جامعة العربي التبسي تبسة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية

بعنوان

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إعداد الطالب(ة):
ريان عايش

إشراف الأستاذة:
د. شريفة خالدي

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ	الرتبة العلمية	الصفة
فهيم بوجوراف	أستاذ محاضر-ب	رئيسا
شريفة خالدي	أستاذ محاضر-أ	مشرفا
زينب خالدي	أستاذ محاضر-ب	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

جامعة العربي التبسي تبسة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية

بعنوان

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إعداد الطالب(ة):
ريان عايش

إشراف الأستاذة:
د. شريفة خالدي

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ	الرتبة العلمية	الصفة
فهيم بوجوراف	أستاذ محاضر-ب	رئيسا
شريفة خالدي	أستاذ محاضر-أ	مشرفا
زينب خالدي	أستاذ محاضر-ب	مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

Ministry of Higher Education and Scientific Research

University of Echahid Cheikh Larbi Tebessi

Faculty of Law and Political Science

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي

كلية الحقوق والعلوم السياسية

إذن بالإيداع

السنة الجامعية : 2024 / 2025

الكلية: كلية الحقوق والعلوم السياسية القسم: خاص/ الحقوق

1/بيانات التعريف بالمشرف:

الاسم: شريفة اللقب: خالدي الرتبة العلمية: أستاذ محاضر "أ"

العنوان الإلكتروني المهني: cherifa.khaldi@univ-tebessa.dz

2/معلومات خاصة بطالب / الطالبين

الاسم: ريان اللقب: عايش تاريخ ومكان الازدياد: 2001/04/10 تبسة

البريد الالكتروني : aiche.rayene38@gmail.com

الاسم: / اللقب: / تاريخ ومكان الازدياد: /

البريد الالكتروني : /

3/معلومات حول مذكرة الماستر

عنوان المذكرة: جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

القسم: الحقوق التخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية

بعد الاطلاع على المذكرة والتأكد من استيفائها لكل الشروط الشكلية والموضوعية أرخص للطالب/ الطلبة، المذكور/ المذكورون أعلاه استكمال إجراءات الإدارية لإيداع المذكرة،

التاريخ: 2025/06/26

توقيع المشرف

Ministry of Higher Education and Scientific Research
University of Echahid Cheikh Larbi Tebessi
Faculty of Law and Political Science

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي
كلية الحقوق والعلوم السياسية

التزام بقواعد النزاهة والأمانة العلمية

(ملحق القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 2016/07/28 المتعلق بالوقاية ومحاربة السرقة العلمية)

أنا الموقع أدناه / نحن الموقعين أدناه

الطالب ..... جابي يسين .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم : 110010364013690 والصادرة بتاريخ : 2024/11/04

المسجّل(ة) بكلية : الحقوق والعلوم السياسية قسم : الحقوق

الطالب ..... / .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم : ..... / ..... والصادرة بتاريخ : ..... / .....

المسجّل(ة) بكلية : ..... / ..... قسم : ..... / .....

والمكلف بإنجاز أعمال مشروع مذكرة الماستر

عنوانها : جريمة التحرش الجنسي في التشريع الجزائري .....

.....

أصرح / نصرح بشرفي / بشرفنا الالتزام بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية النزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

حرر بتبسة التاريخ 26/05/2025

إمضاء الطالب

إمضاء الطالب

الكلية لا تتحمل أي
مسؤولية عما يرد في هذه
المذكرة من آراء


بسم الله الرحمن الرحيم



وَلَا تَأْكُلُوٓاْ أَمْوَٰلَكُم بَيْنَكُم بِٱلْبَٰطِلِ وَتُدْلُواْ بِهَآ
إِلَى ٱلْحُكَّامِ لِتَأْكُلُواْ فَرِيقًا مِّنْ أَمْوَٰلِ ٱلنَّاسِ بِٱلْإِثْمِ
وَأَنتُمْ تَعْلَمُونَ

(سورة البقرة الآية 188)

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبفضله يُنال التوفيق والسداد.

إنه لمن دواعي الفخر والامتنان أن أتوجه بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة "خالدي شريفة"، التي قبلت الاشراف على هذه المذكرة وأنارت لي طريق البحث العلمي والتي لم تدخر أي جهد في سبيل مساعدتي.

كما أتقدّم بخالص الشكر والامتنان إلى أعضاء لجنة المناقشة: الأستاذ "بوجوراف فهيم" والأستاذة "خالدي زينب"، على تفضّلهم بقبول مناقشة هذا البحث، وعلى ما قدموه من ملاحظات قيّمة وتصويبات منهجية أسهمت في تجويده.

ولا يفوتني أن أعبّر عن شكري العميق لكل الأساتذة الذين ساهموا في تكويني، وبذلوا جهودًا جليلة من أجل تمكيني من اكتساب العلم والمعرفة خلال مسيرتي الجامعية.

كما أتقدم بالشكر الى كل اسرة كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي تبسة.

الإهـــــداء

مهما كتبت من عبارات لن أجد أصدق من قوله تعالى:

{يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ}

فالحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، ها قد طُويت صفحة من صفحات الحياة من ليال سهرت، أيام مضت بين تعب وأمل وجهد واجتهاد.

لا شيء يضاهي فرحة التخرج فهي من أجمل اللحظات التي تمر بحياتنا، أهدي بكل حب تخرجي إلى نفسي العظيمة التي قالت أنا لها سأنالها، وأخيرا ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجي أقطف ثمار تعبي أرفع قبعتي بكل فخر.

إلى روح غالية فارقتني و أنا لازلت متعلقة بها إلى روح انتزعت من روحي، إلى روح فجعتني برحيلها، إلى بسمة وضحكة لا تغيب عن البال بقيت مخلدة في قلبي حتى بعد أن أبعدتنا الأماكن وضمك التراب، دمت بنعيم ربي حتى نلتقي، تخرجت يااا أبي وتمنيتك بين الحضور، هذا النجاح هو جزء من ميراثك في قلبي، جزء من تعبك أهديه إليك لعله يكون دعاء آخر يرفع باسمك إلى السماء، رحمك الله يا قطعة من قلبي وجعلني ذكرى طيبة لك بعد مماتك.

إلى أمي يا من جعلك الله سببا في وجودي، وسندا في حياتي، دعائك كان حصني ورضاك كان طريقي، وحبك كان نوري، إلى من ارشدتني ورافقتني في كل مشاوير حياتي ولا تزال تفعل إلى الآن، اللهم احفظها وارزقها الشفاء والعافية، أمي الحبيبة أسأل الله أن يجازيك عني خير الجزاء وأن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتك.

لإخوتي الذين كانوا النور حين تعتم الدروب، ولأساتذتي ومشرفتي والأحبة أجمعين، وكل من كان له أثر في رحلتي، شكرا أنكم كنتم النور الذي نقتدي به.

سيبقى القانون لباسنا والميزان شعارنا

"عايش ريان"

قائمة المختصرات

- ج.ر: الجريدة الرسمية.
- ق.إ.ج: قانون إجراءات جبائية.
- ق.ع: قانون العقوبات.
- ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير مباشرة.
- ق.ر.ع.ر.أ: قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- ق.ت: قانون التسجيل.
- ق.ط: قانون الطابع.
- ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- د.ط: دون طبعة.
- د.س.ن: دون سنة نشر.
- د.ب.ن: دون بلد نشر.
- ع: عدد.
- دج: دينار جزائري.
- ص: صفحة.

مقدمة

تُعدّ التنمية الاقتصادية والاجتماعية من أولويات دول العالم الثالث، باعتبارها حجر الأساس لأي انطلاقة تنموية شاملة تهدف إلى تحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي، ومن هذا المنطلق، سعت هذه الدول إلى تبني جملة من السياسات الاقتصادية الرامية إلى دعم مسار التنمية، وكانت من أبرزها السياسة الجبائية، بالنظر إلى أهمية الضريبة كمورد دائم ومستقر لتمويل خزينة الدولة، بخلاف بعض الموارد الأخرى، على غرار الإيرادات البترولية التي تتسم بعدم الاستقرار، نظراً لتذبذب أسعار السوق وتقلبات الطلب العالمي، فضلاً عن القروض العامة التي غالباً ما ترتبط بشروط مجحفة تمس بسيادة الدولة واستقلالها المالي.

ورغم التطور الذي عرفه النظام الجبائي في ظل الفكر المالي المعاصر، إلا أن هذا الأخير لا يزال يواجه تحديات كبيرة، من أبرزها تفشي ممارسات الإخلال بالالتزام الضريبي، وعلى رأسها الغش الضريبي، الذي يُعد من بين الظواهر الاقتصادية السلبية الأكثر انتشاراً، لما له من آثار مباشرة على تقليص الإيرادات العمومية، مما يؤثر على قدرة الدولة في أداء وظائفها الاقتصادية والاجتماعية.

وفي السياق ذاته، لم تكن الجزائر بمنأى عن هذه الظاهرة، حيث شهدت اتساعاً ملحوظاً في حجم الغش الضريبي، بفعل جملة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية، الأمر الذي دفع الدولة إلى تكثيف جهودها للحد من هذه الممارسات، من خلال تعزيز المنظومة القانونية والرقابية ذات الصلة، غير أنّ دراسة موضوع الغش الضريبي ليست بالأمر اليسير، نظراً لما يطرحه هذا المفهوم من إشكالات متعددة، أساسها الغموض الذي يحيط به نتيجة تعدد المصطلحات المستعملة للدلالة عليه، مثل التهرب الضريبي، والتجنب الضريبي، والمعارضة الجبائية، وغيرها، مما يجعل من الصعب ضبط تعريف دقيق ومحدد له.

اذ تتسم جريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري بتنظيم قانوني خاص، حيث تم توزيع أحكامها على عدة نصوص تشريعية، مما يُبرز طابعها المميز مقارنة بباقي الجرائم الاقتصادية، رغم أنها تُعدّ من الجرائم الماسة بالمال العام والتي تُهدد التوازن المالي للدولة.

تكتسي دراسة ظاهرة الغش الضريبي أهمية بالغة باعتبارها من الجرائم النوعية ذات التأثير الاقتصادي الكبير نظرا لضخامة المبالغ المتهرب منها، وحرمان الخزينة العامة منها، وكذا للاهتمام القضائي والإعلامي والسياسي بالظاهرة، التي تعد من أهم الجرائم في المجال الجبائي، وأكثرها انتشارا بين المكلفين بالضريبة، أما من الجانب القانوني من خلال محاولة الإحاطة بالطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي، ذلك بالوقوف على خصوصية تكييفها، وتحليل أركانها القانونية، إضافة إلى دراسة الآليات القانونية المعتمدة في مكافحتها، ومدى فعالية العقوبات المقررة في التشريع الجزائري لردع مرتكبيها والحد من تفشيها.

وتكمن أهداف دراسة الموضوع في الإحاطة بمختلف جوانب الدراسة ومحاولة الربط المنهجي بينها بما يخدم موضوع البحث ويعزز فهم الإشكالية المطروحة، وتسليط الضوء على أهم النقاط الجوهرية المرتبطة بالظاهرة المدروسة، قصد الوصول إلى إجابات علمية دقيقة للإشكالات المطروحة، إضافة إلى ضبط المفاهيم والمصطلحات القانونية ذات الصلة، بما يضمن تحديد إطار نظري ومنهجي واضح يوجّه مسار البحث بطريقة منهجية ومنظمة.

ومن خلال الاطلاع على رصيد البحث العلمي في هذا المجال، تبين وجود عدة دراسات سابقة تناولت موضوع الدراسة، نذكر منها :

- أوهيب بن سالمة ياقوت، جريمة الغش الضريبي (مذكرة ماجيستر).
- بن الشيخ نورالدين، دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري (مقال علمي).
- سيد أعمر محمد، جريمة الغش الجبائي (أطروحة دكتوراه).

في المقابل جاءت الدراسة الحالية لتركز على تحليل التعديلات التي طرأت على بعض المواد القانونية المتعلقة بالغش الضريبي، وذلك بموجب قانون المالية لسنة 2024، وهو ما يعد إضافة لم تتناولها الدراسات السابقة.

وقد كان وراء اختياري للموضوع دوافع متعددة، انقسمت بين ذاتية وأخرى موضوعية، فعلى المستوى الذاتي، تتمثل الدوافع في رغبتي في التعرف على مختلف الأساليب والمناورات التي يلجأ إليها المتهربون ضريبياً، إلى جانب الاهتمام لعلاقة المكلف بالإدارة الضريبية، خاصة ما يتعلق بتوظيف القواعد القانونية لضبط سلوكه وتحديد مسؤوليته في حال الإخلال بالتزاماته الجبائية، أما من الجانب الموضوعي، فيُعتبر الغش الضريبي من الظواهر المنتشرة في الميدان الجبائي، والتي تُشكل تهديداً مباشراً لمداخيل الدولة وتوازنها المالي، كما أن تدخل المشرع الجزائري لتنظيم هذه الجريمة عبر منظومة قانونية متكاملة يفتح المجال لدراسة تحليلية قانونية، خاصة في ظل التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية في تطبيق النصوص ومكافحة المناورات الاحتيالية.

وعليه فإن الإشكال الأساسي الذي يثيره هذا الموضوع يتمثل في التساؤل التالي:

كيف نظم المشرع الجزائري جريمة الغش الضريبي ضمن المنظومة القانونية الجبائية؟

وللإجابة على الإشكال المطروح تم اعتماد كلّ من المنهج التحليلي والمنهج الوصفي، إذ تم توظيف المنهج الوصفي لتسليط الضوء على معالم الموضوع محل الدراسة أ وابرازه من زوايا متعددة، بما يتيح ضبطه ومعالجته بالشكل المطلوب، في المقابل تم اللجوء الى المنهج التحليلي لإجراء دراسة معمقة لمختلف محاور

البحث، من خلال تحليل النصوص القانونية ذات الصلة، وجمع المادة العلمية وترتيبها وفق منهجية علمية دقيقة.

بالنسبة للصعوبات التي اعترضت مسار الدراسة، لعلّ أبرزها تعدد وتنوع المراجع القانونية والفقهية المتعلقة بالغش الضريبي، الأمر الذي تطلّب مجهوداً كبيراً في التمحيص والاختيار بين المعلومات المتوفرة، ومحاولة التركيز على ما يخدم خطة البحث دون الخروج عن الموضوع، كما تمثلت إحدى الصعوبات في التعديلات المتكررة التي طرأت على التشريع الجبائي الجزائري، مما استدعى متابعة دقيقة للنصوص القانونية الحديثة ومحاولة توظيفها بشكل دقيق في إطار تحليل الجريمة وآليات مكافحتها، إضافة إلى ذلك شكلت التعديلات المستمرة في القانون الجبائي تناقضاً بين المراجع القانونية المتوفرة والواقع العملي لتطبيق القوانين، الأمر الذي استوجب جهداً إضافياً في التوفيق بين النظرية القانونية والتطبيق العملي.

وللإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم الموضوع إلى فصلين رئيسيين، يتناول الفصل الأول المعنون بالطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي مبحثين، خصص المبحث الأول للإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي، بينما تطرق المبحث الثاني إلى الأركان العامة المكونة لها، أما الفصل الثاني فقد خُصص لدراسة الآليات القانونية لمكافحة جريمة الغش الضريبي، من خلال مبحثين يعالج الأول متابعة جريمة الغش الضريبي، في حين يتناول المبحث الثاني الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي، لينتهي البحث بخاتمة تتضمن ما توصلنا إليه من نتائج وتوصيات.

الفصل الأول
الطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي

المبحث الثاني: الأركان العامة لجريمة الغش الضريبي

يعتبر نظام الضريبة من أقدم النظم التي عرفها الإنسان، حيث لعبت دورًا محوريًا في الدراسات المالية عبر العصور، فهي لا تقتصر على كونها مصدرا رئيسيا للإيرادات العامة بل تسهم أيضا في توجيه سياسات الدولة وتمويل نفقاتها، ومع ذلك يسعى بعض المكلفين بالضريبة على التهرب منها باستخدام أساليب غير قانونية من بينها الغش الضريبي الذي يُعد رد فعل يهدف من خلاله المكلف إلى تقليل الضريبة المستحقة أو التهرب من دفعها كليًا، مما يؤدي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد والمجتمع.

وفي إطار هذا الفصل الذي يحمل عنوان الطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي سنتطرق إلى:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي.

المبحث الثاني: الأركان العامة لجريمة الغش الضريبي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي

يصعب تحديد مفهوم الغش الضريبي وضبطه بدقة، نظرًا لكونه مرتبطًا بعدة مصطلحات متداخلة، إضافة إلى تعدد الأساليب التي يلجأ إليها المكلفون للتهرب من الضريبة، سواء عبر ممارسات غير مشروعة مثل التدليس والاحتيال، أو من خلال وسائل أخرى تهدف إلى تقليل الالتزامات الضريبية، وقد أدى هذا التداخل إلى تباين الآراء حوله، مما جعله محل دراسة وتحليل من قبل الباحثين والمتخصصين.

وبناء على ذلك، سيتم في هذا المبحث تناول مفهوم جريمة الغش الضريبي في المطلب الأول، ثم دراسة الآثار المترتبة عن جريمة الغش الضريبي في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم جريمة الغش الضريبي

يلجأ المكلف أحيانًا إلى تجنب الضريبة بطرق متعددة، قد تشمل وسائل غير مشروعة كالتدليس والاحتيال، وهو ما يعرف بالغش الضريبي، ويعتبر هذا المفهوم واسعًا ومترابطًا مع العديد من المصطلحات ذات الصلة، مما يجعل تحديده وضبطه بدقة أمرًا معقدًا، كما أن الاختلاف في زوايا النظر إليه أدى إلى تباين الآراء بشأنه، مما يستلزم دراسة معمقة لتمييزه عن الممارسات الأخرى المرتبطة بالالتزامات الضريبية.

الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي وتمييزها عن جريمة التهرب الضريبي

أولاً: تعريف جريمة الغش الضريبي

1/ الغش الضريبي من الجانب الفقهي:

في الفقه الغربي: هناك العديد من التعريفات التي جاء بها الفقه الغربي للغش الضريبي منها:

– تعريف الفقيه لوسيان مال Lucien Mel عرفه بأنه "خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة وتخفيض وعائها"

– كما عرفه الفقيه كأميل روزي Camille rosier على أنه " يشمل كل الحركات والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والتدابير التي يلجأ إليها المكلف او الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات.[1]

في الفقه العربي: لقد أورد الفقه العربي عدة تعريفات نذكر منها ما يلي:

[1] مصطفى عوادي، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الجزائر،2011، ص 5.

– عرف الأستاذ محمد عباس محرزي الغش الضريبي بأنه: "تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون كأنها ممارسات غير مشروعة"[1]

– كما عرفه الأستاذ أحمد جامع بأنه " محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره".[2]

2/الغش الضريبي من الجانب التشريعي:

–حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: لقد نصت المادة 1/303على الغش الضريبي كما يلي: "كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسيه في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا"[3]

–حسب قانون الضرائب غير المباشرة: وتنص المادة 532 على طرق الغش الضريبي وهي كالآتي:" كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها"[4]

وتعد من قبيل الطرق الاحتيالية وفقا لنص المادة 533 نفس القانون ما يلي:

–الاخفاء أو محاولة الاخفاء من قبل شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.

–تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم الطلبات التي ترمي الى الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الاعفاء منها أو ارجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

---

[1] محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 5، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر،2008، ص170.

[2] مصطفى عوادي ورحال نصر، المرجع السابق، ص6.

[3] المادة 1/303 من الأمر رقم 76–101، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم.

[4] المادة 532من الأمر رقم76–104، مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم.

– **حسب قانون التسجيل:** نصت المادة 1/119 على أن الغش الجبائي" كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدليسيه".[1]

–**حسب قانون الرسوم على الأعمال:** يعد عملا تدليسيا حسب نص المادة 118 من هذا القانون:

–البيع بدون فاتورة.

– الاغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الاعمال او التصريح الناقص بهما عن قصد.[2]

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

ثانيا: تمييز جريمة الغش الضريبي عن جريمة التهرب الضريبي

يتمثل التهرب الضريبي في قيام المكلف بالضريبة باستغلال بعض الثغرات القانونية بهدف الإفلات من أداء الضريبة المفروضة عليه دون أن يكون في موضع مخالف للقانون، ومن جهة أخرى يمكن أن يحدث هذا النوع من التهرب من خلال تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وفي كلتا الحالتين يتحقق التهرب الضريبي لشخص ما عن طريق الامتناع عن التصرف الموجب للضريبة أو الامتناع عن الواقعة المنشئة لها كالتوقف الكلي أو الجزئي للمكلف عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك[3]، وعادة ما يتم التعبير عن التجنب المشروع بمصطلح التهرب الأمر الذي يؤدي الى الخلط بين المفهومين.

وبالرجوع لآراء الفقهاء يتضح الاختلاف بينهما، الفريق الأول المنظرين القانونيين يرون أن هناك فرق بين التهرب والغش الضريبي، حيث أن كل مخالفة صريحة للقانون الجبائي وعدم الامتثال له يعتبر غشا تدليسيا ضريبيا، بينما التهرب الضريبي يتم باستغلال المكلف للثغرات القانونية، بحيث لا يكون مسؤولا، لأن المسؤول على وجود هذا الفراغ أو الثغرة القانونية هو المشرع الجبائي الذي سمح بوجودهما، اما بالنسبة للفريق الثاني

[1] المادة 1/119 من الأمر رقم 76–105المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396الموافق 9 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم.

[2] المادة 118 من الأمر رقم 03–01، المؤرخ في 19 فيبراير 2003، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم.

[3] خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، عدد2، 2002، ص162.

المنظرين الاقتصاديين لا يفرقون بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي لأن كلاهما يؤثر سلبا على الحصيلة الجبائية و بالتالي على خزينة الدولة.[1]

الفرع الثاني: أنواع جريمة الغش الضريبي وصوره

أولا: أنواع جريمة الغش الضريبي

تختلف تقسيمات أنواع الغش الضريبي باختلاف الزاوية التي ينظر منها الى هذه الجريمة بحيث يمكن تقسيمه الى:

1/**من حيث طبيعته:** ينقسم الى غش ضريبي بسيط ومركب:

-**الغش الضريبي البسيط:** يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية أو التأخر في تقديمها نهائيا، فهو إذا كل تصرف أو اغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.[2]

-**الغش الضريبي المركب:** أو ما يعرف بالغش الموصوف أو المعقد يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقترن بأعمال تدليسيه أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي الى كشف غشه.

وتتمثل الأعمال التدلسية فيما يلي[3]:

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

-تقديم وثائق مزورة أو للاستناد عليها عند طلب الحصول اما على تخفيض أو خصم أو اعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة واما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات.

-القيام بتقييد أو اجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري.

-ممارسة نشاط غير قانوني لا يتوفر على محاسبة قانونية.

---

[1] رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 48.

[2] رحال نصر، المرجع السابق، ص43.

[3] المادة 2/193 من الأمر رقم 76-101، السابق الذكر.

2/من حيث الحيز الجغرافي: وينقسم الى:

الغش الضريبي الوطني: يجرى هذا النوع من الغش الضريبي داخل حدود بلد معين والمكلف يبقى في مواجهة السلطات الجبائية لبلده ويسعى الى ذلك التجار والشركات التي ليست لها وجود في الأسواق الخارجية وتبقى مقراتها وكذاك فروعها في الوطن مع التزامهم بتقديم التصريحات المتعلقة بأرباحهم.[1]

الغش الضريبي الدولي: يتمثل هذا النوع من الغش في تهريب الممول أمواله الى خارج البلد بطريقة غير مشروعة وذلك بإنشاء فروع اجنبية لنشاطه دون ذكرها في الإقرار الضريبي.[2]

ولفهم هذا النوع من الغش نشير الى الوسائل المعتمد فيه حيث تتجسد في لجوء المؤسسات الى التصريح بأرباح ضئيلة في الدول التي تمارس جباية عالية وتحويلها الى الدول ذات جباية ضعيفة او متوسطة.[3]

اذن مما سبق يتبين لنا أن الغش الضريبي الدولي يتمثل في قيام مؤسسات بنقل أرباحها من الدولة التي تم تحقيقها فيها نحو دولة أخرى يكون نظامها الضريبي أكثر مرونة، ويوفر تسهيلات أكبر وضرائب أقل، وذلك بهدف تقليص المبلغ المستحق للضريبة.

ثانيا: صور الغش الضريبي

تتمثل قوانين الضرائب صورا مختلفة لجريمة الغش الضريبي ومنها:

محاولة ارتكاب الغش، المشاركة مع الجاني، والعود في تكرار الجريمة والمعاودة عليها عدة مرات وسيتم توضيح ذلك بالتفصيل فيما يلي:

1/المحاولة: تعد محاولة ارتكاب جريمة الغش الضريبي والشروع فيها جريمة يعاقب عليها القانون، وفقا لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المذكورة سابقا، ويقصد بالمحاولة أن الممول في هذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتحضير لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة، ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء في الشروع في التنفيذ يؤدي مباشرة الى

---

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجيستر في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص12.

[2] عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، القاهرة، د س ن، ص26.

[3] أبو العربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر ،2013، ص51.

ارتكاب الجريمة اذا لم يتوقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة احدى طرق التدليس والاحتيال السالفة الذكر، سواء تحققت أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها[1]، ومثال ذلك، عندما يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي صحيح بإرادته، رغم أنه سبق زور دفاتره لإخفاء بعض المبالغ الخاصة للضريبة، وبعد ذلك يدفع الضريبة المستحقة في موعدها وفقا لتصريحه في هذه الحالة يكون قد شرع في ارتكاب الجريمة، لكنها لم تكتمل من الناحية المادية لأنه لم يتهرب فعليا من دفع الضريبة ومع ذلك يعاقب على الشروع في الغش الضريبي بنفس العقوبة المقررة للجريمة التامة لأن مجرد المحاولة يكفي لاعتبار الجريمة قائمة في القوانين الجنائية.[2]

2/الاشتراك: كل النصوص الجبائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولا مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، ولقد تم تعريف الشريك من خلال المادة 42 من ق.ع على أنه " يعتبر الشريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك".[3]

-كما حددت المادة 2/303 من ق ض.م.ر.م، وكذا المادة 120 من ق ت والمادة 1/35 من ق ط بعض الأعمال المادية يعتبر مرتكبيها في حكم الشريك وهي توسط شخص بصفة غير قانونية في الاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج أو قبض بصفة غير قانونية باسمه قسائم يملكها الغير[4]، كذلك تعتبر أعمال المشاركة من ساهم في اعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها وهذا ما نصت عليه المادة 1/306 من القانون السالف الذكر" يعاقب على المشاركة في اعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أهم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو المساعدة على مسكها لعدة زبائن ..."[5]

-من هذه النقطة سوف نبرز مدى المسؤولية الجنائية للمحاسبين والخبراء والمستشارين الجبائيين ودورهم في قيام جريمة الغش الضريبي، وذلك بالنظر لما جاءت به المادة 42 من ق.ع، فالمساعدة في المجال الجبائي

---

[1] اوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 36.

[2] رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-2014، ص89.

[3] المادة 42 من الأمر رقم 66-156المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، عدلت بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13 فبراير 1982، ج ر، ع7.

[4] اوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص37.

[5] المادة 1/306 من الأمر رقم76-101، السابق الذكر.

تعني المساعدة في الاحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باعتماد بيانات غير صحيحة في الاقرارات الضريبية وحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله وأن ارادته تتجه الى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة ومن أمثلة ذلك كأن يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة [1]، أو كأن يتفق شخص مع المكلف اصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه و يساعده على ذلك بأن يحررها و يقدمها إليه[2]، كما قد يحصل الاشتراك كأن يطلب المكلف من وكيل أعماله أو خبيره أو مستشاره الجبائي بجرد محتويات محله وحساباته لتقديم التصريحات اللازمة لمصلحة الضرائب فيحرر له هذا الوكيل بيانات مزورة يقدمها المكلف للإدارة الجبائية بعد علمه بهذا التزوير.

وكذلك الأمر في اعتماد إقرار أو أوراق ومستندات غير صحيحة من طرف المحاسب أو الخبير، حيث أن الاعتماد هنا يعتبر شرطا شكلي لصحة أو قبول هذه التصريحات فإذا وقع الاعتماد على البيانات غير صحيحة في الإقرار أو التصريح مع علم المحاسب بعدم صحتها، يعتبر هذا اشتراكا منه عن طرق المساعدة في ارتكاب الأفعال المتممة لجريمة التزوير في البيانات للتخلص من أداء الضريبة متى توافر لديه قصد مساعدة المكلف وتمكنه من التملص من دفع الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين.

ونشير الى أن القانون العام للضرائب في فرنسا يعاقب الخبير المحاسب القانوني في مساعدة المكلف على ارتكاب الغش الضريبي وقضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توافر قصد الغش لدى المحاسب لتقرير المسؤولية الجنائية.[3]

3/**العود:** عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 3/303 من ق.ض.م.ر.م بمهلة خمس سنوات، ومن اثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمس سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا، والتشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه، علاوة على مضاعفة العقوبة لجزائية والجبائية توجد عقوبات أخرى نذكر منها: المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة ...إلخ[4]

---

[1] الشوربجي البشرى، جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1972، ص269.

[2] نفس المرجع، ص270.

[3] الشوربجي البشرى، المرجع السابق، ص 271.

[4] رحال نصر، المرجع السابق، ص30.

الفرع الثالث: أسباب جريمة الغش الضريبي

يعد الغش الضريبي من الظواهر الاقتصادية السلبية التي تشهد تزايدا مستمرا، ارتباطا باتساع حجم النشاط الاقتصادي وارتفاع الكثافة السكانية، مما يترتب عنه آثار مالية وخيمة تنعكس سلبا على موارد الخزينة العمومية، من حرمانها من عائدات ضريبية هامة سنويا، وترجع هذه الظاهرة الى عدة أسباب يمكن عرضها فيما يلي:

1/الأسباب النفسية

تعد العوامل النفسية من بين العوامل الأساسية المؤثرة في مدى انتشار ظاهرة الغش الضريبي، اذ كلما ارتفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف كلما تضاءلت الرغبة والدافعية النفسية لارتكاب هذه الجريمة والعكس صحيح، حيث يؤدي انخفاض هذا الوعي إلى تعزيز المشاعر الكراهية تجاه الضريبة، وغياب الرادع الأخلاق الذي يفرضه الضمير الجماعي على مرتكبي هذا السلوك غير المشروع.

وفي هذا الإطار فإن أسباب الغش الضريبي ترجع في كثير من الأحيان إلى المكلف الضريبي ذاته، باعتبارها ناتجة عن اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية ومن أهمها:

أ-**ضعف المستوى الخلقي والوضعية السيئة للمكلف:** يعتبر العبء الضريبي المرتفع من العوامل المحفزة للأفراد على ارتكاب الغش الضريبي، حيث يرتبط هذا السلوك عكسيا مع الشعور بالانتماء الوطني والوعي بالمصلحة العامة، بالإضافة الى الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة، كما أن الوضع المالي للمكلف يؤثر بشكل كبير على دوافعه نحو الغش الضريبي، اذ تزداد ميول دافع الضرائب نحو الاحتيال كلما ارتفع العبء الضريبي وتدهورت وضعيته المالية.[1]

ب-**ضعف الوعي الضريبي:** ويقصد بالوعي الضريبي "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء"[2]

-وفي هذا المجال تشكل وسائل الاعلام والاتصال أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر ضعف هذا الأخير في المجتمع من أبرز أسباب الغش الضريبي بحيث نقص شعور الانفراد بواجبهم تجاه الدولة يدفعهم الى الغش الضريبي، وذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

---

[1] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د ط، دار موهة، الجزائر ،2003، ص155.

[2] محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الوهاب، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقات العملية، د ط، القاهرة ،1999، ص301.

-اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الدولة.

-يعتقد في بعض الأوساط الاجتماعية أن المتهرب الضريبي لا يعتبر مجرما بالمعنى التقليدي، وانما يُنظر اليه كشخص يستغل بذكاء الثغرات القانونية للحفاظ على ماله، خاصة وان الضرر الناتج عن سلوكه يمس الدولة كشخص معنوي دون الاضرار المباشر بالأفراد كما أظهر استطلاع للرأي اجري في فرنسا ان 4% من المستجوبين يرونه رجل الاعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، في حين عبّر 88% عن تفهمهم لتصرفه معتبرين انه لا يستحق عقوبة صارمة.[1]

-الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من اركان الإسلام.

-سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

كما يجدر الإشارة الى أن موقف المكلف من الضريبة يختلف حسب قناعته بعدالتها، فكلما اعتبرها منصفة كان أكثر قبولا لها، اما إذا رآها ظلما وتعسفا، فإنه يشعر بثقلها ويسعى الى التهرب منها.

2/**الأسباب الاقتصادية:** من الدوافع التي تؤدي الى الغش الضريبي وتساهم في تحديد موقفه من الضريبة هي الوضعية الاقتصادية للمكلف فكلما كان النفع الذي يعود عليه من التهرب كبيرا دفعه هذا الى محاولة الغش ويظهر ذلك في الازمات المالية التي تمر بها المشروعات التجارية والاقتصادية.

كذلك فإن الوضعية الاقتصادية العامة للدولة تلعب دورا في تفشي ظاهرة الغش الضريبي حيث أنه في فترات الأزمات تحاول الدولة تنظيم السوق وتغطية حاجيات ضرورية، وهذا التنظيم يخلق بالضرورة سوق موازية تجعل من المداخيل تفلت من كل مراقبة جبائية، مثال ذلك: ازمة البترول في الجزائر أدت الى ركود اقتصادي ومن هنا اهتمت السلطات العامة بالجباية.[2]

3/ **الأسباب الإدارية:** تعود من جهة الى الإدارة الضريبية التي تنوي طرح عملية طرح الضرائب والرسوم وما يشوب أعمالها أحيانا كثيرة من تجاوزات في تقدير المداخيل لقناعتها غير المبني على أسس دقيقة بأنه كون المكلفين لا يتقدمون بالتصاريح الصحيحة عن مداخيلهم، فيعتمد على الغش أو التهرب الضريبي.ومن جهة

[1] صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز العربي، بيروت، 1987، ص121.

[2] اوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص23.

ثانية فإن الأسباب الإدارية تعود أيضا الى الإدارة المالية المكلفة بالجباية والتحصيل رغم كل الوسائل التي وضعها القانون في ايدي موظفي الضرائب والإجراءات الكفيلة بعدم إضافة حقوق الخزينة.[1]

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن جريمة الغش الضريبي

إن الغش الضريبي من بين الظواهر التي تترك اثارا سلبية كبيرة على مختلف المستويات، حيث يؤدي بالدرجة الأولى الى تقليص الإيرادات المالية للدولة، مما ينعكس سلبا على ميزانية الخزينة العمومية ويحد من قدرتها على تمويل المشاريع التنموية كما أن هذه الظاهرة لا تقتصر آثارها على الجانب المالي فقط، بل تمتد لتشمل أيضا الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية مما يجعلها تشكل عائقا حقيقيا أمام تحقيق التنمية الشاملة في مختلف الدول مهما اختلفت درجة تطورها، ومن هذا المنطلق سنحاول في هذا الجزء التطرق الى أبرز الاثار التي يخلفها الغش الضريبي على المستويات المالية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية.

