

جامعة 20 أوت سكيكدة 1955

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

جريمة الغش الضريبي

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون جنائي

المشرف: د/ بوالصلصال نور الدين

من إعداد الطالبة: زراحي كريمة

أعضاء لجنة المناقشة:

د/مقدم عبد الرحيم رئيسا

د/ بوالصلصال نور الدين مشرفا ومقررا

أ/ مبروك ليندة مناقشا

دورة جوان 2014

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي

إلى روح أبي رحمها الله

إلى من علمتني العطاء دون انتظار

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

إلى أغلى امرأة في الكون أمي الحبيبة

إلى من كانت سندي طيلة مشواري الدراسي أختي منال وإلى زوجها

فيصل

وأجمل زهرتين أسيل ثراء وسيدرا .

كريمة

شكر وتقدير

أضع قلمي موضع شكر وتقدير لتعبير عن مدى شكري وامتناني لكل من ساندني وساعدني في السير نحو هدفي فأنحني للمولى عز وجل انحاء شكر وعرافان فعليه توكلت وبإذنه وصلت إلى مبتغاي وبقدرته نجحت فهو الذي أعانني ويسر لي طريق عملي.

وعملا بقوله (صلى الله عليه وسلم): "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى من شرفني قبوله الإشراف على هذا العمل المتواضع الدكتور بو الصلصال نور الدين الذي لم يخل عليا بتوجيهاته ونصائحه التي أفادتني لإتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذا العمل المتواضع.

ولا يفوتني أن أشكر جميع أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة 20 أوت 1955 سكيكدة قسم الحقوق

الذين كانوا لي القدوة الحسنة في المثابرة على العمل والأمانة واحترام الوقت والعلم وخاصة الدكتور لنكار محمود.

كريمة

مقدمة

مقدمة:

إن تحقيق التنمية الاقتصادية ضرورة لا بد منها، بحيث تعتمد الدولة على الإيرادات العامة لتغطية نفقاتها وتمويل خزينتها، بغرض المحافظة على استقرارها السياسي والاجتماعي والاقتصادي، ولتحقيق ذلك تلجأ الدولة إلى وضع سياسة مالية للبحث عن مصادر تمويل ثابتة ومستقرة، وهذا ما أدى إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها وتمويل خزينتها، فهي مبلغ من المال يلزم الأفراد بأدائه إلى الدولة أو إحدى هيئتها العامة جبرا عنهم ودون مقابل، ولكن لا يمكن أن تؤدي الضريبة الأهداف المرجوة منها إلا إذا تم تحديدها وفرضها وفقا لمبادئ العدالة المنصوص عليها دستوريا، حيث نصت المادة 64 من الدستور الجزائري على أن « كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدراته الضريبية.

لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.

ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم أو أي حق مهما كان نوعه».

ونظرا لأهمية الضريبة ومركزها في ميزانية الدولة، فقد خصها المشرع بقوانين جبائية خاصة بها، حيث تضمنت هذه القوانين تحديد النشاطات والمداخيل الخاضعة للضريبة، كما حددت الالتزامات التي تقع على عاتق المكلفين بها وما يترتب بالمقابل من جزاءات على الإخلال بهذه الالتزامات، وأعدت تجريم الأفعال التي ترمي إلى التملص من الضريبة أو التخفيف منها.

كما تضمن التشريع الجبائي الجزائري عدة أنواع من الضرائب يمكن تصنيفها حسب النصوص القانونية إلى خمس أنواع:

1- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نشأت بموجب القانون رقم 36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والقانون رقم 91_25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 ويضم الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS).

- 2- الضرائب غير المباشرة: الأمر رقم 76_ 104 المؤرخ في 1976/12/9
- 3- الرسم على رقم الأعمال TVA: القانون رقم 91 / 25 المؤرخ في 1991//12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.
- 4- رسم الطابع: الأمر رقم 96_ 143 المؤرخ في 1976/12/09.
- 5- رسم التسجيل: الأمر رقم 76_ 105 المؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 المتضمن قانون التسجيل.

باعتبار النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، بحيث أن كل مكلف بالضريبة ملزم بالتصريح بمداخله وأرباحه ورقم أعماله المحقق قد يلجأ هؤلاء المكلفين بالضريبة إلى الغش الضريبي من أجل التملص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا، ونظرا لما يشكله الغش الضريبي من تهديد للأمن الاقتصادي في كونه يضيع على الدولة جزءا من حصيلتها الضريبية التي تواجه بها أعباءها العامة، هذا فضلا عن الآثار الأخرى التي تترتب عليه، بالإضافة إلى ما ينطوي عليه من سلوك مجرم يستوجب متابعته وقمعه، فقد ارتأيت تناول هذا الموضوع بالدراسة القانونية في شقها الجزائري دون إغفال بعض المسائل التقنية الجبائية التي تفرضها ضرورة توضيح المسائل الجزائية العامة، وذلك بهدف الوصول إلى مدى نجاعة السياسة التشريعية التي رصدها المشرع لمواجهة جريمة الغش الضريبي، وهذا من خلال دراسة سياسة التجريم وأهم التدابير المتخذة للحيلولة دون وقوع هذه الجريمة، وكذا السياسة الردعية والقمعية التي اتبعتها المشرع في حالة وقوع هذه الجريمة، ولا يفوتني قبل ذلك الإشارة إلى بعض الصعوبات التي وجهتني أثناء البحث عن المراجع لمعالجة هذا الموضوع حيث أن المراجع المتوفرة تخص بصفة عامة الجرائم الضريبية، المنازعات الضريبية، الرقابة الجبائية... لكن موضوع جريمة الغش الضريبي في حد ذاتها متناولة بصفة ثانوية بالإضافة إلى أن الموضوع يتضمن مسائل تقنية يصعب فهمها.

ومن أجل التعريف بالموضوع والإحاطة به تم طرح الإشكالية التالية:

- ما هي السياسة الجنائية التي اتبعتها المشرع الجزائري للحد من الغش الضريبي؟.

وتتدرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات التالية:

- ما مضمون جريمة الغش الضريبي؟.

- وما هي الإجراءات المتبعة للبحث والكشف عن الغش الضريبي؟.

- وإلى أي مدى وفق المشرع في قمع جريمة الغش الضريبي؟.

- ولمعالجة هذا الموضوع فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك من خلال تعريف الغش الضريبي والأفعال الشبيهة له، وكذا المنهج التحليلي وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي.

ولالإمام بجميع جوانب هذا الموضوع، سيتم دراسة مضمون جريمة الغش الضريبي أين خصص لها الفصل الأول، والتطرق من خلاله لماهية الغش الضريبي من حيث مفهومها والأشخاص المعنيين بها، وكذا الأفعال الشبيهة بالغش الضريبي، وهذا في المبحث الأول، ثم التطرق إلى أركان جريمة الغش الضريبي، المتمثلة في الركن المادي والركن المعنوي وذلك في المبحث الثاني.

كما سيتم التطرق إلى قمع جريمة الغش الضريبي في الفصل الثاني، حيث سيتم تناول معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي وذلك من خلال المبحث الأول، وكذا بيان الجزاءات التي قررها المشرع لقمع جريمة الغش الضريبي وذلك في المبحث الثاني.

الفصل الأول

الفصل الأول

مضمون جريمة الغش الضريبي

تعرف الجريمة بصفة عامة بأنها كل سلوك يصدر من الشخص مخالفا للقانون فيقرر له جزاء جنائيا، وهي من ناحية تنفيذ ركنها المادي تنقسم إلى جرائم إيجابية وأخرى سلبية حيث تتمثل الأولى في القيام بعمل ينهى عنه القانون، أما الثانية فهي الامتناع عن عمل يأمر به القانون.

وتعرف الجريمة الضريبية بأنها كل نشاط إيجابيا كان أم سلبيا، ينطوي على إهدار لمصلحة الضريبة وتعرضها للخطر يقرر له القانون جزاء جنائيا، ونظرا لذلك فهي تتميز عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العامة ومن أهم صور الجرائم الضريبية جريمة الغش الضريبي التي تعتبر أكثر الجرائم شيوعا في مجال الضرائب.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى الأحكام الموضوعية العامة لجريمة الغش الضريبي حيث سنتناول ماهية الغش الضريبي في المبحث الأول، وأركان جريمة الغش الضريبي في المبحث الثاني.

المبحث الأول

ماهية جريمة الغش الضريبي

من خلال هذا المبحث سنحاول دراسة الجانب الموضوعي لجريمة الغش الضريبي حيث سيتم التطرق إلى مختلف التعاريف الفقهية التي وضعت لجريمة الغش الضريبي، والتعريف التشريعي الجزائري، وكذا تحديد الأشخاص المعنيين بجريمة الغش الضريبي، كما سنحاول التمييز بين الغش الضريبي وبعض الأفعال المشابهة له، ومنها التجنب الضريبي ونقل العبء الضريبي.

وبناء على ذلك نقسم هذا المبحث إلى مطلبين: نتناول مفهوم جريمة الغش الضريبي في المطلب الأول، والأفعال المشابهة للغش الضريبي في المطلب الثاني.

المطلب الأول

مفهوم جريمة الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة قديمة حيث اقترن ظهوره بوجود الضريبة نفسها، كما أنه ظاهرة عالمية تعاني منها جميع الدول مع اختلاف مستوياتها، رغم ذلك لم يتوصل الباحثون إلى وضع تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي¹.

وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب تعريف الغش الضريبي في الفرع الأول وكذا التطرق إلى بيان الأشخاص المعنيين بالغش الضريبي في الفرع الثاني.

¹ _ ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظري والتطبيقي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011، ص 151.

