي رقم 15-336 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقادي الازدواج الضريبي، وتجنب الغش والتهرب الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، ج ر عدد 70 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2015.

3-النصوص التشريعية

1. قانون رقم 02-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية عدد 79، الصادر في 23 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.

2. أمر 66-156 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية عدد 49، صادر في 11 جوان 1966، المعدل والمتمم.

3. أمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية عدد 101، الصادر في 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.

4. أمر 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية 102، صادر في 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.

5. أمر 76-102 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية 102، صادر في 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.

6. أمر 76-103 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية عدد 70، صادر في 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

7. أمر 76-104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية عدد 70، صادر في 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

8. أمر 76-105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية عدد 70 الصادر في 1976، المعدل والمتمم.

9. أمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، الجريدة الرسمية عدد 48، صادر في 10 جوان 1966، المعدل والمتمم.

سادسا: الأحكام القضائية

1. قرار المحكمة العليا، ملف رقم 599126 بتاريخ 2009/01/22، قرار منشور، مجلة المحكمة العليا، عدد 01، 2010، ملحق رقم 01.

2. قرار صادر عن المحكمة العليا، ملف رقم 543636 قرار مؤرخ في 2008/07/23، قضية (ف)،
(ع) ضد النيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، سنة 2008.
3. قرار المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات الصادر بتاريخ 2008/08/31، ملف رقم 430229،
قرار منشور من وزارة العدل، الملحق رقم 02.
4. قرار المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات الصادر بتاريخ 2005/10/23، قرار منشور، ملف رقم
297983.

المراجع باللغة الفرنسية

1. A. Ghanes et autres, commission relation de travail, « le secteur informel-
illusions et réalités », CNES, 2003.
2. C.MAURO, dépenalisation de la vie des affaires etresponsabilité pénale des
personnes morales–element de droit comparé, RRSDC, ed PUF.
1. G. GUIDICELLI–DELAGE, droit pénal des affaires, 5éd, DALLOZ,
paris2003.
3. G–NOTTE, la dépenalisation de la vie des affaires (rapport couloun),
n°12,20 mars,2008, éd Lexis Nexis, Paris.
2. MICHELS Olivier, JACQUES Elodie, principe de droit pénal, 3eme
édition, Bruxelles, 2015.
3. Paul marie GAUDEMET, précis de finances publique, TOM 2, Edition
Montchrestien, paris, France, 1970.
4. PICHARD Isabelle, ALBA Gautier, laprise en conte du droit étranger en droit
fiscal, revue de fiscalité de l’entreprise n=°4, paris 2014.
5. Rapport de l’union européenne, lutte contre lérasion fiscale au niveau
européen, un bilan en demi–teinte 15novembre2016.



فهرس الموضوعات

الصفحة	العناوين
	الاهداء
	الشكر
أ	المقدمة
04	الفصل الاول: الطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي
04	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي
04	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي
04	الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي
10	الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي وصوره
13	المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي
14	المطلب الأول: الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي
14	الفرع الأول: مضمون مبدأ شرعية جريمة الغش الضريبي
19	الفرع الثاني: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي
23	المطلب الثاني: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي
23	الفرع الأول: خصوصية الركن المادي في جريمة الغش الضريبي
24	الفرع الثاني: استعمال الطرق الاحتيالية كسلوك اجرامي في جريمة الغش الضريبي
33	المطلب الثالث: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي
33	الفرع الأول: القصد الجنائي العام
34	الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص
36	الفصل الثاني: قمع جريمة الغش

36	المبحث الأول: اثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي
36	المطلب الأول: الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي
36	الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة وقانون التسجيل
37	الفرع الثاني: الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع
38	الفرع الثالث: الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الاعمال
38	المطلب الثاني: وسائل البحث والتحري عن جريمة الغش الضريبي
39	الفرع الأول: البحث عن الغش الضريبي عن طريق مراقبة التصريحات:
40	الفرع الثاني: البحث عن الغش الضريبي بواسطة اجراء التحقيق المحاسبي
42	الفرع الثالث: البحث عن الغش الضريبي من خلال اجراء التحقيق المعمق (vasfe)
42	الفرع الرابع: البحث عن الغش بواسطة إجراءات التلبس الجبائية
43	الفرع الخامس: تطبيق المعاينة وتحرير المحاضر
46	الفرع السادس: القوة الثبوتية لمحاضر أعوان ادارة الضرائب
49	المطلب الثالث: القواعد الخاصة بتحريك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي
49	الفرع الأول: الشكوى إجراء جوهري لتحريك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي
51	الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي
56	المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية والعقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي
56	المطلب الأول: المسؤولية الجزائية

56	الفرع الأول: الفاعل الأصلي والفاعل المساعد
61	المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي
62	الفرع الأول: العقوبات المقررة للأشخاص الطبيعية
68	الفرع الثاني: العقوبات المقررة للشخص المعنوي
71	الخاتمة
74	قائمة المراجع
81	فهرس الموضوعات