الفرع الأول: الآثار المالية

تلعب الضريبة دورا أساسيا وجوهريا في تمويل خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتوجه لتغطية مختلف النفقات العامة، لذلك فإن عدم الامتثال لواجب دفع الضريبة يشكل تهديدا للمداخيل العامة للخزينة العمومية ويسبب خللا في سير السياسات الاقتصادية والاجتماعية، ويعد هذا عائقا امام تحقيق الهدف الرئيسي من الضريبة، الذي يتمثل في تمويل الدولة وتغطية نفقاتها العامة وللتغلب على هذه الفجوة تلجأ الدولة الى البحث عن مصادر تمويل بديلة مثل اصدار النقود الجديدة من العملة الوطنية، وهو ما يعرف بتمويل التضخم أو الدين العام الذي يؤثر سلبا على الاقتصاد باستخدامه لأغراض استهلاكية يعد عبئا على ميزان المدفوعات، إضافة الى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الانفاق العام نظرا لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير تسديد الدين العام أو رفع معدلات الضريبة أو اصدار ضرائب جديدة.[2]

[1] خنفري فدوى، اليزيد علي، مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، مجلد 12، العدد 2، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2019، ص161.

[2] بغني الشريف، الجريمة الضريبية والاليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد 13، المركز الجامعي صالحي أحمد، النعامة، 2019، ص116.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

تكتسي الضريبة أهمية كبيرة باعتبارها أداة فعالة لتنظيم الاقتصاد وتدخل الدولة في تسيير النشاط الاقتصادي، لذلك فإن التملص من دفع الضريبة يترتب عنه انعكاسات سلبية متعددة على الاقتصاد الوطني، تظهر آثاره في عدة جوانب، منها:

أولا: التأثير على المنافسة

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تفرض أسعارها التنافسية، ومن أحسن مثال على ذلك: المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، والتي لا تتردد في اجراء صفقات تجارية بدون فواتير، وبالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة، كذلك فإن الغش الضريبي يساعد على دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.[1]

ثانيا: عرقلة النمو الاقتصادي

يشكل الغش الضريبي أحد مظاهر الفساد الاقتصادي لما له من آثار سلبية على النمو الاقتصادي، اذ يعرقل المنافسة ويؤدي الى نقص إيرادات الدولة، مما يحد من قدرتها على تعبئة الادخار وتمويل المشاريع الاستثمارية، كما ينعكس ذلك سلبا على سوق العمل من خلال ارتفاع معدلات البطالة والتضخم ويقلص من قدرة الدولة على تقديم إعفاءات ضريبية محفزة للاستثمار الأمر الذي يؤدي الى ركود اقتصادي وتراجع الاستهلاك الداخلي.[2]

ثالثا: التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي

ما تجدر الإشارة اليه انه قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون الى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للغش الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي انهم يتوجهون الى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فإن الغش الضريبي يعتبر عامل فعال وسببا في الركود الاقتصادي والتخلف.[3]

---

[1] مصطفى عوادي، نصر رحال، المرجع السابق، ص 97.

[2] عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، 2011، ص81.

[3] حميدة بوزيد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص51.

رابعا: ندرة الأموال

يساهم الغش الضريبي في الحد من تدفق رؤوس الأموال داخل الاقتصاد الوطني، حيث يلجأ الملف الى إخفاء أرباحه وأمواله عن أعين الرقابة الجبائية، مع تجميدها خارج السوق النقدي والمالي لتفادي الكشف عنها ويؤدي هذا السلوك الى تخليص السيولة المالية المتاحة، مما ينعكس سلبا على الحركة الاقتصادية بصفة عامة، كما يفضل المتهربون من الضريبة التعامل بالنقود السائلة بدل المعاملات البنكية، باعتبار أن هذه الأخيرة تخضع لرقابة الإدارة الجبائية على الحسابات البنكية. [1]

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

يؤدي الغش الضريبي الى الاخلال بمبدأ العدالة الجبائية داخل المجتمع، حيث تستفيد فئة معينة من المتهربين من الضريبة من تراكم الثروات بطرق غير مشروعة، غالبا عبر تبييض الأموال في شكل عقارات أو مشاريع استثمارية ظاهرها قانوني، هذا الوضع يولد حالة من الغبن واللاعدالة لدى المكلفين الملتزمين بأداء واجباتهم الضريبية، ويفقدهم الثقة في الدولة بسبب عجزها عن محاربة السوق الموازية والحد من الاقتصاد غير الرسمي، كما يساهم الغش الضريبي في تعميق الفوارق الاجتماعية و يدفع نحو ارتفاع معدلات الفقر والبطالة، وتراجع الانفاق العمومي على الخدمات الأساسية، إضافة الى فرض ضرائب استهلاك مرتفعة تثقل على أصحاب الدخل المحدود اكثر من الفئات الثرية، مما ينعكس سلبا على مبدأ العدالة الاجتماعية ويزيد من حدة التفاوت الطبقي داخل المجتمع.[2]

[1] مصطفى عوادي، رحال نصر، المرجع السابق، ص99.

[2] بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص40.

المبحث الثاني: الأركان العامة لجريمة الغش الضريبي

لما كان الغش الضريبي أخطر الظواهر الاقتصادية التي تستهدف الاقتصاد الوطني، جرمه المشرع بواسطة أحكام خاصة وردت في قوانين مختلفة، وعلى غرار الجرائم العادية فانه ولقيام جريمة الغش الضريبي لابد من توافر الأركان الثلاث: الركن الشرعي الذي يتجسد في النص القانوني الذي يحدد الفصل المجرم ويعاقب عليه، سواء كان هذا النص واردا في قانون العقوبات أو في نصوص خاصة مكملة له، اما الركن المادي، فهو الفعل الملموس أو السلوك الظاهر الذي يشكل الجريمة، والذي يتضمن انتهاك قاعدة قانونية أو المساس بحق أو الاعتداء عليه، وأخيرا الركن المعنوي، الذي يتعلق بالعلم والإرادة ويعني أن الشخص قد ارتكب الفعل الجنائي بنية وقصد مع علمه بطبيعته الجرمية.

المطلب الأول: الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي

تعتبر مبدئية الشرعية الجزائية من العناصر الجوهرية التي تشكل الأساس في التشريعات الجزائية، حيث تشكل الركيزة الأساسية لتحديد الجريمة وتطبيق الجزاء المترتب عليها، الا أن هذا المبدأ شهد تحولات في سياق الجرائم الاقتصادية، حيث تم الانحراف عن القواعد التقليدية للشرعية الجزائية، وفيما يتعلق بجريمة الغش الضريبي بقي هذا المبدأ محافظا الى حد كبير على طبيعته التقليدية، مما يضمن الحفاظ على قواعد العدالة الجزائية في هذا المجال.

الفرع الأول: مضمون مبدأ شرعية جريمة الغش الضريبي

يعتبر كل سلوك اجرامي تصرف غير مشروع ويجد مبدأ الشرعية أساسه القانوني، ويعتبر من أهم الأسس التي يستند عليها القاضي في بناء حكمه، ويهدف لضمان مساواة الافراد أمام القضاء، بحيث يتمتع كل فرد بحق اللجوء للقضاء لوقف الاعتداء أو المطالبة باسترجاع حقه الضائع.[1]

ويقصد بمبدأ الشرعية في قانون العقوبات "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص في القانون" [2]

وتتجلى أهمية احترام مبدأ الشرعية الجزائية كذلك في حماية حقوق الأفراد من تعسف السلطة، حيث نصت المادة 43 من دستور 2020 على أنه: " لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم"[3]،

---

[1] محمد سعيد نمور، أصول الإجراءات الجزائية، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص ص42-43.

[2] المادة 01 من الأمر رقم 66-156، السابق الذكر.

[3] المادة 43 من الدستور المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 الموافق ل 30 ديسمبر 2020، ج ر، ع82.

فلا يمكن أن يتابع أحد أو يحتجز إلا في الحالات المحددة بالقانون أي أن الشخص لا يحاسب على فعل في وقت ارتكابه غير مجرم وفقا للقانون، ويترتب عن مبدأ الشرعية عدة نتائج، ومنها أن القوانين هي التي توضح العقوبات اللازمة لكل جريمة.

تتولى السلطة التشريعية التي يمثلها البرلمان مهمة التشريع وفقا لإجراءات المنصوص عليها في المادة 139 من دستور 2020[1]، حيث يناقش مجلس الأمة النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني، ثم يصادق عليه بأغلبية ثلاثة أرباع اعضاءه، وفي حالة الخلاف بين الغرفتين تجتمع لجنة متساوية الأعضاء من الغرفتين بطلب من رئيس الحكومة لاقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف، ثم يعرض هذا النص على كلتا الغرفتين للمصادقة عليه، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يطرأ أي تعديل عليه إلا بموافقة الحكومة، وفي حال استمرار الخلاف يسحب النص، أما اذا كان الأمر يتعلق بقانون المالية فإنه يصادق عليه البرلمان في مدة أقصاها 75 يوما، في حالة مرور هذا الأجل دون المصادقة عليه يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر.

يتميز المجال الاقتصادي بسرعة التطور والتغير، مما دفع المشرع الى تعديل التشريعات الجزائية بشكل مستمر لمواكبة هذه التحولات ،ومن هنا نشأت ضرورة تدخل المشرع لتوفير حماية جزائية تتناسب مع هذه التغيرات، وبالنظر إلى أن المجلس الشعبي الوطني لا ينعقد إلا مرتين في السنة، فإن ذلك يعوق القدرة على اصدار تشريعات اقتصادية جديدة بشكل مستمر، مما فرض واقعا يتمثل في استخدام التنظيم كأداة للتشريع في هذا المجال، يهدف التنظيم الى توفير الحماية الجزائية من الجرائم الاقتصادية، مما أدى الى تراجع دور التشريع كأحد المصادر الرسمية والقطعية للقانون الجزائي في هذا السياق.[2]

الفرع الثاني: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي

نص المشرع الجزائري على تجريم ظاهرة الغش الضريبي في العديد من الاحكام القانونية، حيث تم النص في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على مجموعة من النصوص التي تجرم صراحة استخدام المكلفين طرق تدليسية تهدف الى التملص من قمع الضرائب المستحقة.

[1] المادة 139 من دستور 2020، السابق الذكر.

[2] صائغي منذر، مبدأ الشرعية الجزائية في قانون العقوبات الاقتصادية الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستير في العلوم الجنائية، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1984، ص60.

كما أكدت المادة 407 من ق.ض.م.ر.م على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طرقة كانت من الدفع التام أو الجزائي للضرائب او الرسوم الواقعة في ذمته، ويعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم اعساره، أو وضعه لعراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة أو الرسم المفروض على المكلف[1].

كما نصت المادة 138 من نفس القانون على المسؤولية الجزائية للقائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات، عندما تكون المخالفة قد ارتكبتها بشركة أو شخص معنوي يخضع للقانون الخاص، حيث يصدر الحُكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد الشخص الاعتباري، وكذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية.[2]

إضافة الى المادة 532 من ق ض.غ.م التي نصت على الطرق التدليسية السابقة الذكر.

كما أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 33 من ق.ط على أن كل غش أو محاولة للغش وكل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش عن طرق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 من هذا القانون، ويتعلق الأمر بآلات الطبع التي سبق أن وافقت عليها الإدارة الجبائية يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، وفي الحالة التي يتم فيها استعمال آلة بون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن ان تكون أقل من 10.000.00دج[3]، وكذلك نصت المادة 34 من نفس القانون على ما يلي: "كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة و تصفية أو رفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتروح بين 5.000 إلى 20.000دج و سجن من عام إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ، في حالة الإخفاء الذي يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000دج.[4]

ويستفاد مما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون، ويفهم من ذلك أن المشرع الجزائري التزام بالقواعد العامة فيما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي، ويرجع ذلك لعدة اعتبارات اقتصادية

[1] المادة 407 من الأمر رقم76-101، السابق الذكر.

[2] المادة 138 من الأمر رقم 03-01، السابق الذكر.

[3] المادة 33 من الأمر رقم76-103، مؤرخ في 17ذي الحجة عام 1396، الموافق 9ديسمبر سنة1976، المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم.

[4] المادة 34 من الأمر رقم 76-103، السابق الذكر.

تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين، فالأصل في القانون الجزائي العام أن تحدد الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة، والعقوبات الأصلية أو التكميلية.[1]

المطلب الثاني: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

يقتضي قيام الركن المادي لجريمة الغش الضريبي وجود ثلاثة عناصر: سلوك اجرامي في صورة استعمال طرق تدليسية من طرف الجاني، نتيجة التملص كليا أو جزئيا من تصفية أو أداء الضريبة وعلاقة سببية تربط بينهما بما يفيد أن هذا التملص من الضريبة كان تحت تأثير استعمال طرق التدليس.

الفرع الأول: استعمال طرق احتيالية.

ان جريمة الغش الضريبي لا تقوم ما لم يقم الفاعل باستعمال طرق احتيالية تدليسية وقام بالحصول من ورائها على تملص كلي أو جزئي من الضريبة المفروضة عليه.

فالمشرع الجزائري لم يعرف الطرق الاحتيالية على اعتبار أن كل تعريف لها يقصر عن الإحاطة بكل أساليب الاحتيال، غير أن المقصود بها واضح عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرقا احتيالية في مختلف النصوص والقوانين الخاصة بالضرائب.

حيث ورد في المادة 533 من ق ض.غ.م ستة أعمال اعتبرها طرقا احتيالية، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فيما أوردت المادة 2/407 من ق.ض.م.ر.م عملين اعتبرتهما من هذا القبيل، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 4/34 من ق ط، وكذا المادة 119 من.ق.ت.

لقد اكتفى المشرع الجزائري بسرد بعض الأعمال التي تعتبر بمثابة طرقا تدليسية في قوانينها الجبائية على سبيل المثال، ومن بين الطرق التدليسية نجد: التحايل المادي، التحايل المحاسبي، التحايل القانوني.

أولا: التحايل المادي

تتم هذه الصورة من التحايل عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتوجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة، وجعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب (أعوان الإدارة الجبائية) وقد نص المشرع على هذه الصور ضمن أغلب القوانين الضريبية اذ ذكرت المواد: 1/193 من ق.ض.م.ر.م، والمادة 1/533 من ق

[1] أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، طبعة 17، دار هومة، الجزائر، 2014، ص ص469-470.

ض.غ.م والمادة 1/118 من ق.ر.ع.ر.أ أن الاخفاء من قبل أي شخص لمنتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل طرق الاحتيال.[1]

ويعد هذا النوع من أخطر أشكال الغش الضريبي نظرا لدوره الكبير في دعم وتوسيع الاقتصاد الموازي، حيث قد يتم الاخفاء بشكل جزئي لبعض المعاملات أو كلي لكافة الأنشطة والموارد الخاضعة للضريبة.

1/ **الإخفاء الجزئي:** في هذه الحالة يلجأ المكلف إلى التصريح بقيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة، وذلك بهدف التهرب من دفع جزء من الضريبة المستحقة، كما يحدث غالبا في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج، وقد يلجأ المكلف كذلك إلى تحويل جزء من أمواله إلى ورثته قبل وفاته، واخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها، ووضعها في خزانة احدى البنوك، وبعد ذلك سيتولى الورثة عند وفاة مورثهم على كل ما فيها دون ابلاغ الإدارة الجبائية بذلك[2]، ومن صور هذا الاخفاء المادي الجزئي ما يلي:

- حالة ممارسة نشاطات خفية الى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل اقل من الواقع.
- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.[3]

2/الإخفاء الكلي

يتجسد الإخفاء المادي الكلي في لجوء المكلف إلى ممارسة نشاطه دون علم الإدارة الجبائية، وذلك عن طريق الامتناع عن التصريح الجبائي مستغلا ضعف الرقابة الجبائية من جهة، وعدم التبليغ من الغير من جهة أخرى، ويهدف هذا التصرف إلى حرمان الإدارة الجبائية من فرض الضريبة على الأموال أو الأنشطة الخاضعة لها، حيث يقوم المكلف بإنشاء محلات أو مساكن جديدة أو إدخال تجهيزات إلى أماكن معزولة يصعب اكتشافها بغرض التهرب من الالتزامات الجبائية.[4]

ومثال على ذلك: ما يحدث في بعض المناطق الداخلية أو الحدودية في الجزائر، أين يعمد الأفراد الى انشاء ورشات أو مصانع صغيرة لصناعة الأثاث أو مواد البناء داخل مستودعات غير مرخصة دون أي

---

[1] أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص (الجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة)، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، الجزائر،2006، ص390.

[2] رحال نصر، المرجع السابق، ص105.

[3] مصطفى عوادي، رحال نصر، المرجع السابق، ص50.

[4] رحال نصر، المرجع السابق، ص106.

تصريح ضريبي أو سجل تجاري، ويتم تسويق المنتجات مباشرة للمستهلكين أو عبر وسطاء، مما يمكنهم من تحقيق أرباح معتبرة دون دفع أي ضرائب، في الوقت الذي يلتزم فيه المتعاملون المصرحون قانونيا بأعباء جبائية معتبرة، مما يخلق منافسة غير عادلة ويضعف موارد الخزينة العمومية.