الفرع الأول

تعريف جريمة الغش الضريبي

لقد تعددت التعاريف الموضوعية للغش الضريبي، وذلك نظرا لاختلاف آراء الاقتصاديين والقانونيين والكتاب، حيث اختلفت تعريفاتهم للغش الضريبي حسب وجهة نظر كل منهم إليه¹.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفرع التطرق إلى بعض التعاريف الفقهية لجريمة الغش الضريبي، وكذا تعريف جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري.

أولاً: التعريف الفقهي لجريمة الغش الضريبي

التعريف الأول: الغش الضريبي هو "التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف، عن قصد إلى التخفيف من العبء الضريبي باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي"².

التعريف الثاني: يقصد بالغش الضريبي "التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة، وإعطاء عرض خاطئ للواقع، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"³.

¹ _ وفاء شعاعي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، جامعة باجي مختار، كلية الحقوق (قسم خاص)، غنابة، 2002، ص 12.

² _ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، قسم الاقتصاد والمالية العامة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ص 25.

³ _ ناصر مراد، مرجع سابق، ص 153.

التعريف الثالث: يقصد بالغش الضريبي "كل تصرف إرادي يصدر من المكلف بقصد التخفيف من العبء الضريبي أو التخلص منه باستعمال طرق غير مشروعة أو طرق احتيالية، أو إخفاء الدخل الحقيقي أو وعاء الضريبة الحقيقي"¹.

الملاحظ على هذه التعاريف أنها رغم اختلافها إلا أنها تدور حول فكرة واحدة وهي أن الغش الضريبي هو تصرف غير مشروع ينطوي على استخدام المكلف طرقاً احتيالية بهدف التخلص من دفع الضريبة أو التخفيف منها، ومن ثم فهو يشكل جريمة معاقب عليها قانوناً.

ثانياً: التعريف التشريعي لجريمة الغش الضريبي

إن من أهم المبادئ التي يقوم عليها التشريع الجزائري بصفة عامة، مبدأً شرعية الجرائم والعقوبات، ومفاده أنه لا يمكن اعتبار أي سلوك أو فعل جريمة، إلا إذا كان هناك نص قانوني صريح يجرمه ويقرر عقوبة له، وهذا عملاً بحكم المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري التي تنص على أنه «لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن بغير قانون».

وطبقاً لذلك نجد أن معظم القوانين الجنائية نصت على تجريم الغش الضريبي، كما أشارت إلى بعض الأفعال المكونة لجريمة الغش الضريبي، ومن ثم يعتبر مرتكباً لجريمة الغش الضريبي كل من قام بفعل من الأفعال المشار إليها في مختلف القوانين الجنائية .

ومن بين النصوص الجنائية التي تضمنت تجريم الغش الضريبي، نجد المادة 1_303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه «...يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفية كلياً أو جزئياً ...».

¹ _ حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005/

كما تنص المادة 1_119 من قانون التسجيل على أنه «... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضريبة أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعمال طرق تدليسية...».

وكذا المادة 1_532 من قانون الضرائب غير مباشرة التي جاء فيها « يعاقب كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أجزاء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ... ».

وإضافة إلى ذلك ما نصت عليه المادة 1_34 من قانون الطابع بأن « كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة و تصفية أو دفع الضرائب الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش »

الملاحظ على النصوص القانونية أعلاه، أنها تعرف جريمة الغش الضريبي بأنها استخدام الخاضع للضريبة طرقاً تدليسية أو احتيالية بهدف التملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو التصفية أو أداء الضريبة أو الرسم.

إذن نستنتج من خلال التعاريف السابق ذكرها أن الغش الضريبي يقصد به: تلك الأفعال غير المشروعة التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة بهدف التخلص من أداء الضريبة أو التخفيف منها مع علمه بأن هذه الأفعال معاقب عليها قانوناً.

الفرع الثاني

الأشخاص المعنيين بجريمة الغش الضريبي

كما رأينا سابقاً أن جريمة الغش الضريبي، تقع بالتجاء الجاني إلى بعض الأفعال غير الشرعية التي يحقق بها غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً، وقد يقوم بهذه الأفعال الفاعل الأصلي بمفرده أو بواسطة شريك¹.

¹ _ إبراهيم سالم العقلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفاعلية عقوبات الجرائم الضريبية(دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار فنديل، عمان، 2008، ص 203.

ومن ثم فإن المسؤولية الجنائية عن جريمة الغش الضريبي يتحملها الفاعل الأصلي والشريك، وعليه سنتطرق إلى دراسة كل منهما بالتفصيل .

أولاً: الفاعل الأصلي

تعرف المادة 41 من قانون العقوبات الجزائري الفاعل الأصلي على أنه « كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي»، وفقاً لنص هذه المادة يعتبر فاعلاً كل من قام شخصياً بالأفعال المادية المكونة للجريمة، كما يعتبر فاعلاً أيضاً من لم يقم بأي عمل مادي بل كان السبب المعنوي أو الأدبي في ارتكابها¹.

وبالرجوع إلى القوانين الجنائية نجد أنها تشترط أن يكون مرتكب جريمة الغش الضريبي من الخاضعين للضريبة وهو المكلف بها، أي من يقع عليه الالتزام بأداء الضريبة المنصوص عليها في القانون، وهذه الصفة (المكلف) يتطلبها القانون في الفاعل الأصلي².

ويقصد بالمكلف بالضريبة الشخص الطبيعي أو المعنوي، الذي يقع عليه الالتزام بدفع أي نوع من أنواع الضرائب للدولة³، أو بعبارة أخرى يعتبر فاعلاً أصلياً من كان طرفاً سلبياً في العلاقة الضريبية، إذ أن القانون الضريبي ينشئ علاقات ضريبية بين الدولة ممثلة في إدارة الضرائب (الطرف الإيجابي) وأشخاص طبيعية أو معنوية (الطرف السلبي)⁴.

وبناء على ذلك فإن المسؤولية الجنائية عن الأفعال التي تؤدي إلى الإخلال بالالتزامات الضريبية يتحملها المكلف بالضريبة، أو بعبارة أخرى الطرف السلبي في

¹ _ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، ط 11، دار هومه، 2012، ص ص 170_172.

² _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص ص 49_50.

³ _ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها ي ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2010، ص 34.

⁴ _ حسني الجندي، نفس المرجع، ص 161.

العلاقة الضريبية وسواء كان شخص طبيعي أو معنويا، وعليه سنتطرق إلى كل منهما كما يلي:

أ- الأشخاص الطبيعية

الشخص الطبيعي هو كل إنسان فرد، وطبقا للمادة 25 من القانون المدني الجزائري (المعدلة بالقانون رقم 05_10 المؤرخ في 20 جوان 2005) « تبدأ شخصية الإنسان بتمام ولادته حيا وتنتهي بموته»، وهو في علاقته بالقانون يعد شخصا قانونيا يكتسب نتيجة ذلك الحقوق ويتحمل الالتزامات سواء بنفسه أو بواسطة غيره استنادا إلى أهليته القانونية منذ بدء ولادته وحتى انتهاء حياته، وتبعا لذلك فإن كل إنسان يصلح لأن يكون مكلفا ضريبيا، وهذه المسألة ليست مرتبطة بسن معينة بل بواقعة مادية أو قانونية يقوم بها الشخص تجعله خاضعا للضريبة¹.

ومن بين الأنظمة الضريبية التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيين الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك حسب نص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي جاء فيها: «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى «الضريبة على الدخل الإجمالي» وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحددة وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98».

ومن ثم فإن الشخص الخاضع لهذا النظام ملزما بتقديم إقرار عما حققه من الأرباح الناتجة، عما يزاوله من نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو مهني غير تجاري أو عائدات المستثمرات الفلاحية، وحتى ما يحصل عليه من مرتبات وأجور ومعاشات وريع عمرية².

¹ _ قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج عمان، 2005، ص ص 57_58.

² _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص 46.

وعليه فانه في حالة إخلاله بهذا الالتزام أي عدم تقديم الإقرار أو تقديم إقرار مزور بهدف التملص من دفع الضريبة أو التخفيف منها يترتب عليه مساءلته جنائيا عن جريمة الغش الضريبي.

وقد يتعدد الأشخاص الطبيعيين في هذه الجريمة بتعدد أطراف العلاقة الضريبية، كما هو الحال في التضامن بالوفاء لأداء الضريبة، أو الولي أو الوصي أو الورثة، أي في حالة الإخلال بالالتزامات الضريبية نكون أمام عدد من الفاعلين الأصليين، ويجب أن يكون كل منهم مكافا بالالتزام الضريبي ذاته محل الجريمة¹.

ومثال ذلك الشريك في شركة التضامن فهو يعتبر في مواجهة إدارة الضرائب المسؤول شخصيا بدفع الضريبة، عما يحققه من الربح الناتج عن حصته في الشركة ومن ثم فإن هذا الشريك يعد في حكم الأشخاص الطبيعيين، وبناء على ذلك إذا اتفق شركاء على عدم تقديم الإقرار عن الأرباح التي تؤول إليهم من أعمال الشركة، فلامجال للقول بالمساهمة الجنائية بينهم في جريمة واحدة لأن كلا منهم يخضع للربط الضريبي مستقلا عن الآخر²، وبالتالي فكل واحد منهم يعتبر مسؤولا جنائيا وبصفة شخصية عن هذا الفعل المجرم، كذلك بالنسبة للولي أو الوصي وهو من ألزمه قانون الضرائب بأداء بعض الالتزامات بالنيابة عن المكلف الأصلي، وذلك بسبب عدم تمام أهلية المكلف³ فعديم الأهلية أو ناقصها لا يمكن مساءلته جنائيا، إذا لم يقم وليه أو وصيه بتقديم الإقرارات الضريبية أو قام بتزوير في هذه الإقرارات، فهذا الأخير هو الذي يسأل جنائيا عن جريمته باعتباره الممثل القانوني للمكلف، والذي يعتبر في نفس الوقت الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، وهذا ما يعرف بالمسؤولية عن فعل الغير، وهو استثناء عن مبدأ

¹ طوش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال القانون، جامعة قسنطينة1، كلية الحقوق، 2011 _ 2012، ص 150.