ثانيا: التحايل المحاسبي

يمكن للمكلف الضريبي التحايل على الإدارة الجبائية من خلال التلاعب بالعمليات المحاسبية، وذلك بمحاولة إضفاء طابع الشرعية على بياناته المالية عبر توافق صوري بين الوثائق المحاسبية وما هو مدون في الدفاتر، ويتجلى هذا التلاعب بشكل رئيسي في مستويين: تضخيم التكاليف لتقليص الأرباح، أو تخفيض الإيرادات بإخفاء جزء منها.

1/ تضخيم التكاليف:

تعد وسيلة تضخيم التكاليف من أكثر الأساليب شيوعا واعتمادا في ارتكاب جريمة الغش الضريبي، حيث يلجأ إليها المكلف بغرض تقليص الوعاء الضريبي بصورة غير مشروعة، وتجدر الإشارة قبل الخوض في دراسة هذه الأساليب، إلى ان المشرع الجزائري قد خول للمكلف إمكانية خصم الأعباء والتكاليف التي تتحملها المؤسسة في إطار مزاولتها لنشاطها الاقتصادي، غير أن هذا الخصم يبقى مشروطا بتوافر جملة من الشروط القانونية والمتمثلة في[1]:

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- أن تكون متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.
- أن تكون مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

ويفهم من ذلك أنه لكي تُقبل الأعباء وكمصاريف قابلة للخصم جبائيا يجب ان تكون مرتبطة بشكل مباشر بالنشاط الفعلي للمؤسسة أي انها تصرف في إطار ممارسة النشاط الاقتصادي الذي تنشط فيه المؤسسة بشكل قانوني، كما يجب أن تكون هذه النفقات ضرورية لسير العمل العادي للمؤسسة، أي أنها تدخل ضمن الحاجيات الأساسية لتسيير المؤسسة بشكل منتظم، ولا تكون نفقات استثنائية او خارجة عن طبيعة النشاط، أنه من الضروري ان تكون مدعمة بوثائق رسمية ومبررات قانونية تثبت صحتها وتوضح مصدرها وطبيعتها كالفواتير أو العقود أو أوامر الشراء، وأخيرا يجب أن تكون لهذه الأعباء تأثير مالي على المؤسسة أي انها

[1] رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي (حالة الجزائر)، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص41.

تؤدي إلى تخفيض في قيمة أصولها ، ومنه فإن هذه الشروط تهدف إلى ضمان الشفافية والمصداقية في المحاسبة وتفادي التلاعبات الجبائية.

غير أن المكلف غالبا ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط من خلال ادخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة، ومن بين هذه الطرق التي يلجأ إليها نذكر ما يلي:

تضخيم حساب المشتريات

ويتم ذلك من خلال اللجوء إلى استخدام فواتير وهمية حيث يعمد المكلف الى اقتناء فواتير صورية من بعض التجار أو المؤسسات التي تتعامل في بيع هذه الفواتير، سواء نتيجة لضعف نشاطها التجاري، أو سعيها لتحقيق أرباح سهلة بطرق غير مشروعة، ثم يقوم المكلف بتضمين هذه الفواتير في حساباته على أنها تعكس عمليات شراء حقيقة لبضائع لم يتم اقتناؤها فعليا، ويستفيد من الفارق بين القيمة المدفوعة فعليا لشراء الفاتورة (المنخفضة) والقيمة المثبتة فيها (المرتفعة)، مما يؤدي الى تضخيم مصاريفه بصورة غير قانونية بهدف تقليص الوعاء الضريبي.[1]

العمال الوهميين والوظائف الوهمية:

حيث يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين، أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط ويقوم بتسجيل أجور ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، وهذه الأجور والمرتبات المسجلة في المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة وانخفاض الربح يؤدي بدوره الى تخفيض الضريبة[2].

الأعباء العامة غير المبررة:

يستغل المكلف ترخيص المشرع بخصم بعض الأعباء مباشرة لتسجيل أعباء خارج نشاط المؤسسة، لذلك نجد أن النفقات المصرح بها قد تكون مبالغ فيها، أو أنها غير مبررة أو لا وجود لأية علاقة لها بنشاط المؤسسة والتي تؤدي بالضرورة إلى تضخيم الأعباء المراد خصمها من الربح الخاضع للضريبة، ونذكر على سبيل المثال[3]:

شراء مستلزمات خاصة كالأثاث لأغراض شخصية، وتسجيلها في حساب مشتريات المؤسسة، كما قد يقوم صاحب المؤسسة بإدراج مصاريف صيانة سيارته أو منزله الخاص من ماء وغاز وكهرباء، أو تكاليف هاتفه أو مصاريف عطلته بالخارج أو تكاليف أخرى شخصية ضمن التكاليف الخاصة بالمؤسسة.

---

[1] وفاء شيعاوي، جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في القانون الخاص، عنابة، الجزائر، 2002، ص61.

[2] مصطفى عوادي،رحال نصر، المرجع السابق، ص44.

[3] حميدة بوزيدة، المرجع السابق، ص46.

كما قد أوضح المشرع الجزائري في المادة 1/169 من ق.ض.م.ر.م التكاليف غير القابلة للخصم جبائيا ن نذكر منها[1]:

- مختلف التكاليف والأعباء وأجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
- الهدايا المختلفة باستثناء تلك التي لها طابع اشهاري ما لم يتجاوز قيمة كل واحدة منها مبلغ 1000دج في حدود مبلغ اجمالي قدره 500.000دج.
- الإعانات والتبرعات ماعدا تلك الممنوحة لصالح المؤسسات والجمعيات ذات الطابع الإنساني، مالم تتجاوز مبلغا سنويا قدره أربعة ملايين دينار 400.000دج.
- مصاريف حفلات الاستقبال بما فيها الإطعام والفندقة والعروض باستثناء المبالغ الملتزم بها والمثبتة قانونا والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة.

كما قد أوضح المشرع الجبائي في المادة 2/196 من نفس القانون، التكاليف القابلة للخصم جبائيا مثل[2]:

- يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، من اجل تحديد الربح الجبائي، شريطة اثباتها في حدود نسبة10%من رقم أعمال السنة المالية، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين وفي حدود أقصاه ثلاثون مليون دينار30.000.000 دج.
- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها.
- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي.
- احياء المناسبات التقليدية المحلية.

تطبيق تقنية الإهلاك

يعرف الاهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي، ويعبر عن القيمة المفقودة تدريجيا للأصول الثابتة، التي تمتلكها المؤسسة خلال فترة معينة بفعل الزمن أو الاستغلال والمتمثلة عموما

[1] المادة 1/169 من الأمر رقم 76-101، السابق الذكر.

[2] المادة 2/169 من نفس القانون.

في العقارات، المباني، التجهيزات، المعدات، ووسائل النقل، ويعتبر الاهتلاك عبئا من الناحية المحاسبية، وبالتالي يعتبر من بين تكاليف الاستغلال القابلة للخصم من الأرباح المحققة ولكن وفق الشروط التالية[1]:

- أن يكون الأصل المهتلك مسجلا في سجلات المؤسسة.
- أن يكون الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة.
- ألا تتجاوز الاهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتلك.
- أن يحسب الاهتلاك على أساس ثمن شراء الاستثمارات باستثناء الرسم على القيمة المضافة إذا كان قابل للاسترجاع.

وبالرغم من أن المشرع الجزائري قام بوضع سلم خاص بمعدلات الاهتلاك وذلك حسب نوع الأصول، إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتلك، أو برفع قيمتها بغرض تضخيم مخصصات الاهتلاك السنوية وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة، على سبيل المثال: آلة معينة عمرها الإنتاجي 10 سنوات أي تهتلك 10% من قيمة الاستثمار لكل سنة، فيقوم المكلف بتسجيل قسط الاهتلاك في محاسبته لدة سنتين فقط أي بنسبة اهتلاك 50% لكل محاسبية أو لمدة أربع سنوات بمعدل 25% سنويا.

تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للإهتلاك في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الاكتساب.[2]

2/تخفيض الإيرادات:

ان أسلوب تخفيض أو تجاهل بعض الإيرادات هو أحد الأساليب التي يستخدمها المكلف للتخلص من قيمة الضريبة، حيث يعلن عن أرباح أقل بكثير مما هي عليه في الواقع، وبالتالي يحرم السلطات الضريبية من قيم كبيرة، على الرغم من ان التشريع الضريبي يحدد قيمة رقم الاعمال كحد يجب على كل من يتجاوزه الالتزام

[1] محمد العربيي، مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبية المالي في ظل المعايير الدولية، جامعة البليدة، يومي 13-15 اكتوبر 2009، ص3.

[2] محمد فلاح، المرجع السابق، ص57.

به، تعتبر المستندات المحاسبية وسيلة لتتبع الإيرادات المختلفة التي يحققها المكلف[1]، حيث يتبع المكلف بالضريبة عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق سنحاول تلخيصها فيما يلي[2]:

- البيع دون استعمال الفواتير تفاديا لتقييد المبيعات محاسبيا.
- تسجيل ثمن المبيعات في الدفاتر المحاسبية بأقل من الثمن الحقيقي الذي باع به.
- اغفال التصريح بالمداخيل.

وهذا ما يؤدي إلى تباين كبير في الربح حيث تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات، مما يوقع بالمكلفين عادة في أيادي أعوان الرقابة الجبائية.

ثالثا: التحايل القانوني

يعرف على أنه الاخفاء القانوني الذي يسميه علماء القانون المدني بالتظاهر أو التصرفات الصورية، وهو العملية التي يتم من خلالها خلق وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية الحقيقية[3]، ويعتمد المكلفون عادة طريقتين للتحايل القانوني وهما:

1/ العمليات الوهمية:

إذ يقوم المكلف بعمليات وهمية تقوم أساسا على اعداد فواتير مزورة (مزيفة) يستفيد من خلالها من حق خصم الرسم على القيمة المضافة، فيكون إذًا قد تهرب بناء على تقديم هذه الوثائق والفواتير الوهمية.[4]

كأن يمارس الجاني نشاطا تجاريا أو صناعيا مستعملا سجلا تجاريا لشخص متوفى أو عديم الأهلية القانونية أو غير موجود أصلا، أو أن يقدم المكلف بالضريبة وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تُبرم مع مؤسسة حقيقية.

---

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت المرجع السابق، ص53.

[2] سهام كرودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص26.

[3] مداخلة الأستاذ يامة إبراهيم "النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري"، الملتقى الوطني الأول حول آثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، بتاريخ 29 جانفي 2013، ص7.

[4] عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، د س ن، ص108.

2/التلاعب في تكييف الحالات القانونية:

يقوم المكلف في هذا الصدد بتكييف وتصنيف أو تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، مثال ذلك أن يقوم المكلف بتكييف عقد البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل.[1]

الفرع الثاني: التملص من الضريبة

يعتبر التملص من دفع الضريبة كنتيجة لاستعمال الطرق الاحتيالية السابقة ولابد من وقوعها أو السعي لتحقيقها لقيام جريمة الغش الضريبي، وعموما قد ينتج عن استعمال تلك الطرق الاحتيالية والتدليسية عدة نتائج ولابد من توافر احداهما لقيام هذه الجريمة وهي[2]:

- حالة التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة وذلك من خلال اعداد الجداول والإنذارات وارسالها للجهة المختصة بتحصيل الضريبة.
- حالة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها عن طريق الاعفاء من أدائها أو التخفيف من قيمتها.

ولا تشترط القوانين الجبائية لقيام جريمة الغش الجبائي أو تؤدي الطرق الاحتيالية فعلا الى نتيجة معينة وهي التملص من دفع الضريبة بل المحاولة تكفي لقيامها، حيث نصت المادة 01/303 من ق.ض.م.ر.م على ما يلي: "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة..." ومن تعريف المحاولة نستنتج أنه لقيام جريمة الغش الضريبي تكفي مباشرة احدى الطرق الاحتيالية والتدليسية السابقة، سواء تحققت النتيجة وهي التملص من الضريبة أو لم تتحقق.

الفرع الثالث: العلاقات السببية

يتعين لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق احتيالية استعملها الجاني، ومن ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء وبالمقابل تتوفر العلاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون الاطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة.[3]

---

[1] رحال نصر، المرجع السابق، ص107.

[2] بن الشيخ نورالدين، دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المعارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، المركز الجامعي سي الحواس، بريكة، الجزائر، 2021، ص22.

[3] بغني الشريف، المرجع السابق، ص ص109-110.

المطلب الثالث: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي

يُعد الغش الضريبي جريمة عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي، ولا تقوم إلا بثبوت النية الاجرامية، يشمل ذلك قصدا عاما بارتكاب الفعل، وقصدا خاصا يتمثل في نية التهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا.

الفرع الأول: القصد العام

تشكل النية الجنائية العامة الركن الأخلاقي في جميع الجرائم العمدية، حيث يتم تعريفها على أنها علم الجاني بعدم شرعية الأفعال التي يرتكبها ووصفها بأنها جريمة، وكذلك علمه بأنه بذلك يخالف الأوامر والمخطورات في القانون في جريمة الاحتيال الضريبي، يعتبر الممول عاملا في عدم شرعية سلوكه، سواء كان ذلك إيجابيا كتأخير في اعلان الأرباح السنوية على الرغم من الاخطارات المرسلة إليه من قبل إدارة الضرائب، أو سلبية كرفض كامل للإعلان عنها على الرغم من عدم شرعية الفعل، فقد تم توجيه إرادة الجاني دون أي قيد أو اكراه لأداء و تنفيذ الإجراءات الموصوفة بطرق احتيالية تؤدي الى الوصول الى إلغاء أو تصفية دفع الضرائب كليا أو جزئيا.[1]

الفرع الثاني: القصد الخاص

تتمثل النية الجنائية الخاصة في أي جريمة في الغرض الذي يقصده الجاني في ارتكاب الجريمة بالإضافة الى ارادته الواعية المخالفة لقانون الضرائب.

بالإشارة الى أن النصوص الضريبية التي تجرم أعمال الاحتيال الضريبي، نستنتج أنها توافق على أن نية الجاني وغرضه يجب أن يكون موجها نحو التهرب من الضريبة كليا أو جزئيا بمعنى آخر حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حل من هذه الضرائب، الأمر الذي يعبر أيضا عن رغبة دافعي الضرائب في الاثراء غير المشروع باستخدام وتوجيه أساليب احتيالية تؤدي بشكل مباشرا أو غير مباشرا الى التهرب الضريبي. يقع عبء اثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب والنيابة العامة وعلى القاضي الحاكم في حالة الإدانة بجريمة الاحتيال الضريبي أن يبرز العنصر المعنوي، وإلا سيشوه حكمه قصور في التسبيب.

البيئة مبنية على سوء نية الجاني في حالة عدم وجود تصريح مبني على الظروف والوقائع المحيطة بالجريمة على سبيل المثال يمكن استنتاج سوء نية دافع الضرائب في حالة فحص المخالفات بناءًا محاسبة غير صحيحة أو مزورة من حقيقة أن دافع الضرائب المخالف على دراية جيدة وخبرة في هذا المجال.[2]

[1] أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، طبعة16، دار هومة، الجزائر، 2013، ص279.

[2] أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص474.

الفصل الثاني
الآليات القانونية لمكافحة جريمة الغش الضريبي

المبحث الأول: متابعة جريمة الغش الضريبي

المبحث الثاني: الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي

نظراً للآثار السلبية الكبيرة التي تُخلّفها جريمة الغش الضريبي على الاقتصاد الوطني، أولى المشرع الجزائري أهمية بالغة لمكافحتها من خلال وضع إطار قانوني يجرمها بوضوح، إلى جانب استحداث منظومة عقابية صارمة تهدف إلى ردع مرتكبيها والحد من انتشارها، وقد تميّزت هذه المنظومة بعدة خصوصيات سواء من حيث إجراءات المتابعة أو من حيث تنوع وتعدد العقوبات المفروضة، لتخرج بذلك عن النمط التقليدي لجرائم القانون العام.

وفي هذا السياق، قام المشرع بتكريس وسائل إثبات متنوعة، حيث سمح بإثبات الغش الضريبي بالطرق المنصوص عليها في التشريع الجبائي، وعلى رأسها الرقابة الجبائية، والتحقيق المحاسبي، بالإضافة إلى الوسائل العادية للإثبات الواردة في القواعد العامة، ويُظهر هذا التنوع رغبة المشرع في ضمان نجاعة عملية المتابعة وعدم ترك أي مجال لإفلات مرتكبي الجريمة من العقاب.

وتتميز إجراءات المتابعة الجزائية لهذه الجريمة بتعدد الجهات المخوّلة قانوناً بمهام الإثبات، كما اشترط المشرع تقديم شكوى مسبقة من طرف الإدارة الجبائية المختصة قبل تحريك الدعوى العمومية، مع احترام الشروط المنصوص عليها في كل من القواعد العامة والنصوص الجبائية الخاصة **(المبحث الأول)**، وتترتب عن هذه المتابعة الجزائية مسؤولية مباشرة على مرتكب الجريمة، فضلاً عن مسؤولية الشريك الذي ساعده، كما قد تمتد لتشمل الغير في حال تفويض تنفيذ الالتزامات الجبائية، وهو ما يؤدي إلى تطبيق العقوبات المقررة في التشريع الجبائي الجزائري **(المبحث الثاني)**.

المبحث الأول: متابعة جريمة الغش الضريبي

تُعد جريمة الغش الضريبي من أبرز التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية، لما لها من آثار سلبية على التوازن المالي للدولة، وفي سبيل التصدي لها، وضع المشرع الجبائي منظومة قانونية تعتمد على وسائل فعالة أبرزها الرقابة الجبائية، التي تهدف إلى التأكد من صحة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، كما منح صلاحيات خاصة للإدارة في مجال الإثبات، لاسيما من خلال المحاضر الجبائية التي تتمتع بقيمة قانونية معتبرة، مع تحديد دقيق لشروط تحريرها والجهات المخوّلة بذلك.

وتماشيا مع خصوصية هذه الجريمة، اعتمد المشرع على قواعد إثبات ومتابعة جزائية خاصة تتناسب مع طبيعتها، إلى جانب نصوص تجريمية وعقابية تتسم بالصرامة والفعالية بهدف تحقيق الردع العام والخاص.

المطلب الأول: اثبات جريمة الغش الضريبي

خول المشرع الجزائري لأعوان الإدارة الجبائية المؤهلين صلاحيات محددة في إطار إثبات جريمة الغش الضريبي، تشمل مهام الرقابة والحجز، سواء على المستوى الجبائي أو المحاسبي، مما يضع على عاتقهم عبء الإثبات، وتستند معاينة هذه الجريمة إلى وسائل قانونية خاصة نصّ عليها التشريع الجبائي.

الفرع الأول: عبء اثبات جريمة الغش الضريبي

تتميز آليات إثبات جريمة الغش الضريبي عن تلك المعتمدة في جرائم القانون العام، سواء من حيث طبيعة الأشخاص المخوّلين بذلك أو من حيث نطاق الصلاحيات الممنوحة لهم، كما تختلف القرائن الضريبية من حيث مضمونها ودورها في عملية الإثبات.

أولا: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي

يختلف تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري باختلاف النصوص القانونية المنظمة للمجال، ويمكن تقسيم هذه النصوص إلى ثلاث فئات رئيسية، ففيما يتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة، فقد أسندت صلاحية الإثبات إلى أعوان الضرائب المحلفين والمفوّضين قانوناً، وهو ما كرّسته المادة 504 من نفس القانون، حيث نصت " إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانون، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة"...[1]

[1] المادة 504 من الأمر رقم76-104، السابق الذكر.

خلافاً لما نص عليه كل من قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فقد وسّع ق ر ع ر أ من نطاق الأشخاص المخوّلين بإثبات واقعة الغش الضريبي، حيث أسند هذه المهمة إلى فئات متعددة، ويظهر ذلك بوضوح في المادة 112 من نفس القانون، والتي نصت على "يمكن ان تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة، والتسجيل ومصالح الجمارك أو قمع الغش، والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم".[1]

يستفاد من هذه المادة تنوع الأشخاص المخولين قانوناً لإثبات جريمة الغش الضريبي في إطار ق.ر ع.ر.أ، حيث نصت على أن الأفراد المؤهلين لإثبات هذه الجريمة يشملون بالإضافة إلى أعوان الإدارة الضريبية، مصالح الجمارك، فرق قمع الغش، والمصالح المعنية بالمخالفات الاقتصادية، ضباط الشرطة القضائية، وهذا يختلف عن قانون الضرائب المباشرة الذي لم يتضمن أي نص قانوني يخول لضباط الشرطة القضائية صلاحية إثبات جريمة الغش الضريبي.

ثانيا: صلاحيات الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي

يمنح المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي السالف ذكرها، بصفة عامة صلاحيات عدة وذلك من أجل قيامهم بالبحث والتحري عن هذه الجريمة ومرتكبيها وجمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق، وتتمثل هذه الصلاحيات فيما يلي:

1/**تحرير محاضر:** حيث يستوجب ذكر كل من:

تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه وأنواع المخالفة وفي حالة الحجز، التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم، واسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وبحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه، وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر

[1] المادة 112 من الأمر رقم 03-01، السابق الذكر.

يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد والمواصلات يرسل إلى آخر محل إقامة معروفة للمخالف ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر.[1]

2/**سلطة اتخاذ تدابير تحفظية:** يحدد قانون الضرائب غير المباشرة سلطة اتخاذ التدابير التحفظية من قبل أعوان الضرائب، حيث يُسمح لهم بحجز الأشياء ووسائل الغش التي تم استخدامها في ارتكاب المخالفات، وذلك وفقاً لنص المادة 511 من ق.ض.غ.م، هذه المادة تنص بوضوح على أنه يجب حجز الأشياء ووسائل الغش المشار إليها في المادة 525 من نفس القانون، والتي تتعلق بالمخالفات التي يرتكبها المخالفون، وذلك من قبل الأعوان المكلفين بتحرير المحاضر، مما يضمن اتخاذ إجراءات قانونية تحفظية ضد الأدوات المستخدمة في الغش الضريبي.[2]

3/**طلب التوضيحات والتبريرات:** خولت المادة 19 المعدلة من قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب صلاحية توجيه طلبات كتابية للمكلفين بالضريبة من أجل تقديم التوضيحات أو التبريرات المتعلقة بالتصريحات الجبائية التي يكتتبونها، لا سيما عندما تلاحظ المصلحة المسيرة وجود غموض، تناقض، أو مؤشرات تدعو إلى الشك، ويجب أن يُبيّن هذا الطلب بدقة النقاط محل التوضيح، مع إمكانية مطالبة المكلف بتقديم مستندات محاسبية تدعم عناصر التصريح.

يلتزم المكلف بالرد على الطلب في أجل لا يتجاوز ثلاثين (30) يومًا من تاريخ استلامه، في حال عدم الرد أو تقديم مبررات تعتبرها الإدارة غير مقبولة، تشرع هذه الأخيرة في عملية تصحيح التصريحات الجبائية، ويبدأ ذلك بإرسال إشعار بالتصحيح المقترح يتضمن أصل وأسباب التصحيح، الأسس القانونية، المبالغ الناتجة عنه، ونوعية العقوبات المقررة، مع إعلام المكلف بحقه في تقديم ملاحظات كتابية أو الاستعانة بمستشار.[3]

إذا لم يرد المكلف على التصحيح المقترح خلال الأجل القانوني، يعتبر ذلك بمثابة قبول ضمني، وتصدر الإدارة إشعارًا نهائيًا يليه جدول تسوية جبائية، أما إذا قدم المكلف عناصر جديدة أو ردود قائمة على أسس جيدة، يمكن أن يؤدي ذلك إلى التخلي عن التصحيح كليًا أو جزئيًا، كما يمكن للإدارة، في حال ظهور معطيات جديدة قبل انتهاء أجل الرد، إلغاء التصحيح الأولي وبدء إجراء تصحيحي جديد.

---

[1] المادة 506 من الأمر رقم 76-104، السابق الذكر.

[2] المادة 511 من الأمر رقم 76-104، السابق الذكر.

[3] المادة 19 من الأمر رقم 05-17، المؤرخ في 10 يوليو 2005، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، معدلة بموجب المادة 88 من قانون المالية، ج ر، ع84، الصادرة في 26 ديسمبر 2024 الموافق 24جمادى الثانية عام 1446.

4/**سلطة التفتيش:** يمنح هذا الحق في الأصل إلى سلطة التحقيق واستثناء أعضاء الضبط القضائي عند الإنابة ولا يجوز لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش اتجاه الأشخاص الخاضعين أو غير الخاضعين للمراقبة للقيام بزيارات داخل المنازل إلا برخص مكتوبة صادرة عن سلطة قضائية.[1]

5/**جمع الاستدلالات:** يُلقى على عاتق ضباط الشرطة القضائية التزام قانوني يتمثل في مباشرة أعمال البحث والتحري عقب وقوع الجريمة، وذلك بغرض جمع الأدلة والاستدلالات الكفيلة بكشف حقيقتها، وتُعد هذه المرحلة التمهيدية أساسًا قانونيًا لتحريك الدعوى العمومية ضد مرتكب الجريمة، بما يسمح للسلطة القضائية بمباشرة إجراءات المتابعة الجزائية وفقًا للقانون.

الفرع الثاني: وسائل اثبات جريمة الغش الضريبي

حدد المشرع الجزائري في النصوص الضريبية المختلفة الوسائل القانونية التي تهدف لإثبات واقعة الغش الضريبي، والتي أساسا في الرقابة الجبائية، إضافة إلى التحقيق الجبائي.

أولا: الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية تعتمدها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة ودقة التصريحات المقدّمة من قبل المكلفين بالضريبة، بهدف تصحيح الأخطاء وضمان احترام الالتزامات الجبائية، وتُسهم هذه الآلية في حماية الخزينة العمومية، وتعزيز العدالة الجبائية من خلال محاربة التهرب والغش الضريبي، وذلك عبر تدخل أعوان الإدارة الجبائية وفق إجراءات قانونية منظمة، نصت عليها المادة 1/18 من ق.إ.ج على ما يلي" تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم او أتاوة.

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها"[2].

حيث أن عملية مكافحة الممارسات التدليسية المؤدية إلى الغش الضريبي تعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، التي خولها المشرّع سلطات وصلاحيات واسعة تمكّنها من أداء مهامها بفعالية وتُمارس هذه الصلاحيات من خلال آليات وتقنيات متعددة، تُطبق على مختلف فئات المكلفين بالضريبة.

[1] أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، الجزائر، 1998، ص24.

[2] المادة 1/18 من الأمر رقم 05-17، السابق الذكر.

وقد منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية جملة من الحقوق التي تتيح لها التحقق من صحة التصريحات الجبائية، ومدى قانونيتها ومصداقيتها، إضافة إلى مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة، ما يسمح بتحديد الدين الضريبي بصورة دقيقة وضمان تحصيله، ومن أبرز هذه الحقوق نذكر:

1-حق الاطلاع:

ولأعوان الإدارة الجبائية الحق في الاطلاع على مختلف الوثائق والسجلات لدى الإدارات العمومية، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية والخاصة، والأشخاص الطبيعيين والمعنويين، بما في ذلك مقدمو الخدمات القانونية والمالية والمحاسبية، وذلك لأغراض التأسيس، الرقابة، التحصيل الجبائي، وتطبيق الاتفاقيات الدولية، يشمل هذا الحق الاطلاع على كل وثيقة ذات طابع محاسبي أو قانوني تفرض القوانين مسكها، ولا يُقبل التذرع بالسر المهني، باستثناء العلاقة المحمية بين المحامي وموكله في إطار الاستشارة أو الدعوى، ويُمارس هذا الحق بطلب كتابي رسمي يجب الرد عليه في أجل لا يتجاوز 20 يوماً من تاريخ الاستلام.[1]

2-حق المراقبة:

يسمح حق الرقابة للإدارة الجبائية، من خلال الإجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الجبائي، بالتحقق من مدى التزام المكلف بواجباته الضريبية، وكشف الإهمال أو المخالفات التي قد تُلحق ضرراً بالخزينة العمومية.

نصت عليه المادة 2/18 من ق.إ.ج "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".[2]

ومنه يُعتبر حق الرقابة مجموعة من العمليات الشكلية والمادية التي يُنجزها أعوان الإدارة الجبائية، بهدف التحقق من صحة المعطيات والتصريحات المقدّمة من قبل المكلفين، سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر وبيانات خارجية مستقاة من مصادر مختلفة.

3-حق الاستدراك:

حق استدراك الأخطاء هو الوسيلة الممنوحة للإدارة في إطار إجراءات المراقبة الجبائية لتقويم الأخطاء أو الغش المقترفة من قبل المكلف بالضريبة، وقد حددت المادة 326 من ق.ض.م.ر.م الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء:" يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع (4) سنوات بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها

[1] المادة 45 من رقم 05-17، معدلة بموجب المادة 96 من قانون المالية، السابق الذكر.

[2] المادة 2/18 من الأمر رقم 05-17، السابق الذكر.

استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعنية".[1]

4-حق المعاينة:

يهدف حق الرقابة إلى فحص محاسبة المؤسسات مباشرة في أماكن نشاطها، حيث تباشر الإدارة الجبائية تدخلاتها في مقرات الشركات، المصانع، أو المخازن، للتحقق من مدى صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة.

وفي حال توفرت قرائن قوية على وجود ممارسات تدليسية، يحق للإدارة الجبائية، وفق شروط قانونية محددة، أن تمنح أعوانها المؤهلين من رتبة مفتش ترخيصاً للقيام بعمليات بحث، ضبط، وحجز الوثائق والمستندات أو أي دعائم مادية تُثبت الأفعال الهادفة إلى التملص من الوعاء الضريبي أو من دفع الضرائب. وقد تم التأكيد على هذه الصلاحيات في المادة 34 من ق.إ.ج، والتي تنص على ما يلي:" من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المحددة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة"[2]

هذه هي أهم الصلاحيات الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق الجبائي.

ثانيا: التحقيق المحاسبي

إن التحقيق في المحاسبة عبارة عن مجموعة العمليات الإلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة، وقد نصت المادة 20 من ق.إ.ج على جملة من الضوابط القانونية التي تحكم سير التحقيق المحاسبي وتكفل حماية حقوق المكلفين بالضريبة وهي كالآتي:

ألزمت المصلحة الجبائية بإجراء التحقيق في الوثائق والدفاتر المحاسبية بعين المكان، مع السماح بإجرائه خارج مقر المؤسسة في حالتين استثنائيتين: بطلب كتابي مقبول من المكلف بالضريبة أو في حالة قوة قاهرة تعترف بها الإدارة، كما اشترطت أن يُسند هذا الإجراء لأعوان ذوي رتبة مفتش على الأقل، ضمانًا للكفاءة، وتمنح المادة ذاتها للإدارة حق الرقابة بغض النظر عن طبيعة الوسيط المستعمل في حفظ المعلومات، سواء كان ورقيًا أو رقميا، مع توسيع مجال التحقيق ليشمل الأنظمة المعلوماتية وما تحتويه من معطيات

[1] المادة 326 من الامر رقم 76-101، السابق الذكر.

[2] المادة 34 من الأمر رقم 05-17، السابق الذكر.

ومعالجات تؤثر على النتيجة الجبائية أو المحاسبية، وتلزم الإدارة بإرسال أو تسليم إشعار بفتح التحقيق، مرفقًا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، مع ضرورة إثبات الاستلام، كما تحدد بداية سريان مدة التحقيق من تاريخ الاستلام، على ألا تتجاوز ثلاثة أشهر قابلة للتمديد في ظروف خاصة، ويُمنح المكلف بالضريبة الحق في الرد على ملاحظات الإدارة قبل إقرار أي تعديل نهائي، كما يتعين تبليغه بنتائج التحقيق بموجب إشعار مسبب، وفي حال امتناع المكلف عن التعاون أو عدم تقديم الوثائق، يحق للإدارة تحديد أسس فرض الضريبة بطريقة تقديرية وأخيرا، تشترط المادة تدوين جميع إجراءات التحقيق في محضر رسمي ممضى من طرف العون المكلف والمكلف بالضريبة أو من يمثله.[1]

المطلب الثاني: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي

كقاعدة عامة، تملك النيابة العامة حرية تحريك ومباشرة الدعوى العمومية فور علمها بوقوع جريمة، دون الحاجة إلى إذن مسبق، غير أن المشرع مراعاةً لطبيعة بعض الجرائم وخصوصيتها، قيد هذه السلطة في حالات معينة، من بينها جريمة الغش الضريبي، ففي هذا النوع من الجرائم، لا يجوز للنيابة العامة تحريك الدعوى العمومية إلا بناءً على طلب صريح من إدارة الضرائب، باعتبارها الجهة المعنية والمختصة بالكشف عن المخالفات الجبائية وتقدير مدى جسامتها، وفور تقديم هذا الطلب، تباشر النيابة العامة الدعوى أمام القضاء المختص، الذي يتولى الفصل في القضية طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها.

الفرع الأول: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

نصت المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية على أن رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بمقتضى القانون لهم صلاحية تحريك ومباشرة الدعوى العمومية لإقرار العقوبات اللازمة وتطبيقها، كما نصت المادة 29 من نفس القانون "تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون، وهي تمثل أمام كل جهة قضائية ويحضر ممثلها المرافعات أمام الجهة القضائية المختصة بالحكم".[2]

[1] المادة 20 من الأمر رقم 05-17، معدلة بموجب المادة 90 من قانون المالية، السابق الذكر.

[2] المادة 29 من الأمر رقم 66-155، المؤرخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم، ج ر ع48، مؤرخة في 10 يونيو1966.

ومن خلال هذه النصوص، يتضح أن تحريك الدعوى العمومية يعني البدء بإجراءاتها أمام الجهات القضائية المختصة[1]، وهو من صميم اختصاص النيابة العامة كأصل عام يشمل مختلف أنواع الجرائم، بما فيها الجرائم العادية والاقتصادية، غير أن المشرع الجزائري خرج عن هذا الأصل في حالات معينة، إذ قيد صلاحية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بضرورة توفر شكوى أو طلب أو إذن مسبق، ومن بين هذه الحالات، جريمة الغش الضريبي، التي لا يجوز تحريك الدعوى العمومية بشأنها إلا بناءً على شكوى من إدارة الضرائب المختصة، وهذا طبقا لما نصت عليه المادة 104 من ق.إ.ج.

تخضع المتابعات القضائية في جريمة الغش الضريبي لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، حيث تنشأ عنها دعويين:

- دعوى عمومية تهدف إلى توقيع العقوبات الجزائية كالحبس والغرامة.
- دعوى جبائية ترمي إلى فرض جزاءات مالية، تشمل الغرامة الجبائية ومصادرة المحجوزات.