² _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص ص 160_161.

³ _ قيس حسن عواد البدراني، مرجع سابق، ص 76.

شخصية المسؤولية الجنائية، وذلك بهدف ضمان الحصول على الضريبة بأي طريقة من أي كان سواء من الملزم بها شخصيا أو من الغير¹.

تجدر الإشارة إلى أن المواد 3، 4، 6، 7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حددت الأشخاص الخاضعون لضريبة الدخل .

ب- الأشخاص المعنوية

تعرف الأشخاص المعنوية على أنها مجموعة من الأشخاص أو الأموال يمنحها القانون شخصية قانونية، وهي تتمتع بالأهلية القانونية للاكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، كما يعترف لها القانون بجميع الحقوق المدنية من ذمة مالية مستقلة، وكذا حق التقاضي².

والأشخاص المعنوية نوعين أشخاص معنوية عامة كالدولة والمؤسسات العامة وأشخاص معنوية خاصة كالجمعيات والشركات التجارية وغيرها³.

وعليه فإن الشخص المعنوي يسأل جنائيا عن الأفعال المخالفة للقانون التي ترتكب من طرف أجهزته حيث أقر القانون رقم 04-15 المؤرخ في 10-11-2004 المعدل والمتمم لقانون العقوبات المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي وذلك من خلال المادة 51 مكرر منه والتي جاء فيها «باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك».

نستخلص من نص هذه المادة أن الشخص المعنوي يسأل عن أية جريمة منفذة أوتم الشروع فيها مثلما يسأل الشخص الطبيعي، كما يمكن أن يكون فاعلا أو شريكا، والملاحظ أيضا أن المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي ليست مطلقة بل تقتصر على الشخص المعنوي من القانون الخاص، حيث استثنت منها الدولة والجماعات المحلية

¹ _ وفاء شعاي، مرجع سابق، ص ص 139_140.

² _ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومه، الجزائر، 2008، ص 341.

³ _ قيس حسن عواد البدراني، مرجع سابق، ص 89.

والأشخاص المعنوية من القانون العام،" كما أنه لا يجوز متابعة الشخص المعنوي ومساءلته جزائيا إلا إذا وجد نص يفيد بذلك صراحة، ذلك أن مسؤولية الشخص المعنوي هي مسؤولية خاصة و متميزة¹ .

وبالرجوع إلى القوانين الجبائية نجد أنها نصت صراحة على المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي حيث نصت المادة 303_9 من قانون الضرائب المباشر والرسم المماثلة على أنه «عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة».

وهذا الحكم نجده أيضا في المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، وكذا في المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 36_4 من قانون الطابع، وفي المادة 121_4 من قانون التسجيل.

نستنتج من النصوص القانونية أعلاه، أن الشخص المعنوي مسؤولا عن مخالفة الالتزامات الضريبية المقررة عليه قانونا، ومن بين الالتزامات التي يتحملها الشخص المعنوي الالتزام بأداء الضريبة حيث تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية وتسمى هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"²، ويلتزم بأداء هذا النوع من الضرائب بصفة خاصة الأشخاص المعنوية المتمثلة في الشركات والمؤسسات العمومية التابعة للقانون الخاص، وعليه فإن الشخص المعنوي يعتبر مسؤول عن مخالفته لهذا الالتزام، مع مراعاة طبيعته المعنوية التي تحول دون امكانية القيام به الا بواسطة ممثله القانوني الذي يعبر عن إرادته، ومن ثم فإنه في حالة ارتكاب جريمة الغش الضريبي بإحدى الأفعال التدليسية، كعدم تقديم تصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة مثلا فان العقوبات المقررة تطبق على الشخص المعنوي باعتباره

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي العام، مرجع سابق، ص 238.

² المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المسؤول الحقيقي عن الالتزام الضريبي، وممثله القانوني باعتباره المسؤول الفعلي الذي يقوم بالتعبير وتنفيذ إرادة الشخص المعنوي مع مراعاة طبيعة كل منهما¹.

ثانياً: الشريك

الأصل كما رأينا سابقاً أنه يشترط توافر صفة المكلف بالضريبة في مرتكب جريمة الغش الضريبي، لكن استثناءً يمكن أن تقع من شخص لا تتوفر فيه هذه الصفة وهو ما يسمى بالشريك².

ويمثل الاشتراك شكل من أشكال المساهمة الجزائية، والملاحظ على مجمل القوانين الجبائية أنها أحالت تعريف الشريك إلى المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري التي تنص على أنه «يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك».

من خلال هذا التعريف نستخلص أن الاشتراك يقتضي عمل مساهمة في ارتكاب الجريمة، والملاحظ أن المشرع قد حصر هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الجريمة، والشريك على النحو السابق بيان لا يساهم في الجريمة بصفة مباشرة وإنما يساهم فيها بصفة عرضية أو ثانوية³.

تجدر الإشارة إلى أن معظم التشريعات العربية ومنها التشريع المصري مثلاً اعتبرت التحريض أو الاتفاق من ضمن أعمال الاشتراك.

وقد اعتبرت بعض النصوص الضريبية ومنها المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 1/35 من قانون الطابع، وكذا المادة 1/120 من قانون التسجيل كشركاء على الخصوص، الأشخاص:

¹ - وفاء شعراوي، مرجع سابق، ص 148.

² - طورشة بتاتة، مرجع سابق، ص 153.

³ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، مرجع سابق، ص 180.

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

- الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

والشريك على النحو السابق بيانه لا يستمد إجرامه من إجرام الفاعل الأصلي، وإنما يستمد من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، ويلزم لقيام الاشتراك في جريمة الغش الضريبي أن تتوافر العناصر المكونة له وهي وقوع فعل مجرم، وأن يقع الاشتراك بإحدى الطرق المنصوص عليها في القانون، كما يشترط أيضا توافر القصد الجنائي لدى الشريك¹.

وعليه يعتبر شريك في جريمة الغش الضريبي ويسأل جنائيا من قام بمساعدة أو معاونة الفاعل الأصلي أي المكلف بالضريبة، بإحدى الطرق التدلالية المنصوص عليها في القوانين الجنائية، ويجب أن يكون ذلك قبل وقوع الجريمة أو أثناء وقوعها²، كما يلزم توافر القصد الجنائي لدى الشريك أي علمه بالجريمة ورغم ذلك تتجه نيته للمساهمة فيها³.

كما نصت المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الاشتراك حيث جاء فيها: «يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن ...».

وأضافت في الفقرة الثانية منها: «عندما يثبت أن المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية، وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة، أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم ...».

من خلال نص هذه المادة نستنتج أن الشريك في جريمة الغش الضريبي غالبا ما يكون من المهنيين في ميدان المحاسبة من محاسبين معتمدين، ومحافظ الحسابات

¹ - إبراهيم سالم العقيلي، مرجع سابق، ص ص 205_206.

² - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 154.

³ - حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر، 1963، ص 152.

والخبير المحاسب، وذلك باعتبارهم المخول لهم قانونا مسك وضبط محاسبات وحسابات المكلف بالضريبة.

ومن ثم سنتطرق إلى تعريف كل منهم وذلك بالاعتماد على القانون رقم 10_01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

1- الخبير المحاسب: نصت المادة 1/18 منه على أنه «يعد خبير محاسبا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات».

2- بالنسبة لمحافظ الحسابات : نصت المادة 22 على أنه « يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به».

3- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد : نصت المادة 41 على أنه « يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته»

كما نصت المادة 62 من نفس القانون على أن: « يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني».

إذن في حالة قيام وكيل المكلف بإعداد أو تقديم بيانات غير صحيحة أو تزوير المحاسبة، كالتخفيض الإيرادات أو تضخيم النفقات مع علم المكلف بذلك من أجل التملص من الضريبة، يعتبر شريكا في جريمة الغش الضريبي، وهذا يؤدي إلى مساءلته جزائيا (الوكيل)¹.

¹ _ طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 155.

ومن أمثلة الاشتراك أيضا نجد المساعدة التي يقدمها المحاسب للمكلف، حيث يقوم المحاسب باعتماد البيانات غير الصحيحة في ميزانية المكلف، وذلك من أجل التملص من الضريبة¹.

رأينا فيما سبق أن لقيام جريمة الاشتراك يشترط توافر القصد الجنائي، ومن ثم إذا ارتكب الوكيل خطأ مهنيا لم يقصد به التملص من الضريبة، ففي هذه الحالة تنتفي عنه المسؤولية الجنائية، ولكن يخضع للمسؤولية المدنية والتأديبية، وكذا خطأ المحاسب في اعتماد الإقرار المزور ينفي عنه المسؤولية الجزائية لأنه رغم تحقق النتيجة لا يتحقق الجرم لانقضاء القصد أو النية لإحداث النتيجة².

كما يعتبر من صور الاشتراك أيضا اتفاق المكلف بالضريبة مع أعوان الضرائب (قابض الضرائب)، على إخفاء بعض المبالغ الخاضعة للضريبة أو يساعده على ذلك فيخطرها بمبالغ تسري عليها الضريبة، أقل من المبالغ الحقيقية وذلك يكون مقابل مبالغ مالية يدفعها المكلف لأعوان الضرائب³.