أولا: تقديم شكوى

انتهج المشرع الجزائري سياسة عقابية لردع المخالفين للقوانين الجبائية في إطار الحد من الجرائم الضريبية، لذا أناطت معظم المواد الجبائية بما فيها المادة 305 من ق.ض.م.ر.م والمادة 534 من ق.ض.غ.م والمادة 119 من ق ت مهمة تحريك الدعوى العمومية لأجل تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية إلى نص المادة 104 من ق.إ.ج "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب"[2]، وإثر التعديل الذي مس هذه النصوص القانونية بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 أحالت نصوص تلك المواد المعدلة على المادة 104 من ق.إ.ج المعدل المتمم بموجب قانون المالية لسنة 2012، تحديد إجراءات المتابعة في جرائم الغش الضريبي.

كما قيد المشرع الجبائي حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية في جرائم الغش الضريبي، رغم أن الأصل العام، وفقاً للمادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية، يُخول لها هذا الاختصاص، فقد أناط القانون الجبائي هذا الدور إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، مشترطاً تقديم شكوى مسبقة لتحريك المتابعة الجزائية.

---

[1] بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص قانون عام- فرع القانون الجزائي الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس،2018-2019، ص276.

[2] محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة، 2013، ط8، ص20.

وتُعد الشكوى في هذا السياق إجراءً ضرورياً يصدر عن الجهة المتضررة أي الإدارة الجبائية للمطالبة بتحريك الدعوى، وذلك حمايةً للمصلحة المالية العامة[1]، وطبقاً للمادة 104 من ق.إ.ج، فإن تحريك الدعوى دون توفر هذه الشكوى يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق أو الحكم، ولا يمكن تصحيح هذا العيب أمام جهة الاستئناف.[2]

ثانيا: الجهة القضائية المختصة بالنظر في الدعوى العمومية

نصت المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية على أن "اختصاص المحكمة محليا هو مكان ارتكاب الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم".

أخضع الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.[3]

1-مكان فرض الضريبة

يتم اختيار المحكمة التي تقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة حتى يسهل على الإدارة الجبائية تدعيم طلبها المقدم إلى القضاء، ومن ثمة يمكنها من تأكيد شكواها وتدعيمها بالبيانات والمعلومات المتوفرة لها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها وكذا التأكد من المعلومات والتصريحات التي أدلو بها.[4]

2-مكان الحجز

يعد الحجز القضائي وسيلة أساسية في معاينة وضبط الجرائم، ويُعامل في القانون العام كإجراء من إجراءات التلبس، خاصةً في مجال الجرائم الاقتصادية ومنها الغش الضريبي. وقد نظّم المشرّع الجزائري هذا الإجراء بموجب المادة 506 من ق.ض.م.ر.م، التي أوجبت تضمين محضر الحجز بيانات دقيقة، منها: تاريخ الحجز، نوع المخالفة، هوية المتهم وتصريحاته، هوية الأعوان المحررين، نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة، حضور المعني أثناء الإجراء أو إعلامه الرسمي، بالإضافة إلى اسم وصفة الحارس، ومكان وساعة تحرير

[1] بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص280.

[2] بولجة نادية، المرجع السابق، ص111.

[3] سيد أعمر محمد، جريمة الغش الجبائي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2018، ص184.

[4] فارس السبتي، المرجع السابق، ص199.

المحضر، وفي حالة عدم توفر محل إقامة معروف للمتهم، يُبلّغ عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام إلى آخر عنوان معروف له.[1]

3-مقر المؤسسة

يعتبر مقر المؤسسة هو مركز إدارتها أو مركزها الرئيسي وهو محل إقامة الشخص الطبيعي فإن إسناد الاختصاص الى المحكمة التي يقع بإدارتها مقر المؤسسة يفترض أن يكون مرتكب الجريمة شخصا معنويا، وعليه فإن الأحكام التي تنطبق على الشخص الطبيعي تطبق على الشخص المعنوي، وبالتالي فينعقد الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع بدائرتها موطن إقامة الجاني طبقا للقواعد العامة كما يتفق أيضا مع ما ورد في المادة 65 مكرر 1 قانون الإجراءات الجزائية التي حددت الاختصاص المحلي في حالة متابعة الشخص المعنوي بمكان وجود المقر الاجتماعي للشخص المعنوي بالإضافة إلى مكان ارتكاب الجريمة.[2]

الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

يُقصد بانقضاء الدعوى العمومية، سواء تعلّقت بجريمة الغش الضريبي أو بغيرها من الجرائم، زوال الحق في تحريكها أو الاستمرار فيها أمام القضاء المختص، إما بسبب استحالة عرضها عليه أو لانتهاء مبررات استمرارها، وقد يكون هذا الانقضاء ناتجًا عن أسباب عامة مثل وفاة المتهم، العفو الشامل، التقادم، الغاء قانون العقوبات أو صدور حكم بات، كما قد يتحقق لأسباب خاصة كالتنازل عن الشكوى أو المصالحة.

أولا: الأسباب العامة

وهي تلك الأسباب التي نص عليها المشرع الجزائري في المادة 1/6 من قانون الإجراءات الجزائية، حيث سميت بالأسباب العامة وذلك لأنها تسري على جميع الجرائم أيا كان نوعها (جنايات، جنح، مخالفات) وهي على النحو الآتي:

1-وفاة المتهم:

تقتضي الدعوى العمومية الجبائية، كغيرها من الدعاوى الجزائية، الانقضاء بوفاة المتهم، وذلك انسجامًا مع مبدأ شخصية العقوبة، سواء وقعت الوفاة قبل تحريك الدعوى أو بعد مباشرتها، ففي حال حدوث الوفاة قبل رفع الدعوى، يمتنع على النيابة العامة تحريكها، أما إذا توفي المتهم أثناء التحقيق، فعلى النيابة أن تصدر أمرًا بالحفظ لزوال محل المتابعة، وإذا وقعت الوفاة أثناء نظر الدعوى أمام المحكمة، يتعيّن على الجهة القضائية

[1] المادة 506 من الأمر رقم 76-104، السابق الذكر.

[2] سيد أعمر محمد، المرجع السابق، ص ص 230-231.

التصريح بانقضاء الدعوى العمومية، ولا يجوز الاستمرار في الفصل فيها، أما إذا صدر حكم بالإدانة أو البراءة بعد الوفاة، فإنه يُعد باطلاً لانقضاء الدعوى بحكم القانون.[1]

2-التقادم:

يُقصد بالتقادم انقضاء الدعوى العمومية بسبب مرور مدة معينة يحددها القانون، تبدأ من تاريخ ارتكاب الجريمة أو من آخر إجراء من إجراءات التحري أو التحقيق، دون اتخاذ أي إجراء قضائي يؤدي إلى إصدار حكم، وفي المجال الضريبي، يتميز التقادم بخصوصيتين أساسيتين: أولاً، عدم التمييز بين الدعوى العمومية والدعوى الجبائية، خلافًا لما هو معمول به في المجال الجمركي؛ وثانيًا، عدم الالتزام بآجال التقادم المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، والتي حددتها المادتان 7 و8 بثلاث سنوات للجنح، وعشر سنوات للجنايات[2]، أما في القوانين الضريبية، فقد تم تحديد مدة التقادم بأربع سنوات، وهو ما نصت عليه المادة 106، الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، والتي جاء فيها أن الأجل المحدد لتحصيل جداول الضرائب الناتجة عن السهو أو النقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو أربع سنوات.[3]

3-العفو الشامل:

يُعد العفو أحد مظاهر السلطة التقديرية الممنوحة لرئيس الجمهورية، ويصدر في شكل مرسوم رئاسي، ويُعتبر إجراءً فرديًا يخص العقوبة دون المساس بالدعوى العمومية. ويتخذ العفو إما شكل تخفيض العقوبة أو استبدالها، ويشترط لصدوره أن يكون هناك حكم بات واجب التنفيذ، فيشمل العقوبة كليًا أو جزئيًا، دون أن يمتد أثره إلى الدعوى الجبائية الموازية أمام القاضي الجبائي، أما العفو الشامل، فهو ذو طبيعة تشريعية، لا يصدر إلا بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية، ويخص الفعل ذاته لا العقوبة، حيث يزيل عنه الوصف الجرمي، ويترتب عليه سقوط الدعوى العمومية واستحالة تحريكها أو الاستمرار فيها، ما لم يكن قد صدر حكم بات فيها. ويتميز العفو الشامل بشمول أثره ليطال جميع المساهمين في الجريمة، سواء كانوا فاعلين أصليين أو شركاء، غير أن هذا الأثر لا يمتد إلى الدعوى الجبائية التابعة أمام القاضي الجزائي، إلا إذا نص القانون صراحة على خلاف ذلك.

---

[1] بن براهم عبد الكريم، الجرائم الجبائية والإجراءات القضائية في القانون الجزائري، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2020، ص305.

[2] أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص481.

[3] المادة 1/106 من الأمر رقم 05-17، السابق الذكر.

4-إلغاء قانون العقوبات:

لا عقوبة ولا جريمة ولا تدبير أمن إلا بنص قانون، لذا فإن إلغاء قانون العقوبات يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغى وتصبح الأفعال المجرمة مباحة غير معاقب عليها، مما يترتب عليه تطبيق القانون اللاحق وبدون إحالة إلى نص خاص لأنه هو الأصلح للمتهم.[1]

5-صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه:

تُعد الغاية من تحريك الدعوى العمومية هي صدور حكم قضائي نهائي يفصل في موضوعها، بما يُحقق انقضاءها ببلوغ هدفها، ولا يُرتب الحكم هذا الأثر إلا إذا استوفى ثلاثة شروط أساسية، هي: أن يكون صادرًا عن جهة قضائية مختصة، أن يكون نهائيًا، أي غير قابل للطعن، أن يكون فصَل في الموضوع فصلًا قطعياً، أي وضع حدًا للنزاع بشكل جوهري.

كما يشترط أن تكون للحكم حجية تمنع إعادة تحريك الدعوى، وهو ما يستدعي تطابق النزاع الجديد مع الحكم السابق من حيث الأطراف، السبب، والموضوع، مع وحدة الوقائع، ويأتي هذا الشرط تفاديًا لازدواج الأحكام وتناقضها، ضمانًا للأمن القانوني واستقرار النظام القضائي وصونًا للحقوق والحريات الأساسية.

ثانيا: الأسباب الخاصة

هناك أسباب خاصة فضلا عن الأسباب العامة السالف ذكرها لانقضاء الدعوى العمومية والجبائية فيما يخص الجرائم وبالتالي سنتطرق إليها على النحو الآتي:

1-سحب الشكوى:

تنقضي الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بسحب الشكوى، وفقًا لأحكام المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية، حيث يترتب على السحب وقف إجراءات المتابعة، ويُعد هذا السحب نهائيًا، ولا يمكن للإدارة الضريبية إعادة تقديم الشكوى، ضمانًا لاستقرار المراكز القانونية.

ويشترط المشرع لسحب الشكوى تسديد المكلف بكامل الحقوق الضريبية المستحقة، بما في ذلك الحقوق البسيطة والجزاءات محل المتابعة.

كما نصت المادة 119 من ق.ر.ع.ر.أ إلى تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة 104 مكرر من ق.إ.ج [2] التي استحدثها المشرع بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012، والتي نصت على: "يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق

[1] فارس السبتي، المرجع السابق، ص252.

[2] المادة 119 من الأمر رقم 03-01، السابق الذكر.

الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد"[1]، ويُستفاد من خلال أحكام هذه المادة أن سحب الشكوى يقتضي تسديدًا مسبقًا بنسبة 50% من المبالغ التي تهرب منها المكلف، مما يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية، فضلاً عن انقضاء الدعوى الجبائية المترتبة عن نفس الوقائع.

2-المصالحة:

تُعدّ المصالحة من الآليات الحديثة التي تعتمدها الدول المتقدمة في معالجة الجرائم الضريبية، إذ تُمارس هذه الوسيلة القانونية في عدد من الأنظمة المقارنة، على غرار التشريع الفرنسي الذي أقرّ العمل بها منذ القرن الثامن عشر، لاسيما في المجالين الضريبي والجمركي، حيث اعتُبرت أحد الأسباب المؤدية إلى انقضاء الدعوى العمومية. ويُفهم من الصلح بوجه عام أنه تسوية ودية للنزاع بين الأطراف المعنية، تهدف إلى إنهاء الخصومة دون اللجوء إلى المسار القضائي الكامل.

أما في الجزائر، فلم ينص المشرع الجبائي صراحة على المصالحة كسبب قانوني لانقضاء الدعوى، بل اعتبرها إجراءً يسمح للإدارة بالتخلي عن المتابعة مقابل مبلغ مالي، وقد تم تنظيمها جزئياً في المادة 550 فقرة 2 من ق.ض.غ.م التي تقتضي "غير أن المصالحات والإعفاءات التي تقبل بها الإدارة لا ينبغي أن يكون من آثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء لو طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون"[2]، إضافة إلى المادة 2/540 من نفس القانون والتي نصت على" ويجوز بصفة استثنائية أن تسقط كل هذه الغرامة أو جزء منها ولائيا من قبل الإدارة طبقا لأحكام المادة 93 من ق.إ.ج".[3]

[1] المادة 104 مكرر من الأمر رقم 05-17، السابق الذكر.

[2] المادة 2/550 من الأمر رقم 76-104، السابق الذكر.

[3] المادة 2/540 من الأمر رقم 76-104، السابق الذكر.

المبحث الثاني: الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي

تُعتبر جريمة الغش الضريبي من الجرائم الاقتصادية التي تمس النظام الجبائي ومصالح الخزينة العمومية، وتُرتب مسؤولية جزائية على كل من ساهم في ارتكابها، سواء كفاعل أصلي أو شريك، كما يمكن أن تشمل هذه المسؤولية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على أساس فعل الغير، وقد حدّد المشرّع الجزائري العقوبات المقررة لهذه الجريمة ضمن قوانين ضريبية خاصة، مثل قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وقانون الطابع والتسجيل، ما يجعلها تتميز عن العقوبات المنصوص عليها في القانون العام، ويُخوَّل للقضاة تكييف الجريمة بحسب قيمة التهرب الضريبي، مع الالتزام بالإطار القانوني الذي رسمه قانون العقوبات.

المطلب الأول: تحديد المسؤولية الجزائية عن جريمة الغش الضريبي

تُرتب جريمة الغش الضريبي مسؤولية جزائية شخصية، حيث يُعد الفاعل الأصلي أول من يُساءل جزائيًا ويخضع للعقوبات المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية، وغالبًا ما لا يرتكب هذه الجريمة بمفرده، بل يتلقى المساعدة من شخص آخر يُطلق عليه وصف "الشريك في الجريمة"، وفي بعض الحالات، تمتد المسؤولية لتشمل المكلف بالضريبة على أساس المسؤولية عن فعل الغير.

الفرع الأول: مسؤولية الفاعل الأصلي

يُعتبر فاعلًا أصليًا في الجريمة كل من ساهم بشكل مباشر في تنفيذ الفعل الإجرامي أو حرّض على ارتكابه، ويشمل ذلك الفاعل المادي والمعنوي[1]، وقد يكون الفاعل شخصًا طبيعيًا أو معنويًا، باعتبار أن الالتزام الضريبي يشمل كلا الطرفين، كالأفراد والشركات والمؤسسات التابعة للقطاع الخاص، وقد كرّس المشرّع الجزائري مبدأ مساءلة الشخص المعنوي جزائيًا، حيث نص في المادة 51 مكرر من ق.ع على إمكانية إقامة المسؤولية الجزائية ضد الشخص المعنوي عن الجرائم المرتكبة لحسابه أو باسمه[2]، وأكد نفس المبدأ في الفقرة التاسعة من المادة 303 من ق.ض.م.ر.م.

كما سلك المشرّع الاتجاه ذاته في المادة 4/121 من ق.ت، التي نصت صراحة على أن الجرائم المرتكبة من قبل الشركات أو الأشخاص المعنويين الخاضعين للقانون الخاص تستتبع تطبيق العقوبات السالبة للحرية والعقوبات التبعية، وكذا العقوبات الجبائية، على الشخص المعنوي.

---

[1] فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية المنازعات لضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات حلب، الجزائر، ص ص 20-21.

[2] المادة 51 مكرر من الأمر رقم 66-156، السابق الذكر.

وتعزز هذا الطرح الفقرة الثانية من المادة 138 من ق.ر.ع.ر.أ، التي تقر بإصدار الأحكام بالغرامات الجزائية والجبائية بشكل مشترك ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد الشخص المعنوي ذاته[1]، كما نصت الفقرة الأولى من المادة 36 من ق.ط على مبدأ التضامن في دفع الغرامات المالية بين الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم عن نفس المخالفة.[2]

الفرع الثاني: نطاق مسؤولية الشريك

على غرار الفاعل الأصلي، يخضع الشريك في جريمة الغش الضريبي لنفس العقوبات المنصوص عليها في حق الفاعل الأصلي، وذلك دون الإخلال بالعقوبات التأديبية الخاصة بالموظفين والأعوان العموميين، وقد كرّست هذا المبدأ مختلف النصوص القانونية الضريبية، كما ورد في المادة 303 الفقرة الثانية من ق.ض.م.ر.م، المادة 542 من ق.ض.غ.م، المادة 126 من ق.ر.ع.ر.أ، المادة 120 من ق ت، والمادة 35 الفقرة الأولى من ق ط، وقد أحالت هذه النصوص على أحكام قانون العقوبات، لا سيما المادة 42 وما يليها، التي عرّفت الشريك في الجريمة بأنه "كل من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، لكنه ساعد بأية وسيلة الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها، مع علمه بذلك"[3]، ويتضح من هذا التعريف أن عنصر الاشتراك يقتضي توفر فعل إيجابي يتمثل في المساعدة أو المعاونة، وهو ما قيده المشرع الجزائري حصراً بالأفعال التي تسهم في الإعداد أو التسهيل أو التنفيذ.[4]

وتتعدد صور الاشتراك في جريمة الغش الضريبي بتعدد وسائل المساعدة أو المعاونة فمثلاً، يُعد شريكاً كل من يتيح للمكلف بالضريبة استعمال مستودعه أو مخزنه لإخفاء المنتجات بغرض التهرب الضريبي مع علمه بذلك، كما يُعد من الشركاء المحاسب الذي يقدم استشارات أو يعدّ وثائق محاسبية مخالفة للحقيقة بهدف إخفاء الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، أو يقوم بإصدار فواتير صورية تؤثر على وعاء الضريبة، سواء استفاد من المبالغ المتهرب منها أو لم يستفد.