نستنتج من كل ما سبق ذكره أن الأشخاص المعنيين بجريمة الغش الضريبي أو بمعنى آخر الأشخاص المسؤولون جنائيا عن جريمة الغش الضريبي، هما الفاعل الأصلي وهو المكلف بالضريبة والشريك وهو من يقوم بمساعدة المكلف بإحدى الطرق التدليسية المنصوص عليها في القوانين الجنائية، من أجل التملص من الضريبة كليا أو جزئيا والشريك يمكن أن يكون محاسبا أو أحد أعوان إدارة الضرائب .

كما أقرت معظم القوانين الجنائية الجزائرية أنه تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، ومن ثم نخلص إلى أن المشرع الجزائري سوى في جريمة الغش الضريبي بين الفاعل الأصلي والشريك من حيث المسؤولية الجنائية.

¹ _ إبراهيم سالم العقلي، مرجع سابق، ص 270.

² _ طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 155.

³ _ وفاء شعراوي، مرجع سابق، ص 152.

المطلب الثاني

الأفعال الشبيهة بالغش الضريبي

إن الغش الضريبي كما أسلفنا هو محاولة المكلف التخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه، "وهو بهذا المعنى يشترك مع صور أخرى تهدف إلى التخلص من الضريبة، ولكنه يختلف عنها من حيث طبيعة ووسيلة هذا التخلص"¹، ومن بين هذه الصور نجد التجنب الضريبي، ونقل العبء الضريبي، ومن ثم سنحاول من خلال هذا المطلب دراسة كل منهما بالتفصيل حيث سيتم دراسة التجنب الضريبي في الفرع الأول ونقل العبء الضريبي في الفرع الثاني.

الفرع الأول

التجنب الضريبي

لقد أعطي للتجنب الضريبي تعريفات مختلفة نورد منها ما يلي:

يقصد بالتجنب الضريبي "أن يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي القائم"².

ويقصد بالتجنب الضريبي أيضا "التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا، دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستوريا، ومن ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه"³.

¹ _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص 74.

² _ أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، 1975، ص 244.

³ _ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 29.

وبمعنى آخر التجنب الضريبي هو "امتناع الشخص عن القيام بالواقعة المنشئة للضريبة، مما يؤدي إلى عدم خضوعه للضريبة، أو يعمل على الاستفادة من ثغرات الموجودة في نصوص التشريع الضريبي بسبب عدم دقة الصياغة"¹.

ويرى البعض أن التجنب الضريبي "يحصل بالاستفادة من بعض الأحكام القانونية التي لم تصنع بإحكام ودقة، بحيث تترك ثغرات كثيرة يسهل على المكلفين بواسطتها التملص من دفع الضريبة"².

من خلال التعريفات السابق ذكرها نستخلص تعريف شامل للتجنب الضريبي يتمثل في تملص المكلف من أداء الضريبة أو التخفيف منها، وذلك باستعمال طرق قانونية أي دون ارتكاب مخالفة للقانون الضريبي.

والتجنب الضريبي يمكن أن يتم في شكل تصرف إيجابي أي قيام المكلف بتصرف قانوني من شأنه عدم الخضوع للضريبة، أو باتخاذ موقف سلبي يترتب عليه عدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة³، فالنوع الأول من التجنب الضريبي يفترض أن الواقعة المنشئة للضريبة محققة بالفعل، غير أن المكلف يتملص من دفع الضريبة باستغلال ما يوجد في القانون الضريبي من نقص أو ثغرات أو الاستفادة من الإعفاءات الضريبية⁴.

وقد يكون التجنب الضريبي منظم من قبل المشرع وذلك لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص قصد تشجيع الاستثمار، ومن أمثلة هذا النوع من التجنب الضريبي تجنب المكلف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية⁵.

¹ _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص 79.

² _ حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة الضرائب و الرسوم دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الخلود، بيروت، 1990، ص 391.

³ _ حسني صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 54.

⁴ _ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 29.

⁵ _ ناصر مراد، مرجع سابق، ص 152.

كذلك من صور هذا النوع من التجنب قيام المكلف بنقل نشاطه أو أمواله إلى دول أخرى أو إلى مناطق حرة لا تخضع لنفس أحكام القانون الضريبي¹.

الملاحظ على هذه الصورة من التجنب الضريبي (التجنب الإيجابي)، توافر القصد السيئ لدى المكلف ورغبته في التخلص من الضريبة، ورغم هذا فقد جرى الفقه والقضاء في فرنسا وفي مصر على إعطاء المكلف الحق في تجنب الضريبة استفادة من عدم إحكام صياغة النصوص الضريبية، وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الضريبي².

أما النوع الثاني من التجنب الضريبي فهو يتم باتخاذ موقف سلبي يترتب عليه عدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة أي عدم تحقق المال الخاضع للضريبة، وهذا التصرف وإن كان ذو طابع شرعي إلا أنه يضيع على الدولة جزءا من حصيلتها الضريبية³.

ومثال ذلك امتناع المكلف عن استهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروض عليها ضريبة إنتاج أو ضريبة على رقم الأعمال، أو ترك النشاط الاقتصادي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة وتوجه جهوده وأمواله إلى نشاط آخر معفى أو خاضع لضريبة أقل سعرا، وهذه النتيجة قد تكون مقصودة من المشرع وذلك بهدف تحقق أغراض معينة⁴.

عموما التجنب الضريبي سواء كان بتصرف إيجابي أو سلبي ففي الحالتين يعتبر مشروعاً، لأن اجتناب المكلف القيام بالتصرف الخاضع للضريبة، أو استغلال ثغرات القانون أو الاستفادة من عدم إحكام صياغة نصوصه، من أجل التخلص أو التخفيف من عبء الضريبة، لا يعتبر مخالفاً للقانون لأن هذا التجنب يتم في حدود القانون.

من خلال ما سبق نخلص إلى أن الغش الضريبي والتجنب الضريبي يختلفان من حيث طبيعة كل منهما والوسيلة المستعملة للتخلص من الضريبة .

¹ _ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 30.

² _ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 245.

³ _ حسني صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 56.

⁴ _ أحمد جامع، نفس المرجع، ص 234.

أ- من حيث الطبيعة

الغش الضريبي هو تصرف غير مشروع يتم بانتهاك القانون، وهو بذلك يمثل مخالفة مباشرة وبإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن إدارة الضرائب¹، والغش الضريبي بهذا المعنى يشكل جريمة معاقب عليها قانونا .

أما التجنب الضريبي يكون شرعيا أو قانونيا ولا يترتب عليه مخالفة للنصوص الضريبية، أي أن المكلف يتجنب الخضوع للضريبة دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاكا للقانون²، وهو لا يشكل جريمة ومن ثم فهو غير معاقب عليه.

ب- من حيث الوسيلة

في الغش الضريبي المكلف يستعمل طرق ووسائل غير قانونية تتمثل في الأفعال التدليسية أو الاحتيالية من أجل التخلص من الضريبة، ومن ثم فهو يتوافر فيه العنصر المعنوي المتمثل في سوء نية المكلف، وكذا العنصر المادي.

أما في التجنب الضريبي فإن المكلف يلجأ إلى إتباع إجراءات شرعية لتخفيف عبء الضريبة أو إسقاطه كالاستفادة من ثغرات الموجودة في التشريع أو النقص الذي يعتري نصوصه، وقد يكون امتناعا أي أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة، وهذا ما يسمى بالتهرب المشروع³، فالتجنب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي فقط دون العنصر المادي .

"كما يفرق الفقه الفرنسي بين التجنب الضريبي والغش الضريبي ويرى أن الغش الضريبي مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، أي التهرب بالمفهوم القانوني، أما

¹ _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص 70.

² _ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 28.

³ _ نفس المرجع، نفس الصفحة.

التجنب الضريبي فينصرف إلى التهرب الضريبي المشروع، أي التهرب بالمفهوم الاقتصادي¹.

الفرع الثاني

نقل العبء الضريبي

يعرف "نقل عبء الضريبة على أنه قيام المكلف القانوني بالضريبة بإلقاء عبئها على شخص آخر وذلك من خلال قوى السوق، وقد يسلك هذا الأخير نفس الطريق حتى يستقر عبء الضريبة على الشخص الأخير، فيكون هو المكلف النهائي أو الفعلي"².

يتضح من خلال هذا التعريف أن المكلف يقسم إلى نوعين: "المكلف القانوني والمكلف الفعلي أو الاقتصادي فالمكلف القانوني هو الذي يؤدي الضريبة إلى صندوق الخزينة، وتعيينه سهل جدا، وواضح في قوانين الضرائب والجبائية، أما المكلف الاقتصادي فهو الذي يتحمل الضريبة وتستقر عليه في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر، وقد يكون واحدا، وقد يكون متعددا، لأن مؤدي الضريبة قد لا يتيسر له الرجوع بها على شخص واحد فيحصلها من أشخاص عديدين، وهذا المكلف الاقتصادي هو المكلف الحقيقي الذي تنتهي عنده سلسلة الرجوع، وهو الذي يتحمل أثر الضريبة"³.

ويلزم لتحقيق نقل الضريبة توافر شرطين:

- أن تكون هناك علاقة تبادل بين المكلف القانوني والمكلف الاقتصادي.
 - كما يجب أن تكون المبادلة قائمة على حرية تحديد الأسعار
- كما يتطلب نقل العبء توافر عوامل أخرى منها ما يتعلق بالضريبة نفسها، ومنها ما يتعلق بالفن الضريبي ونقل الضريبة قد يكون كلياً أو جزئياً⁴.

¹ _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص 70.

² _ نفس المرجع، ص 75.

³ _ حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيس، مرجع سابق، ص 399.

⁴ _ حسني الجندي، نفس المرجع، ص 75.

ويتجسد نقل الضريبة خصوصا في الضرائب غير المباشرة حيث ينتقل العبء الضريبي فيها من المكلف القانوني إلى المستهلك الأخير ومثال ذلك الرسم على القيمة المضافة إذ أن البائع يحمل الرسم في تكلفة البيع التي تساوي:

ثمن الشراء + مختلف المصاريف الواجب تحميلها + الرسم على القيمة المضافة ومن ثم فالمستهلك الأخير، هو الذي يدفع الرسم على القيمة المضافة، باعتباره المكلف الفعلي أما البائع فهو الوسيط بين الخزينة والمستهلك الأخير¹.

يتضح مما سبق أن المكلف القانوني وهو الملتزم الأصلي بدفع الضريبة، يتمكن من التملص من أدائها وذلك بإلقاء عبئها على شخص آخر حيث يقوم هذا الأخير بدفعها.

ونقل العبء الضريبي على النحو السابق بيانه يعتبر تصرف مشروع لأنه يتم دون انتهاك القانون، بل يتحقق بتوافر الشروط والعوامل السابق ذكرها، كما أنه رغم تخلص المكلف القانوني من أداء الضريبة إلى أن ذلك لا يؤدي إلى ضياع حق الخزينة العامة في تحصيل الضريبة المستحقة قانونا، في حين أن الغش الضريبي لا يشترط لتحقيقه توافر تلك الشروط بل يلجأ المكلف إلى استعمال أساليب الاحتيال والتدليس، لتملص من أداء الضريبة كليا أو جزئيا مما يؤدي ضياع حق الخزينة في تحصيل الضريبة المستحقة.

خلاصة القول إن فيصل التمييز بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي، نقل العبء الضريبي هو مخالفة أحكام القانون الجبائي أو عدم مخالفتها .

المبحث الثاني

أركان جريمة الغش الضريبي

رغم تعدد صور الجرائم الضريبية إلا أنها تشكل صورة واحدة هي الغش الضريبي، والتي تتضمن بدورها وصفين وهما الغش الضريبي بصفته مخالفة جبائية

¹ _ خلاص رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هوم، الجزائر، 2005، ص 18.

تترتب عليها جزاءات تصدر عن الإدارة والغش الضريبي بصفته جريمة جزائية تترتب عليها جزاءات تصدر عن القاضي، وكما أسلفنا سابقا فهذه الأخيرة هي موضوع دراستنا¹.

وبالتالي لما كان الغش الضريبي يشكل جريمة، فالمقرر قانونا أنه يلزم لقيامها توافر الركنيين المادي والمعنوي بغض النظر عن الركن الشرعي الذي سبق الإشارة إليه من خلال التعريف التشريعي لجريمة الغش الضريبي، وعليه سنتطرق إلى دراسة الركن المادي في المطلب الأول والركن المعنوي في المطلب الثاني .

المطلب الأول

الركن المادي

يقوم الركن المادي في الجريمة التامة بصفة عامة على ثلاثة عناصر تتمثل في السلوك الإجرامي، والنتيجة الإجرامية المتحققة في العالم الخارجي والعلاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية².

ومن خلال النصوص القانونية السابق ذكرها، نستنتج أن الركن المادي لجريمة الغش الضريبي يقوم على ثلاث عناصر وهي سلوك إجرامي يتجسد في استعمال أعمال تدليسية، النتيجة الإجرامية وهي التملص من الضريبة، العلاقة السببية بين استعمال أعمال تدليسية والتملص من الضريبة وبالتالي سنتطرق إلى دراسة هذه العناصر في ثلاثة فروع كما يلي:

الفرع الأول

استعمال الأعمال التدليسية

لم يعرف المشرع الأعمال التدليسية أو الاحتيالية، إلا أنه نص في مختلف القوانين الخاصة بالضرائب على بعض الأعمال التي اعتبرها طرق تدليسية.

¹ _ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص (الجرائم ضد الأشخاص _ جرائم ضد الأموال _ بعض الجرائم الخاصة)، الجزء الأول، الطبعة 15، دار هوم، 2012_2013، ص 468.

² _ وفاء شعراوي، مرجع سابق، ص 50.

ومن بين النصوص التي أشار فيها إلى الأفعال التي تعتبر أعمال تدليسية نجد: المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة حيث أوردت ستة (6) أعمال اعتبرت طرقا تدليسية، كما أوردت المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال نفس العدد، فيما أوردت المواد 2/407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و2/34 من قانون الطابع، 1/119 من قانون التسجيل عملين اعتبرتتهما من هذا القبيل¹.

عموما يمكن من خلال النصوص القانونية أعلاه وغيرها، تصنيف الأفعال التدليسية أو الاحتيالية إلى ثلاثة أصناف وهي: احتيال مادي، احتيال محاسبي و احتيال قانوني².

أولا: الإحتيال المادي

ويتحقق ذلك عند قيام المكلف بالإخفاء المادي للوعاء الضريبي، والمقصود بالإخفاء المادي تغيير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية³.

وقد نص المشرع على هذه الصورة ضمن القوانين الضريبية منها المواد : 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و1/533 من قانون الضرائب غير المباشرة و1/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ومن ثم يعتبر من قبيل الإخفاء المادي طبقا للمواد أعلاه، إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات الخاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء للوعاء الضريبي كلي أو جزئي فإنه يؤدي إلى التخلص من عبء الضريبة كلها أو بعضها.

الملاحظ أن الإخفاء قد يكون جزئيا أو كليا، وعليه سنوضح ذلك فيما يلي:

¹ _ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 470.

² _ منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم، عنابة، 2012، ص 148.

³ _ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2012، ص

أ_ الإخفاء الجزئي

يتحقق الإخفاء الجزئي عند اتجاه إرادة المكلف بالضريبة إلى التقليل منها، ويتجسد ذلك في إخفاء جزء من المادة التي تخضع لها الضريبة، فيكون مثلاً بإقرار مزاوله نشاط ما، وإخفاء جزء من المخزونات أو الممتلكات¹.

ب_ الإخفاء الكلي

يكون الإخفاء كلياً عند سعي المكلف إلى التملص من عبء الضريبة كلياً، مستغلاً نقص الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية، حيث يقوم بإنشاء مصانع ومحلات صغيرة في قرى وأحياء أهلة بالسكان والتي يصعب الوصول إليها، ومن ثم يتم الإنتاج والبيع في الخفاء بدون فواتير، والواضح أن هذين النوعين من الإخفاء أي (الإخفاء الجزئي أو الكلي) يساهمان بشكل مباشر في إرساء اقتصاد غير شرعي، حيث يتم التبادل بسرية من خلال ما يسمى بالسوق السوداء، ويرجع ذلك لصعوبة إخضاع هذا النوع من التبادلات للضريبة².

ثانياً: الاحتيال المحاسبي

تقوم معظم القوانين الضريبية على أساس الإقرار، حيث يلزم القانون المكلف بالضريبة تقديم تصريح على مختلف الأنشطة التي يمارسها والأرباح المحصلة منها ومن ثم فإن جميع البيانات اللازمة لهذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، لذلك نجد أن المكلف يسعى دوماً للإحداث تغييرات ولو طفيفة على الوثائق والتقارير المحاسبية، وباعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من قبل المصالح الجبائية التي تقوم بالتأكد من مدى تطابق القيود في الدفاتر المحاسبية مع ما يقدمه من وثائق ثبوتية كالفواتير مثلاً فإن المكلف يسعى لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها من جهة، وبينها

¹ _سمية تومي، دور المراقبة الجبائية والمحاسبية في الحد من التهرب والغش الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير، جامعة باجي مختار عنابة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 2011_2012، ص 50.

² _عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص ص 106_107.

وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى، ويتم هذا نوع من الاحتيال إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات كما سيتم بيانه فيما يلي¹:

وتجدر الإشارة قبل ذلك إلى أن هذا النوع من الاحتيال نصت عليه المواد 193/ب من ق ض م و ر م، 2/533 من ق ض غ م، 2/118 من ر ر أ.

أ_ تضخيم التكاليف

إن معظم القوانين الجبائية تجيز للمكلف بخصم بعض الأعباء المتعلقة بنشاطه ولكن بشروط محددة وهي أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، وأن تكون مستغلة لصالح المؤسسة، وأن تكون لها مبررات ووثائق ثبوتية، وفي حدود ما يسمح به القانون²، إلى أن المكلف لا يراعي هذه الشروط فهو يسعى دائماً إلى إخفاء جزء من أرباحه ويعتمد في ذلك على التضخيم من قيمة تلك الأعباء باستعمال عدة طرق منها تسجيل مناصب شغل وهمية، وكذا تسجيل نفقات غير مبرر، إضافة إلى الحساب الخاطئ للإهلاكات³.

ب_ تخفيض الإيرادات

تعتبر طريقة تقليص بعض الإيرادات من الأساليب التقليدية للغش الضريبي حيث تتمثل في عدم التقييد المحاسبي كلياً أو جزئياً للأرباح المحققة، وذلك باستعمال وسائل مختلفة منها : قيام المكلف بالبيع نقداً دون استعمال الفواتير أو الشيكات، وذلك لا يترك أي أثر لعملية البيع، كذلك عدم إجراء التسجيل الحاسبي للإيرادات الملحقة أو الاستثنائية والتي تنتج عن التنازل عناصر الأصول⁴.

¹ _ عيسى بولخوخ، مرجع سابق، ص 10.

² _ سمية تومي، مرجع سابق، ص 50.

³ _ عيسى بولخوخ، نفس المرجع، ص 11.

⁴ _ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص ص 104_105.