إضافة إلى الإحالة على قانون العقوبات، فإن بعض النصوص الضريبية بيّنت صراحةً بعض صور الاشتراك، فقد نصّت المادة 303 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 120 من ق.ت، والمادة 35 من ق.ط على اعتبار الأشخاص الذين يتوسطون بصورة غير قانونية في تحويل القيم المنقولة أو في

[1] المادة 138 من الأمر رقم 03-01، السابق الذكر.

[2] المادة 1/36من الأمر رقم 76-103، السابق الذكر.

[3] المادة 42 من الأمر رقم66-156، السابق الذكر.

[4] أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي العام، الطبعة 11، دار هومة، الجزائر، 2012، ص148.

تحصيل القسيمات من الخارج، وكذلك من يتقاضى بصفة غير قانونية قسيمات باسم الغير، شركاء في الغش الضريبي.

ورغم هذا التوسّع في التجريم، فإن المشرع استثنى بعض الفئات من تطبيق العقوبات الجزائية المقررة للفاعل الأصلي، وخصّهم بأحكام خاصة نظراً لطبيعة مهنتهم، فقد نصّت المواد 306 من ق.ض.م.ر.م، 544 من ق.ض.غ.م، و128 من ق.ر.ع.ر.أ، على أن وكيل الأعمال، والخبير، وكل من يزاول مهنة مسك السجلات المحاسبية، يعاقبون فقط بغرامة جبائية عند مساهمتهم في إعداد أو استعمال وثائق غير صحيح، غير أن هؤلاء لا يطبق في حقهم نظام العقوبات المقررة للفاعل الأصلي إلا إذا ثبت توافر القصد الخاص، أي إذا تبين أن إعداد هذه الوثائق كان بنية تمكين زبائنهم من التهرب من الضريبة.[1]

وقد تبنّى المشرع الجزائري في هذا السياق نفس النهج الذي سار عليه المشرع الفرنسي، كما هو منصوص عليه في المادتين 1738 و1836 من القانون العام للضرائب الفرنسي.

الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير

تُقرّ القاعدة العامة في القانون الجزائي بأن المسؤولية شخصية، ما يعني أن العقوبة لا تطبق إلا على من ارتكب الفعل المجرَّم بصفة شخصية، وينبغي وفقًا لهذا الأصل، أن تسري هذه القاعدة كذلك على الجرائم الضريبية، بحيث يتحمل المسؤولية الجزائية في جريمة الغش الضريبي من ساهم في ارتكابها، سواء بصفته فاعلاً أصلياً أو شريكاً، غير أنه قد يعهد المكلف بالضريبة إلى الغير بتنفيذ التزاماته الضريبية، مما يثير إشكالية في إسناد المسؤولية الجزائية عند وقوع الغش.

وقد عالجت بعض النصوص الضريبية هذا الإشكال من خلال إقرار إمكانية مساءلة شخص عن فعل لم يرتكبه مباشرة، بشرط علمه به، في هذا السياق، تنص المادة 134 من ق.ت ، فيما يخص نقل الملكية عن طريق الوفاة، على أن التصريح أو التوكيد المغشوش الصادر من أحد الورثة المتضامنين أو من وكيل عنهم لا يُعفي الوكيل أو باقي الورثة من العقوبات الجنحية المنصوص عليها في المادة 119 من نفس القانون، متى ثبت علمهم بالغش ولم يقوموا بإتمام التصريح في أجل أقصاه ستة أشهر، وتُجسد هذه المادة نموذجاً صريحاً للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير، حيث يُسند الجرم إلى أشخاص لم يبادروا هم أنفسهم بالفعل الإجرامي، وإنما سكتوا عنه رغم علمهم به.

[1] فريجة حسين، المرجع السابق، ص35.

كما خرج المشرع الجزائري عن قاعدة شخصية العقوبة من خلال نص المادة 529 من ق.ض.غ.م، التي وسّعت نطاق المسؤولية الجزائية لتشمل أشخاصاً لم يرتكبوا المخالفة مباشرة، إذ نصّت على أن الأشخاص الآتي ذكرهم يُعتبرون مسؤولين عن المخالفات المنصوص عليها في المواد من 523 إلى 527، وهم كذلك ملزمون بأداء الرسوم والغرامات والمصاريف، وهم:[1]

- مالكو البضائع، فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.
- الأب أو الأم أو الوصي، فيما يتعلق بأفعال أولادهم القصر القاطنين معهم.
- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون، فيما يخص الغش المرتكب في العقارات التي يشغلونها.
- الناقلون، فيما يتعلق بالبضائع المنقولة بصفة غير قانونية.

ويُلاحظ أن المادة 2/524 المشار إليها ضمن المخالفات، تجرم اللجوء إلى طرق احتيالية، بغض النظر عن مبلغ الحقوق محل الغش.

ويجدر التنويه إلى أن المادة 529 تختلف عن المادة 134 من ق.ت من حيث طبيعة العقوبة، إذ تقتصر الأولى على تحميل المسؤولين غرامات مالية دون أن تشمل العقوبات السالبة للحرية، خلافاً لما نصت عليه المادة 134، التي تحيل إلى المادة 119 وتتضمن عقوبات سالبة للحرية وأخرى مالية.[2]

وفي كلتا الحالتين، فإن النصوص المذكورة تمثل خرقاً للقاعدة التقليدية المتمثلة في شخصية المسؤولية والعقوبة، وتقر بمفهوم "المسؤولية الجزائية عن فعل الغير"، في حالات يبررها المشرع بحماية المصالح المالية للدولة وتعزيز فعالية النظام الجبائي.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

رتّب المشرع الجزائري على جريمة الغش الضريبي مجموعة من العقوبات الجزائية التي تتنوع من حيث طبيعتها ومداها، وذلك تبعاً لنوع الضريبة محل التهرب، وتتوزع هذه العقوبات بين عقوبات أصلية وأخرى تبعية، كما حددتها النصوص القانونية ذات الطابع الجبائي، التي نصت على حدود دنيا وعليا لها، وتشمل هذه العقوبات، بالإضافة إلى العقوبات السالبة للحرية أو المالية، عقوبات جبائية تهدف إلى استرجاع حقوق الخزينة

[1] المادة 129 من الأمر رقم76-104، السابق الذكر.

[2] سامي بوعجاج، المسؤولية الجزائية في المجال الجبائي بين الأصل والاستثناء، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة المسيلة، العدد15، 2022، ص220.

العمومية، وعلى رأسها الغرامات المالية ومصادرة الأموال الناتجة عن التهرب، وذلك ضماناً لحماية النظام الجبائي وتحقيق الردع العام والخاص.

الفرع الأول: العقوبات الجزائية

يترتب عن ارتكاب جريمة الغش الضريبي جزاء جنائي يتمثل في العقوبة، والتي كانت تُعد الوسيلة الأساسية للردع في التشريعات التقليدية، حيث اتخذت صورًا مختلفة منها العقوبات السالبة للحرية أو المالية، غير أن تطور الفكر الجنائي الحديث أدى إلى بروز التوجه نحو إصلاح الجاني وإعادة إدماجه، مما أفسح المجال أمام التدابير الاحترازية كوسيلة مكملة للجزاء الجنائي التقليدي.

وقد أصبح تحديد العقوبة يعتمد على خطورة الجاني الذاتية أكثر من جسامة الفعل ذاته، في إطار احترام مبدأي شخصية العقوبة والمساواة أمام القانون، اللذين كرسهما المشرع الجزائري في المادة 167 من دستور 2020، التي نصت على أن "تخضع العقوبات الجزائية لمبدأي الشرعية والشخصية، وبناءً على ذلك، تُقسم العقوبات إلى أصلية وتكميلية، تبعًا لطبيعة الجريمة وظروف ارتكابها.

أولا: العقوبات الأصلية

حددت العقوبات الأصلية من خلال القوانين الجزائية والجبائية وهو ما سيتم توضيحه من خلال ما يلي:

1/العقوبات الأصلية في قانون العقوبات

قام المشرع الجزائري بتحديد العقوبات الأصلية وفقا لدرجة جسامة الجريمة المرتكبة، وهو ما يتضح من أحكام المادة 5 من ق ع، والتي نصت على:[1]

* العقوبات الأصلية في الجنايات هي:

1-الإعدام.

2-السجن المؤبد.

3-السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس (5) سنوات الى30 سنة.

*العقوبات الأصلية في مادة الجنح:

1-الحبس مدة تتجاوز شهرين (2) إلى خمس (5) سنوات، ماعدا الحالات التي يقرر فيها القانون حدودا أخرى.

2-الغرامة التي تتجاوز 20.000دج.

[1] المادة 5 من الأمر رقم 66-156، السابق الذكر.

*العقوبات الأصلية في مادة المخالفات هي:

1-الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر.

2-الغرامة من 2000دج إلى 20.000دج.

تتميز العقوبات الأصلية في التشريع الجزائري بتحديد عقوبة واحدة أو عقوبتين أصليتين، تُعتبر العقوبة الأشد عند تصنيف الجريمة[1]، وبالنسبة لجريمة الغش الضريبي، فإن القوانين الجبائية تفرض عقوبات جنائية وردعية تختلف حسب حالة الفاعل، سواء كان مكلفًا بالضريبة أو شريكًا أو شخصًا معنويًا، مع تفاوت في درجة تشديد العقوبة أو تخفيفها بناءً على النصوص الضريبية.

2/ العقوبات الأصلية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئي، بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج.
- الحبس من سنة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتخلص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج، ولا يتجاوز 1,000,000 دج.
- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج.[2]

[1] أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص273.

[2] المادة 303 من الأمر رقم 76-101، السابق الذكر.

3/العقوبات الأصلية في قانون الضرائب غير المباشرة

يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية وتدليسية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز 1/10 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.[1]

4/العقوبات الأصلية في قانون التسجيل

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج والحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أنه لا يطبق هذا الحكم إلا في حالة الإخفاء يفوق 1/10 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج[2]، وهو نفس ما جاء في ق.ط في المادة 34 منه.

ثانيا: العقوبات التكميلية

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار ق.ع، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

1-تحديد الإقامة.

هو تدبير يُلزم المحكوم عليه بالإقامة في منطقة معينة بعد انتهاء العقوبة، ويُعاقب على مخالفته بالحبس [3]، وفقًا للمادة 11 مكرر من ق.ع.

2-المنع من الإقامة

هو تدبير قضائي يمنع المحكوم عليه من التواجد في أماكن معينة لمدة لا تتجاوز خمس سنوات في الجنح وعشر سنوات في الجنايات، تبدأ من تاريخ الإفراج عنه، ويُعاقب على مخالفته بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاثة سنوات، وفقًا للمادة 12 من ق.ع[4].

---

[1] المادة 532 من الأمر رقم 76-104، السابق الذكر.

[2] المادة 119 من الأمر رقم 76-105، السابق الذكر.

[3] عبد الله اوهايبية، شرح قانون العقوبات الجزائري، قسم عام، موف للنشر، الجزائر، 2011، ص379.

[4] المادة 12 من الأمر رقم 66-156، السابق الذكر.

3-الحرمان من مباشرة بعض الحقوق

ينص قانون العقوبات[1]على إمكانية منع المحكوم عليه من ممارسة مهنة أو نشاط له صلة بالجريمة المرتكبة، لمدة تصل إلى عشر سنوات في الجنايات وخمس سنوات في الجنح، ويجوز الأمر بالنفاذ المعجل لهذا التدبير.

4- المصادرة الجزائية للأموال

تعد المصادرة عقوبة تكميلية يمكن الحكم بها على المحكوم عليه، مع استثناء بعض الأموال كمسكنه القانوني ومداخيل معيشة أسرته، حسب المادة 15 من ق.ع، ويجوز للمحكمة مصادرة الأدوات المستعملة أو المتحصلة من الجناية[2]، بينما لا تُطبق في الجنح والمخالفات إلا بنص قانوني صريح، وفقًا للمادة 15 مكرر 1.[3]

5- حل الشخص الاعتباري

ينتج عن صدور حكم قضائي يقضي بحل الشخص الاعتباري حرمانه من مزاولة نشاطه تحت أي مسمى أو من خلال أي إدارة بديلة، ويستلزم هذا الحكم تصفية أصوله مع صون حقوق الغير حسن النية.[4]

6-نشر الحكم

تجيز المادة 18 من ق.ع للمحكمة، في حالات معينة، الأمر بنشر أو تعليق الحكم القضائي على نفقة المحكوم عليه، كعقوبة تكميلية، وقد تبنّى المشرع هذا التدبير في مجال الغش الضريبي، من خلال عدة نصوص ضريبية كالمادة 303 فقرة 6 من ق.ض.م.ر.م التي نصت على" يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، والكل على نفقة المحكوم عليه".[5]

ونصت المادة550 من ق.ض.غ.م على أنه:" 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"[6]، ونص المشرع في ق.ت على لصق ونشر القرار كعقوبة تكميلية، حيث نصت الفقرة

---

[1] المادة 16 مكرر من الأمر رقم 66-156، السابق الذكر.

[2] المادة 15 من الأمر رقم 66-156، السابق الذكر.

[3] المادة 15 مكرر، من الأمر رقم 66-156، السابق الذكر.

[4] المادة 17 من الأمر رقم 66-156، السابق الذكر.

[5] المادة 6/303 من الأمر رقم 76-101، السابق الذكر.

[6] المادة 550 من الأمر رقم 76-104، السابق الذكر.

الثانية من المادة 120 من ق.ت على أن "..... لصق ونشر القرار القضائي يؤمر بهما في حالة العود ..."[1] ونصت المادة 134 من ق.ر.ع.ر.أ على أنه: " يمكن للمحكمة أن تأمر بالنسبة للمخالفات المصحوبة بعقوبات جزائية بنشر الحكم كاملا أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وبتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه "[2]

كما ورد في المادة 6/35 من ق.ت " فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وبتعليقه في الأماكن التي تشير إليها ويتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه"[3]

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية

تُضاف إلى العقوبات الجزائية جزاءات جبائية تختلف باختلاف النصوص الضريبية، وتتمثل أساسًا في الغرامة الجبائية والمصادرة، باعتبارهما وسيلتين ماليتين لردع الغش الضريبي وضمان حماية المال العام.

أولا: الغرامة الجمركية

تعرف الغرامة الجمركية بأنها مبلغ مالي يُلزم المحكوم عليه بدفعه إلى الخزينة العمومية تنفيذاً لما تقرره الجهات القضائية المختصة[4]، وقد ميّز المشرع الجزائري بين الغرامة الجزائية والغرامة الجمركية، إذ تُعد الأولى عقوبة ذات طابع جزائي تستند إلى ق.ع، بينما تُعد الثانية جزاءً جبائياً مصدره قانون الجمارك، حيث أطلق عليها المشرع تسمية "تعويض"، هذا الأمر أدى إلى تباين في المواقف الفقهية والقضائية بشأن طبيعة الغرامة الجمركية، بين من يراها عقوبة جزائية بحتة تُضاف كعقوبة تكميلية إلى العقوبة الأصلية، وبين من يراها ذات طابع تعويضي، ويُستند إلى الرأي الأول كون الغرامة تُفرض بنص صريح في القوانين الجبائية كجزاء قانوني على مخالفة القواعد الضريبية، دون ترك سلطة تقديرية للقاضي، باستثناء ما إذا خيّره النص بين الحبس والغرامة.

---

[1] المادة 120 من الأمر رقم 76-105، السابق الذكر.

[2] المادة 134 من الأمر رقم 03-01، السابق الذكر.

[3] المادة 6/35 من الأمر رقم 76-103، السابق الذكر.

[4] نبيل صقر، قمراوي عز الدين، الجريمة المنظمة، التهريب والمخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر ،2008، ص ص 60-61.

وتُميز الغرامة الجمركية عن التعويض المدني الذي يُقدَّر استناداً إلى حجم الضرر اللاحق بالمضرور[1]، وتُفرض الغرامة الجبائية على المكلف بالضريبة عند ارتكابه جريمة الغش الضريبي، استناداً إلى ما ورد في مختلف القوانين الجبائية، على غرار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، وكذا قانون الطابع.

1-الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تنص الفقرة الأولى من المادة 194 من ق.ض.م.ر.م على معاقبة المكلف بالضريبة الذي يمتنع عن تقديم التصريح بالوجود، بغرامة جبائية قدرها 30.000 دج[2]، كما تقضي ذات المادة بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 193 من نفس القانون في حال ثبوت ارتكاب المكلف لأعمال تدليسية، وذلك من خلال فرض مبلغ إضافي يُحسب بنسبة من المبلغ المتملص منه خلال نفس السنة الجبائية[3].