ثالثاً: الاحتيال القانوني

يعد هذا النوع من التحايل الأكثر تنظيماً، حيث يتم من خلاله خلق وضعية قانونية مغايرة للوضعية القانونية الحقيقية، ويأخذ هذا النوع من الغش عن طريق التحايل القانوني شكلين هما : التلاعب في تكييف للحالات القانونية، والتحايل عن طريق العمليات الوهمية¹.

أ_ التلاعب في تكييف الحالات القانونية

ينطوي هذا النوع من الغش على التزييف، حيث يقوم المكلف بتغيير تصرف قانوني يقتضي دفع الضريبة إلى تصرف آخر لا يقتضيها أو يقتضي ضريبة أقل، كأن يصرح المكلف بأن تصرفه هو هبة غير أنه في الحقيقة عقد بيع، لأن التصريح بعقد البيع يقتضي دفع حقوق التسجيل²، قيام المكلف بتدبير إعساره، وذلك من أجل عرقلة تحصيل الضرائب والرسوم المدين بها، وهكذا تقوم جريمة الغش الضريبي في حق من يسجل كل ما يملك باسم زوجته أو ابنه³.

ومن بين النصوص القانونية التي اعتبرت تنظيم الإعسار احدى طرق التدليس نجد المادة 2/407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا المادة 5/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمادتين 119 من قانون التسجيل و34 من قانون الطابع .

حيث جاء في مجمل هذه النصوص أن قيام المكلف بتنظيم إعساره أو عرقلة بأي طريقة أخرى تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها يعتبر من ضمن الأعمال التدليسية.

¹ _سمية تومي، مرجع سابق، ص 50.

² _منصور رحمان، مرجع سابق، ص 149.

³ _أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 471.

ب_ التحايل عن طريق العمليات الوهمية

يتجسد هذا النوع من الغش في إعداد فواتير وهمية، مثلا قيام شركة تجارية بإعداد فواتير وهمية لا تطابق أي توريد للسلع والخدمات لحساب مؤسسة أخرى، ومن ثم تستفيد هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي من مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها، مما يؤدي إلى تخفيض الرسم الواجب الدفع¹.

وقد أدرجت المواد 193/ج من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 4/533 من قانون الضرائب غير مباشرة، 118/3 من قانون الرسم على رقم الأعمال ضمن أعمال الغش الإغفال عمدا نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها، والملاحظ أيضا أنه لا يشترط أن يكون الإخفاء نتيجة وقائع ايجابية بل يمكن أن يتحقق نتيجة وقائع سلبية.

إن المقصود بالطرق التدليسية أو الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على المكلف بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى إدارة الضرائب².

الفرع الثاني

التملص من الضريبة

يمثل التملص من الضريبة النتيجة الإجرامية المترتبة عن استعمال الطرق التدليسية أو الاحتيالية، والنتيجة الإجرامية طبقا للقانون العام هي الأثر الذي يحدثه السلوك الإجرامي في العالم الخارجي، أوهي الاعتداء على حق أو مصلحة محمية قانونا³.

¹ _سمية تومي، مرجع سابق، ص50.

² _أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص472.

³ _عبد الله أوهابيه، شرح قانون العقوبات الجزائري (القسم العام)، موفم للنشر، الجزائر، 2011، ص ص 230_231.

والنتيجة في جريمة الغش الضريبي هي الاعتداء على حق الدولة في الحصول على الضريبة، وذلك بالعمل على التخلص من الضريبة وعدم أداء الالتزامات الضريبية.

وقد نصت بعض القوانين الجبائية على النتيجة في جريمة الغش الضريبي ومنها المادة 303 / 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 532 / 1 من قانون الضرائب غير المباشرة، وكذا المادة 1/117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 1/119 من قانون التسجيل .

وطبقا لهذه النصوص فإن النتيجة الإجرامية تتمثل في التملص أو محاولة التملص من إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً.

ومن ثم يستلزم لقيام جريمة الغش الضريبي أن يؤدي استعمال الطرق التدليسية أو الاحتيالية السابق ذكرها إلى إحدى النتائج التالية¹:

- إما التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي، بمعنى التهرب من تحديد أساس الضريبة وربطها، وذلك بقيام المكلف بالضريبة بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو جزءاً منها أو في حالة تقديم إقرار خاطئ.
- وإما التملص كلياً أو جزئياً من تصفية الضريبة، والمقصود بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضرائب .
- وإما التملص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً، والغرض منه الإعفاء أو التخفيف من التزام المكلف بأداء الضريبة.

والتساؤل الذي يطرح في هذا الخصوص هو هل تعتبر النتيجة الإجرامية عنصراً أساسياً من عناصر الركن المادي في جريمة الغش الضريبي؟.

يذهب بعض الفقه إلى أن الركن المادي في الجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة الغش الضريبي بصفة خاصة، يقوم على السلوك فقط دون ما حاجة إلى تحقق النتيجة الإجرامية ولكن هناك من يرى أن هذه الجريمة هي من جرائم السلوك والنتيجة²، حيث لا

¹ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 473.

² - حسني الجندي، مرجع سابق، ص ص 129_130.

تقوم جريمة الغش الضريبي ما لم يترتب على الطرق الاحتمالية التخلص من الضريبة الواجبة قانوناً، وهي نتيجة لا بد من وقوعها لقيام الجريمة ولا بد أن ترجع هذه النتيجة إلى الاحتمال وتؤدي إلى ضرر الإفلات من الضريبة وهذا الضرر يتحقق إذا ما أفلحت الطرق التدليسية في إدخال الغش على الإدارة الضريبية أو تقرير الإعفاء منها ولا يؤثر في تمام الجريمة أن تكشف الإدارة هذا الخطأ قبل أن يؤدي المكلف الضريبة وفقاً بهذا الربط فتقرر إجراء ربط إضافي¹.

والملاحظ على النصوص القانونية السابق ذكرها ، أنها لم تشترط لقيام جريمة الغش الضريبي أن تؤدي الطرق التدليسية أو الاحتمالية إلى حصول النتيجة فعلاً بل أن المحاولة تكفي لقيامها، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة ارتكابها².

المحاولة كما عرفت المادة 30 من قانون العقوبات هي البدء بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف أو لم يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها، ويستخلص من هذا التعريف أن المحاولة جريمة ناقصة لأن تمام الجريمة يكون بتحقيق النتيجة الإجرامية التي قصدتها الجاني³، ومن ثم فالمقصود بالشروع (المحاولة) هو سلوك يشكل خطر وقوع الجريمة دون أن ينتهي بحدوثها فعلاً والشروع نوعان شروع تام ويطلق عليه الجريمة الخائبة وشروع ناقص ويعرف بالجريمة الموقوفة، فالنوع الأول يحقق فيه الجاني النشاط التنفيذي كاملاً لكن النتيجة لا تتحقق لسبب خارج عن إرادة الفاعل، أما الشروع الناقص فالنشاط الإجرامي للجاني لا يكتمل لتدخل أسباب خارجة عن إرادته⁴.

¹ _ نسرين عبد الحميد، الجرائم الاقتصادية التقليدية والمستحدثة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص 129.

² _ طورش بتاتة، مرجع سابق، ص ص 146_147.

³ _ عبد الله أوهابيه، مرجع سابق، ص 252.

⁴ _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص ص 146_147.

كما يشترط لقيام المحاولة (الشروع) أن يتم البدء في تنفيذ الفعل وأن يوقف التنفيذ أو يخب أثره لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها وأن يكون بنية ارتكاب الجريمة، ومن ثم فإن المشرع لا يعاقب على المراحل السابقة لهذه المرحلة لأنها لا تشكل أية خطورة بالنسبة للمصلحة المحمية.

ومن أمثلة الشروع في جريمة الغش الضريبي، عندما يكتشف مفتش الضرائب وجود أصل وصورة لفاتورة شراء، هذه الأخيرة مؤرخة بتاريخ لاحق للفاتورة الأصلية، فيضبطها قبل قيام المكلف بتقيدها في الدفاتر على أنها مشتريات فعلية في هذا التاريخ، ومن صور الشروع أيضا عند قيام أعوان إدارة الضرائب بالتفتيش المفاجئ من وقت لآخر فيكتشفوا أن المكلف يحاول التلاعب في الدفاتر قبل الانتهاء منها، ففي الحالتين أوقف نشاط الفاعل (المكلف) أو خاب أثره لسبب لا دخل لإرادته فيه وبالتالي وقفت الجريمة عند مرحلة الشروع فيها¹.

عموما نكون بصدد جريمة الغش الضريبي، إذا تمكن المكلف من التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا وهي النتيجة المترتبة عن استعمال الطرق الاحتمالية، أما إذا لم يتمكن المكلف من تحقيق النتيجة المرجوة رغم استعماله الطرق الاحتمالية نكون بصدد محاولة لارتكاب الجريمة.

وقد نص المشرع صراحة في مختلف النصوص الضريبية على أن المحاولة في جريمة الغش الضريبي معاقب عليها بنفس العقوبة المقررة للجريمة التامة، واعتبر من حاول التملص في حكم المتملص عمدا من الضريبة، ومن ثم فمن حاول التملص من الضريبة باستعمال إحدى الطرق التدليسية المنصوص عليها قانونا، عوقب بنفس العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي التامة².

تجدر الإشارة إلى أن المادتين 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 119 من قانون التسجيل استثنيت تطبيق نفس الأحكام السابقة في حالة الإخفاء إذا لم يتجاوز

¹ _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص ص 150_151.

² _ إبراهيم سالم العقلي، مرجع سابق، ص 205.

الإخفاء عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة، أو مبلغ 10.000 دج بالنسبة للضرائب غير مباشرة، أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 100 دج بالنسبة للحقوق التسجيل .