2-الغرامات المنصوص عليها في قانون الطابع والرسم على رقم الأعمال

نصت التشريعات الجبائية الجزائرية على فرض غرامات جبائية في حال ارتكاب جريمة الغش الضريبي، حيث جاءت بعض النصوص دون تحديد مبلغ الغرامة، كما هو الحال في الفقرة الثالثة من المادة 121 من ق.ت والتي نصت على " ...يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية"[4]، والفقرة الثالثة من المادة 36 من ق.ط، وفي ذات السياق، نصت المادة 116 من ق.ر.ع.ر.أ على تطبيق غرامة تعادل 100% من مجموع الحقوق المستحقة، في حالة لجوء المكلف بالضريبة إلى وسائل تدليسية بغرض التملص من دفع الضريبة[5].

3-الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة

تنص المادة 523 من ق.ض.غ.م يعاقب على أن كل خرق للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة عليه بغرامة جبائية من 10.000الى 30.000دج.[6]

---

[1] بولجة نادية، المرجع السابق، ص156.

[2] المادة 194 من الأمر رقم 76-101، السابق الذكر.

[3] المادة 2/193 من الأمر رقم 76-101، السابق الذكر.

[4] المادة 121 من الأمر رقم 76-105، السابق الذكر.

[5] المادة 116 الأمر رقم 03-01، السابق الذكر.

[6] المادة 523 من الأمر رقم 76-104، معدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية، المؤرخ في 5جمادى الثانية عام 1444، الموافق 29 ديسمبر سنة 2022، العدد89.

أما المادة 524 من نفس القانون، في حين قدرت في الحالات العادية للتملص، يعاقب المكلف بغرامة تعادل مبلغ الضريبة غير المسددة، دون أن تقل عن 30.000 دج

في حالات الغش باستعمال وسائل احتيالية أو الغش المرتبط بأنواع معينة من الكحول، تُضاعف الغرامة لتصل إلى ضعف الحقوق المتملص منها، على ألا تقل عن 70.000 دج

في حالة التعامل بمصنوعات من المعادن الثمينة المخالفة للتنظيم، تكون الغرامة أربعة أضعاف الحقوق المتملص منها، على ألا تقل عن 100.000 دج.[1]

ثانيا: المصادرة

المصادرة هي إجراء جزائي يُمكّن الدولة من تملّك أموال أو أشياء مرتبطة بجريمة، دون تعويض مالكها الأصلي[2]، وقد نصت المادة 15 من ق.ع على أنها "الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء"[3]

وفي المجال الجبائي، وردت المصادرة صراحة في المادة 525 من ق.ض.غ.م، التي تجيز مصادرة الأدوات المستعملة في التزوير أو المحوزة بطرق غير قانونية[4]، بالمقابل، لا تتضمن باقي القوانين الضريبية كقوانين الضرائب المباشرة أو الرسوم الأخرى أي نص صريح أو ضمني بشأن المصادرة.

لكي يُحكم بالمصادرة، يشترط أن يكون الشيء محل المصادرة قد تم ضبطه فعلاً وقت صدور الحكم، ولا يجوز أن تصدر المحكمة حكماً احتياطياً بالمصادرة لما قد يُضبط مستقبلاً، وإلا كان الحكم باطلاً[5]، وتخضع المصادرة لأحكام المواد 15، 15 مكرر 1، و16 من ق.ع المعدل والمتمم.

[1] المادة 524 من الأمر رقم 76-104، معدلة بموجب المادة 43 من قانون المالية، السابق الذكر.

[2] فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، الطبعة 2، دار هومة، 2011، ص339.

[3] المادة 15 من الأمر رقم 66-156، السابق الذكر.

[4] المادة 525 من الأمر رقم 76-104، السابق الذكر.

[5] فارس السبتي، المرجع السابق، ص340.

تُعد المصادرة في القانون العام عقوبة تكميلية، بينما تُعتبر في جرائم الغش الضريبي عقوبة جبائية ذات طابع جمركي، كما يتضح من المادة 525 من ق.ض.غ.م، التي تنص على مصادرة جميع الأشياء والأجهزة المحوزة بصفة غير شرعية عند مخالفة أحكامها وينص قانون الضرائب غير المباشرة صراحة على المصادرة كعقوبة جبائية، وتشمل الوسائل المستعملة في التزوير، أجهزة التقطير غير المدموغة، الأوعية، الآلات، الأواني غير المرخص بها، ووسائل النقل المستخدمة في التهريب، وذلك وفقًا للمادتين 44 و64 من نفس القانون.

خـــاتمـــة

في ختام هذا البحث، يتبيّن أن موضوع الغش الضريبي يُعد من بين أكثر المواضيع القانونية والعملية إلحاحاً للدراسة والتحليل في الوقت الراهن، وذلك بالنظر إلى النقائص العديدة التي تشوب النصوص القانونية المتعلقة بتجريم هذا السلوك، الأمر الذي يفضي في كثير من الأحيان إلى إفلات المكلفين من أداء التزاماتهم الجبائية، فضلاً عن التحديات التطبيقية التي تواجه كلّ من المكلفين بالالتزام الضريبي والسلطات المكلفة بتطبيق النصوص الجبائية.

وقد سعينا من خلال هذا البحث المتواضع إلى الإحاطة بأهم الجوانب القانونية لجريمة الغش الضريبي، حيث تطرقنا بداية إلى الإطار المفاهيمي الذي يُشكّل محل الجريمة، من خلال تحليل الأسس العامة التي تحكمها، ثم انتقلنا إلى دراسة الأركان المكونة لها، سواء الركن الشرعي، المادي أو المعنوي، مع تسليط الضوء على مختلف الوسائل والمناورات الاحتيالية التي يلجأ إليها المكلفون بغرض التهرب من الأداء الضريبي، وهي وسائل تتسم بالتعقيد والتطور، وتُحدث آثاراً سلبية تمس البنية المالية، الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

واختُتم البحث بدراسة الآليات القانونية والمؤسساتية المكرسة لمكافحة هذه الجريمة، لا سيما آلية الرقابة الجبائية التي تُمارَس من قبل الأجهزة المختصة وفق إطار قانوني وتنظيمي دقيق، قصد الكشف عن المخالفات وتحديد مرتكبيها، كما تطرقنا إلى وسائل الإثبات في المادة الضريبية ومدى قوتها القانونية، بالإضافة إلى استعراض قواعد المتابعة الجبائية والعقوبات المقررة، والتي تتوزع بين العقوبات الجزائية والجبائية، إلى جانب الأحكام الخاصة المرتبطة بها.

وبذلك، يتأكد أن مكافحة الغش الضريبي تقتضي مقاربة شمولية متكاملة، تمزج بين تعزيز الإطار القانوني، تطوير الآليات الرقابية، وتفعيل العقوبات الرادعة، بما يحقق التوازن بين حماية المال العام وضمان عدالة النظام الضريبي.

وبعد التعمق في دراسة هذه الظاهرة وتحليل مختلف جوانبها، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نوجزها كما يلي:

– أن جريمة الغش الضريبي أصبحت من الجرائم التي تنعكس آثارها بصفة مباشرة على الصعيد الاقتصادي للدولة.

– كرّس المشرع الجبائي الجزائري تجريم الغش الضريبي ضمن مختلف النصوص الجبائية، حيث نص على أحكام صريحة تُجرّم الأفعال الاحتيالية التي يرتكبها المكلفون بالضريبة بقصد التملص من دفع المستحقات الجبائية، وقد رافق هذا التجريم بفرض عقوبات متنوعة، منها ما هو جزائي، ومنها ما يندرج ضمن العقوبات الجبائية.

– رغم تعدد آليات الكشف عن جرائم الغش الضريبي، إلا أن الإدارة الجبائية لا تزال بحاجة إلى تفعيلها بفعالية أكبر، وتطوير تنظيمها الإداري لتعزيز مكافحة هذه الجرائم.

– تعتمد الإدارة الجبائية إجراءات قانونية صارمة لمكافحة الغش الضريبي، من بينها تحريك الدعوى العمومية ضد المخالف، وذلك في حال فشل مساعي التسوية أو الصلح مع المكلف بالضريبة.

وفي الأخير يمكن اقتراح جملة من التوصيات والحلول، خاصة وأن الجهود المبذولة من قبل الإدارة الجبائية، رغم أهميتها، وكذا تطور المنظومة القانونية الجبائية، تبقى محدودة وغير كافية في مواجهة التزايد المستمر لجرائم الغش الضريبي، لذا لابد من:

– وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة وأن توفر لأعضائه كافة الضمانات التي توفر لهم الحرية والاستقلال في العمل.

– إلزام المكلفين بالضريبة بمسك دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً للمعايير القانونية، مع إخضاعها للمراقبة الدورية من قبل الإدارة الجبائية، واعتماد نظام الفوترة الإلزامي لضمان الشفافية وتسهيل عمليات المراقبة والكشف عن حالات الغش الضريبي.

– العمل على تكوين قضاة متخصصين في المجال الجبائي، من خلال تنظيم دورات تكوينية معمّقة تُمكنهم من الإلمام بخبايا المادة الجبائية نظراً لاتساعها وتعقيدها، بما يساهم في تعزيز قدرتهم على الفصل بفعالية في النزاعات الضريبية وتحقيق العدالة الجبائية.

– تنظيم مؤتمرات وملتقيات علمية دورية تهدف إلى إثراء ثقافة الموظفين والمكلّفين بتطبيق القانون في مجال الغش الضريبي، وذلك من خلال تبادل الخبرات ومواكبة المستجدات التشريعية والتقنية ذات الصلة.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: قائمة المصادر

النصوص القانونية:

1. الأمر رقم 66-156، المؤرخ في 18 صفر عام 1386، الموافق 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، عدل بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13 فبراير 1982، ج ر، ع7.
2. الأمر رقم 76-101، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم.
3. الأمر رقم 05-17، المؤرخ في 10 يوليو 2005، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، قانون المالية، المعدل والمتمم.
4. دستور المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 الموافق ل 30 ديسمبر 2020، ج ر، ع82.
5. الأمر رقم 03-01، المؤرخ في 19 فيبراير 2003، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم.
6. الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 5جمادى الثانية عام 1444، الموافق 29 ديسمبر سنة 2022، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، ج ر ع 89.
7. الأمر رقم76-104، المؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر ع 84 الصادرة في 24 جمادى الثانية 1446، الموافق 26 ديسمبر سنة 2024، المعدل والمتمم.
8. الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396الموافق 9 ديسمبر سنة 1976، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.
9. الأمر رقم76-103، المؤرخ في 17ذي الحجة عام 1396، الموافق 9ديسمبر سنة1976، المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم.

ثانيا: قائمة المراجع

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، طبعة 17، دار هومة، الجزائر، 2014.
2. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، طبعة 16، دار هومة، الجزائر، 2013.
3. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي العام، الطبعة 11، دار هومة، الجزائر، 2012.
4. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص (الجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة)، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، الجزائر، 2006.

5. بن براهم عبد الكريم، الجرائم الجبائية والإجراءات القضائية في القانون الجزائري، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2020.
6. حميدة بوزيد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
7. سهام كرودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د ط، دار المفيد، الجزائر، 2011.
8. الشوربجي البشرى، جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1972.
9. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز العربي، بيروت، 1987.
10. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، د ط، دار الهدى،الجزائر، د س ن.
11. عبد الغني بوشري، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، 2011.
12. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، القاهرة، د س ن.
13. عبد الله اوهايبية، شرح قانون العقوبات الجزائري، قسم عام، موف للنشر، الجزائر، 2011.
14. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، الطبعة 2، دار هومة، 2011.
15. فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية المنازعات لضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات حلب، الجزائر.
16. محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، ط8، دار هومة، 2013.
17. محمد سعيد نمور، أصول الإجراءات الجزائية، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
18. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 5، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر،2008.
19. محمد مرسي فهمي، سيد لطفي عبد الوهاب، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقات العملية، القاهرة ،1999.
20. مصطفى عوادي، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الجزائر،2011.
21. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د ط، دار موهة، الجزائر،2003.

22. نبيل صقر، قمراوي عز الدين، الجريمة المنظمة، التهريب والمخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر ،2008.

ثالثا: الأطروحات والمذكرات

1-أطروحات الدكتوراه

1. بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص قانون عام- فرع القانون الجزائي الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس،2018-2019.
2. رحال نصر، سياسات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013-2014.
3. سيد أعمر محمد، جريمة الغش الجبائي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2018-2019.

2-رسائل ومذكرات ماجيستير

1. أبو العربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2013-2014.
2. أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجيستر في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2002-2003.
3. بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.
4. رحال نصر، (محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة) حالة ولاية الوادي، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007-2008.
5. رشيد ونادي، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي (حالة الجزائر)، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002-2003.
6. صائغي منذر، مبدأ الشرعية الجزائية في قانون العقوبات الاقتصادية الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجيستير في العلوم الجنائية، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1984.

7. وفاء شيعاوي، جريمة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر في القانون الخاص، عنابة، الجزائر، 2002-2003.

4-المقالات

1. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، الجزائر، 1998.
2. بغني الشريف، الجريمة الضريبية والاليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي، مجلة البحوث القانونية والسياسة، العدد 13، المركز الجامعي صالحي احمد، النعامة، 2019.
3. بن الشيخ نورالدين، دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المعارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، المركز الجامعي سي الحواس، بريكة، الجزائر، 2021.
4. خنفري فدوى، اليزيد علي، مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، مجلد 12، العدد 2، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2019.
5. سامي بوعجاج، المسؤولية الجزائية في المجال الجبائي بين الأصل والاستثناء، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة المسيلة، العدد15، 2022.

5-ملتقيات

1. محمد العريبي، مداخلة بعنوان المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبية المالي في ظل المعايير الدولية، جامعة البليدة، يومي 13-15 اكتوبر 2009.
2. يامة إبراهيم مداخلة بعنوان "النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري"، الملتقى الوطني الأول حول آثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، بتاريخ 29 جانفي 2013.

فهرس الموضوعات

فهرس الموضوعات

شكر وعرفان

الإهداء

قائمة المختصرات

مقدمة 1

الفصل الأول

الطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي 6

المطلب الأول: مفهوم جريمة الغش الضريبي 6

الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي وتمييزها عن جريمة التهرب الضريبي 6

الفرع الثاني: أنواع جريمة الغش الضريبي وصوره 9

الفرع الثالث: أسباب جريمة الغش الضريبي 13

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن جريمة الغش الضريبي 15

الفرع الأول: الآثار المالية 15

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية 16

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية 17

المبحث الثاني: الأركان العامة لجريمة الغش الضريبي 18

المطلب الأول: الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي 18

الفرع الأول: مضمون مبدأ شرعية جريمة الغش الضريبي 18

الفرع الثاني: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي 19

المطلب الثاني: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي 21

الفرع الأول: استعمال طرق احتيالية. 21

الفرع الثاني: التملص من الضريبة 28

الفرع الثالث: العلاقات السببية 28

المطلب الثالث: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي 29

الفرع الأول: القصد العام 29
الفرع الثاني: القصد الخاص 29

الفصل الثاني

الآليات القانونية لمكافحة جريمة الغش الضريبي

المبحث الأول: متابعة جريمة الغش الضريبي 32
المطلب الأول: اثبات جريمة الغش الضريبي 32
الفرع الأول: عبء اثبات جريمة الغش الضريبي 32
الفرع الثاني: وسائل اثبات جريمة الغش الضريبي 35
المطلب الثاني: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي 38
الفرع الأول: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي 38
الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي..... 41
المبحث الثاني: الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي 45
المطلب الأول: تحديد المسؤولية الجزائية عن جريمة الغش الضريبي 45
الفرع الأول: مسؤولية الفاعل الأصلي..... 45
الفرع الثاني: نطاق مسؤولية الشريك 46
الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير 47
المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي 48
الفرع الأول: العقوبات الجزائية 49
الفرع الثاني: العقوبات الجبائية 53
خاتمة 57
قائمة المصادر والمراجع
الملخص

الملخص

تُعد ظاهرة الغش الضريبي من الانشغالات الجوهرية في مجال الجرائم الاقتصادية نظراً لما تُخلّفه من آثار سلبية على توازن الاقتصاد الوطني والإيرادات العمومية، وفي مواجهة هذه الإشكالية، بادر المشرع الجزائري إلى وضع إطار قانوني صارم ضمن التشريعات الجبائية، حيث أقر مجموعة من العقوبات تتنوع بين جزائية ومالية، تُطبّق تبعاً لخطورة الأفعال المرتكبة، كما تم منح الإدارة الضريبية صلاحيات رقابية موسعة تُمكّنها من كشف المخالفات مسبقاً واتخاذ التدابير المناسبة، بما في ذلك فرض العقوبات الجبائية والتوجه إلى القضاء عند الاقتضاء، وذلك في إطار سياسة وقائية وردعية تهدف إلى الحد من هذه الممارسات.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، المكلف بالضريبة، الغش الضريبي، الرقابة الجبائية، العقوبات

Abstract

Tax fraud is considered one of the main concerns in the field of economic crimes due to its negative impact on the balance of the national economy and public revenues, In response to this issue, the Algerian legislator established a strict legal framework within tax legislation, introducing a range of sanctions that vary between criminal and financial penalties, depending on the severity of the offense, Furthermore, the tax administration has been granted broad supervisory powers that enable it to detect violations in advance and take appropriate measures, including imposing tax penalties and referring cases to the judiciary when necessary,This approach reflects a preventive and deterrent policy aimed at curbing such practices.

Keywords: Tax, The taxpayer, tax fraud, tax control, sanctions