الفرع الثالث

العلاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة

تعرف العلاقة السببية بأنها الرابطة أو العلاقة بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية، ومن ثم لمساءلة الشخص جنائياً عن نتيجة إجرامية معينة يجب أن يكون قد تسبب بسلوكه الإجرامي في إحداثها¹.

ومن ثم يستلزم لقيام جريمة الغش الضريبي، أن يكون التملص من الضريبة ناتج عن استعمال الطرق التدليسية أو الاحتيالية أو بمعنى آخر أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق التدليسية أو الاحتيالية التي استعمالها المكلف.

وعليه تعتبر العلاقة السببية متوفرة إذا ربطت إدارة الضرائب ربطاً خاطئاً دون اطلاعها على الوثائق المزورة التي أخفى فيها المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، وبالمقابل تنتفي الجريمة إذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء².

أما المحاولة في جريمة الغش الضريبي تنتفي فيها العلاقة السببية لانقضاء النتيجة لأن المحاولة لا يشترط لقيامها حدوث نتيجة معينة، و"المشرع يعاقب على الشروع في الجريمة على أساس الخطر الذي يهدد المصلحة المحمية باعتداء عليها، بواسطة أفعال مادية"³.

¹ _ عبد الله أوهابيه، مرجع سابق، ص 232.

² _ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 473.

³ _ عبد الله أوهابيه، نفس المرجع، ص 253.

المطلب الثاني

الركن المعنوي

المستخلص من النصوص والمبادئ القانونية أنه لا يكفي لقيام الجرائم العمدية بصفة عامة، وجريمة الغش الضريبي بصفة خاصة، وتقرير المسؤولية الجنائية عنها أن يصدر عن الجاني نشاطا إجراميا يشكل الركن المادي لها، وإنما يلزم لقيامها توافر القصد الجنائي لأنه يمثل العلاقة التي تربط بين الماديات التي تقوم عليها الجريمة وشخصية الجاني¹.

والملاحظ على مجمل النصوص الضريبية أن المشرع استعمل عبارة " عمدا " أو " قصد "، وهذا ما يدل على ضرورة توفر القصد الجنائي.

وعليه لا تقوم جريمة الغش الضريبي إذا لم يثبت توافر القصد الجنائي بنوعيه أي القصد العام الذي يفترض علم الجاني بقيامه بأحد الأفعال التي تؤدي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، وأن تتجه إرادته إلى إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط والقصد الخاص يتمثل في حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على الضريبة والتخلص من أدائها²، لذلك سنقوم بدراسة الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي من خلال هذا المطلب حيث سنتحدث عن القصد الجنائي العام في الفرع الأول، والقصد الجنائي الخاص في الفرع الثاني.

¹ _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص 131.

² _ إبراهيم سالم العقلي، مرجع سابق، ص 205.

الفرع الأول

القصد الجنائي العام

يعرف القصد الجنائي العام على " أنه علم الفاعل بعدم مشروعية الفعل واتجاه إرادته نحو النتيجة، أو بمعنى آخر هو اتجاه إرادة الفاعل إلى القيام بالفعل أو الإمتاع وهو يعلم أنهما مجرمين"¹.

من هنا نخلص إلى أن القصد الجنائي العام يتكون من عنصرين هما العلم والإرادة.

أولاً: العلم

يقصد بالعلم إدراك الجاني لجميع الظروف والوقائع، التي تعطي للفعل دلالة الإجرامية أي يفترض علمه بتوافر جميع العناصر المكونة للجريمة².

ومن ثم يفترض في جريمة الغش الضريبي علم المكلف بالضريبة، بارتكابه أعمالاً تدليسية أو احتيالية من شأنها أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً،³ كأن يقوم المكلف بإخفاء مبالغ أو منتوجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة وهو يعلم أو يفترض علمه بأن التصرف الذي يقوم به هو من الأعمال التدليسية المعاقب عليها قانوناً.

ثانياً: الإرادة

المقرر قانوناً أن الجريمة العمدية لا تقع إلا بتوافر إرادة آثمة لدى مرتكبها واتجاهها إلى تحقيق نتيجة معينة، ومن ثم يلزم لقيام القصد الجنائي العام أن تتجه الإرادة إلى

¹ _ جرس يوسف طعمة، مكانة الركن المعنوي في الجرائم الإقتصادية (دراسة مقارنة)، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس _ لبنان، 2005، ص 25.

² _ عبد الله أوهابيه، مرجع سابق، ص 331.

³ _ وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 81.

السلوك وإحداث النتيجة، مع الإحاطة بجميع العناصر المكونة للواقعة الإجرامية، وعليه فإن اتجاه الإرادة إلى السلوك دون النتيجة يؤدي إلى تخلف القصد الجنائي العام¹.

إذن فالقصد العام في جريمة الغش الضريبي، يقتضي أن تتجه إرادة المكلف إلى مباشرة إحدى الأعمال التدليسية أو الاحتيالية، التي تؤدي إلى إيقاع إدارة الضرائب في الغلط .

ومثال ذلك اتجاه إرادة المكلف إلى تقديم وثائق مزورة، أو الإغفال عمدا إجراء قيد في الحسابات، أو إخفاء جزء من المبالغ التي تسري عليها الضريبة، فكل هذه الأفعال تؤدي حتما إلى التملص من الضريبة .

عموما يقتضي لقيام القصد الجنائي العام علم المكلف بأن السلوكات التي يقوم بها تعتبر من الأفعال التدليسية أو الاحتيالية المجرمة قانونا ومع ذلك تتجه إرادته إلى القيام بها، وذلك من أجل التملص من أداء أو تصفية الضريبة كليا أو جزئيا.

الفرع الثاني

القصد الجنائي الخاص

يقصد بالقصد الجنائي الخاص الغاية التي يسعى إليها الجاني من ارتكابه للجريمة فضلا عن إرادته الواعية لمخالفة القانون².

ومن ثم فإن القصد الجنائي الخاص في جريمة الغش الضريبي، هو أن يكون سلوك المكلف منبعا عن قصده في التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، أي أن يتعمد التملص من الضريبة وحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في الضريبة، أما مجرد الإهمال فلا يكفي لقيامها ما لم تتوافر نيته في التملص من الضريبة³، "وهذا ما ذهبت إليه محكمة التمييز الفرنسية حيث اعتبرت عدم اهتمام مدير إحدى المؤسسات بإدارة شؤون

¹ _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص 113.

² _ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، مرجع سابق، ص 125.

³ _ وفاء شيعاوي، مرجع سابق، ص 82.

مؤسسته لا يشكل في أي حال من الأحوال الركن المعنوي للجرائم الضريبية إذ أن مجرد الإهمال لا يكفي لقيامها بل يجب إثبات توافر النية الجرمية لديه، المتمثلة بقصد التهرب من الضريبة¹.

لكن يصعب إثبات القصد في حالة نفي المكلف قصده في التخلص من الضريبة ومثال ذلك عند قيام المكلف بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، ولما تكتشف إدارة الضرائب ذلك يقوم هذا الأخير بادعاء جهله لنظام المحاسبة أو أنه قام بخطأ غير عمدي، ولكن أحياناً يستخلص الركن المعنوي من الركن المادي، كأن لا يبالي المكلف بالإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب فهذا السلوك يدل على سوء نيته، لأن سلوكه يتخذ صورة الامتناع العمدي للامتثال للإنذارات إدارة الضرائب والذي يشكل في حد ذاته الركن المعنوي².

والركن المعنوي بالمعنى السابق بيانه يثير بعض التساؤلات منها : ما الحكم إذا انتفى أحد عناصره ؟.

وهل يترتب على ذلك انتفاء المسؤولية الجنائية ؟.

وعلى من يقع عبء إثبات القصد الجنائي ؟.

إن حكم انتفاء أحد عناصر الركن المعنوي يختلف بحسب العنصر المتخلف، ما إذا كان عنصر الإرادة أم عنصر العلم، فانتفاء عنصر الإرادة يرجع إلى العوامل التي تؤثر على الاختيار وحرية الإرادة وتنحصر في الإكراه والذي يترتب عليه غياب إرادة التصرف والإكراه قد يكون مادي ناتج عن مصدر خارجي كأن يحدث حريق يؤدي إلى إتلاف أو إعدام مستندات ودفاتر المكلف، أو حدوث فيضان يحول دون قيام المكلف بتقديم الإقرار السنوي أو توريد الضرائب المتحصلة، وفي الحالتين لا يستطيع المكلف تنفيذ التزاماته الضريبية، أما انتفاء العلم فيحدث في حالة وقوع المكلف في غلط جوهري لا يمكن تجنبه ومثال ذلك أن يوجد مبلغ من المال تفرض عليه الضريبة، دخل في ذمة المكلف دون علمه

¹ _ جرس يوسف طعمة، مرجع سابق، ص 19.

² _ طورش بناتة، مرجع سابق، ص 33.

فلم يثبتته في إقراره الضريبي، ففي جميع هذه الحالات تنتفي مسؤولية المكلف، لأنه لم يعتمد الإخلال بالتزاماته الضريبية المفروضة عليه بل كان مضطراً لفعل ذلك¹.

وقد نصت المادة 48 من قانون العقوبات الجزائري على انتفاء المسؤولية الجزائية في مثل هذه الحالات حيث جاء فيها «لا عقوبة على من اضطرت له ارتكاب الجريمة قوة لا قبيل له بدفعها».

أما بالنسبة لعبء إثبات القصد الجنائي، فالمبدأ أن عبء الإثبات يقع على عاتق من ادعى، ومن ثم فإن عبء إثبات القصد الجنائي في جريمة الغش الضريبي يقع على عاتق النيابة العامة أو إدارة الضرائب².

وهذا نفس ما ذهب إليه "المشرع الفرنسي حيث اشترط إثبات النيابة العامة أو الإدارة توفر القصد الجرمي لدى الفاعل المتمثل في نية التهرب من دفع الضريبة"³.

عموما سواء توافر القصد الجنائي أم لا فالنتيجة نفسها بالنسبة لإدارة الضرائب وهي حرمانها من الحصول على الضريبة والتخلص من أدائها، فمهما كانت الطريقة غش أو خطأ فالعقوبة الجبائية قائمة أما العقوبة الجزائية تعود إلى السلطة التقديرية لقاضي الموضوع⁴.

¹ _ حسني الجندي، مرجع سابق، ص ص 138_139.

² _ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 474.

³ _ جرس يوسف طعمة، مرجع سابق، ص 79.

⁴ _ طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 34.

خلاصة الفصل الأول

لقد تم من خلال هذا الفصل دراسة مضمون جريمة الغش الضريبي وذلك بالتعرف عليها من خلال تحديد ماهية الغش الضريبي، بالوقوف عند مختلف التعاريف الفقهية، وكذا بالنسبة للتعريف التشريع الجزائري، وتم التوصل بذلك إلى وضع تعريف جامع للغش الضريبي، كما تم تحديد الأشخاص المعنيين بجريمة الغش الضريبي وهم الفاعل الأصلي والشريك، والفاعل الأصلي قد يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، كما تم التمييز بين الغش الضريبي وبعض الأفعال الشبيهة به ومنها التجنب الضريبي ونقل العبء الضريبي، وتم التوصل إلى أن الاختلاف بينهما يكمن من حيث أن الغش الضريبي هو عمل غير مشروع يعاقب عليه القانون، أما التجنب الضريبي ونقل العبء الضريبي فهما تصرف مشروع غير معاقب عليه.

كما تم التطرق إلى دراسة أركان جريمة الغش الضريبي، الركن المادي المتكون من ثلاث عناصر وهي استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة، والعلاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة، والركن المعنوي المتمثل في القصد الجنائي العام والخاص.

ومن أجل قمع وردع جريمة الغش الضريبي والحد منها فقد اتبع المشرع سياسة جزائية خاصة، تتميز عن تلك المتبعة لقمع جرائم القانون العام، وهذا ما سيتم دراسته بالتفصيل في الفصل الثاني.

الفصل الثاني

الفصل الثاني

قمع جريمة الغش الضريبي

لقد انتهج المشرع من أجل قمع وردع جريمة الغش الضريبي سياسة جزائية، تختلف عن تلك المتبعة لقمع جرائم القانون العام، وذلك نظرا للطبيعة الخاصة التي تتميز بها جريمة الغش الضريبي عن باقي الجرائم من حيث التجريم، والإجراءات المتبعة للكشف عن الغش وكذا من حيث الجزاءات المقررة لها.

لذلك سنتناول في هذا الصدد السياسة الجزائية التي اتبعتها المشرع الجزائري من أجل قمع جريمة الغش الضريبي، من خلال التطرق إلى كيفية معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي وذلك ببيان الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة الغش الضريبي، وكذا السلطات المخولة للإدارة الجبائية للبحث والكشف عن أعمال الغش وإثباتها، كما سنتطرق إلى العقوبات الجزائية والجبائية التي قررها لردع مرتكبيها.

وبالتالي سيتم التحدث في المبحث الأول عن معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي، وعن الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي في المبحث الثاني.

المبحث الأول

معاينة وإثبات الغش الضريبي

لقد أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لمعاينة وإثبات الجرائم الضريبية باعتبارها البداية الأساسية لقمع الغش الضريبي، وذلك من خلال خصوصية الإجراءات المتبعة للكشف عن الأفعال التدليسية أو الاحتيالية التي يستخدمها المكلف للتملص من الضريبة حيث حرص على بيان الطرق الواجب إتباعها للمعاينة والبحث عن الغش الضريبي، وذلك بتحديد الأشخاص المؤهلين لذلك، وكذا سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش، كما أضفى قوة ثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الضريبية، والمالية بصفة عامة.

وقد تضمنت مختلف القوانين الجبائية هذه الإجراءات إلى غاية 2002، حيث صدر القانون رقم 01-21 بتاريخ 22 / 12 / 2001 المتضمن قانون المالية والذي أستخدمت ضمنه قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 40 منه التي أسسته من خلال المواد 41 إلى 200 من ذات القانون، ومن ثم تم نقل كل المواد المتعلقة بالإجراءات ضمن القوانين الجبائية إلى قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 200 منه، وبالتالي أصبح هو القانون الإجرائي والمرجع الأساسي لكافة القوانين الجبائية فيما يخص معاينة وإثبات الجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة الغش الضريبي بصفة خاصة¹.

وعليه سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى المعاينة والبحث عن الغش الضريبي في المطلب الأول وإلى وسائل إثبات الغش الضريبي في المطلب الثاني.

1_ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 111.

المطلب الأول

المعاينة والبحث عن الغش الضريبي

تتمثل معاينة جريمة الغش الضريبي أساسا في البحث عن أفعال التدليس والاحتيال التي قام بها الجاني بهدف التملص من أداء الضريبة كليا أو جزئيا، وتتميز معاينة جريمة الغش الضريبي نظرا لطبيعتها وأساليب ارتكابها عن معاينة جرائم القانون العام من حيث الأشخاص المؤهلين لذلك والصلاحيات المخولة لهم، وكذا بالنسبة للسلطات الممنوحة لإدارة الضريبة للكشف عن الغش الضريبي.

وعليه سنتناول في هذا المطلب الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة الغش الضريبي في الفرع الأول وكذا سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش في الفرع الثاني.

الفرع الأول

الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة الغش الضريبي

الملاحظ على مجمل القوانين الجبائية أنها تتسم بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المؤهلين لمعاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي كونها تختلف من نص لآخر. وعليه سنحاول بيان الأشخاص المؤهلين لمعاينة وإثبات الغش الضريبي بالنسبة لكل قانون كما يلي:

فبالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة فقد حصر صلاحيات إثبات الغش الضريبي في جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، وذلك في المادة 1/504 منه.

أما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال فقد وسعت من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذا القانون، حيث تشمل ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، وأعوان الضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو أعوان قمع الغش والمخالفات الاقتصادية.

أما فيما يخص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل والطابع فإن هذه النصوص لم تعين الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين¹.

كما أن قانون الإجراءات الجبائية لم يحدد بدقة الأشخاص المؤهلين إذ نص على أعوان الضرائب وكذا أعوان المصالح المالية الأخرى، لكنه حدد بعض رتب الأشخاص المؤهلين لمعاينة وإثبات الغش الضريبي وهي تختلف من نص لآخر إذ اشترط في بعض النصوص أن تكون للأعوان المؤهلين لذلك رتبة مفتش على الأقل، وفي نصوص أخرى على أن تكون لهم رتبة مراقب على الأقل².

لكن ما يلفت الانتباه على مجمل النصوص الجبائية أعلاه، أنها لم تشر إلى ضباط الشرطة القضائية باستثناء قانون الرسم على رقم الأعمال، وهذا ما يستدعي طرح التساؤل حول ما إذا كان يحق لضباط الشرطة القضائية كشف وإثبات الغش الضريبي، أم أن ذلك يبقى حكرا على أعوان إدارة الضرائب وبالتالي لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من الجرائم؟³.

إن الإجابة على هذا التساؤل يكون طبقا لقاعدتين:

الأولى أنه يجوز لضباط الشرطة القضائية معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي، وذلك انطلاقا من أنها صاحبة الاختصاص العام في البحث والتحري وجمع الاستدلالات عن جميع الجرائم ما لم تستبعد بنص صريح.

أما الثانية فإنه لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي، وذلك نظرا لطابع الخاص الذي تتسم به هذه الجريمة والتي تهتم بالدرجة الأولى بالوعاء الضريبي، وكذا الطابع التقني الذي تختص به الإدارة الضريبية لوجود علاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من خلال وجود تصريحات واكتتابات بينهما، كذلك قيامها على مبادئ الضريبة المتمثلة في العدالة، اليقين، الملائمة، الاقتصاد، ومن ثم يستحيل على

¹ _ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 475.

² _ طورش بناتة، مرجع سابق، ص 141.

³ _ أحسن بوسقيعة، نفس المرجع، نفس الصفحة .

ضباط الشرطة القضائية الاطلاع على هذه الوثائق تحت غطاء الالتزام بالسر المهني ما لم تمكنها الإدارة الضريبية من ذلك، وبالتالي فالأصل أن يكون حق إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي من اختصاص أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لذلك، ومع ذلك فالرأي الراجح هو أنه طالما لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات جريمة الغش الضريبي، فمن حقهم إثباتها ومعاينتها على أن يحيلوا الملف ومحاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب باعتبارها الجهة المختصة بتحريك الدعوى العمومية والجبائية معاً¹.

الفرع الثاني

سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش

لقد خول المشرع إدارة الضرائب عدة سلطات من أجل التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، والكشف عن الغش والاحتيال، وحصر هذه السلطات ضمن نطاق دقيق وواضح وإجراءات محكمة، ومن أهم هذه السلطات نجد سلطة الرقابة، وسلطة الاطلاع، وكذا سلطة التفتيش، وعليه سنتطرق إلى مختلف هذه السلطات وبيان إجراءات ممارستها وفقاً لقانون الإجراءات الجبائية على النحو التالي.

أولاً : سلطة الرقابة

تعتبر سلطة الرقابة من أهم السلطات التي خولها المشرع لإدارة الضرائب، وتتمثل أساساً في فحص تصريحات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة، سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية، قصد التأكد من صحة ما تحتويه، ومقارنتها مع ما هو مصرح به وللتأكد من صحة التصريحات وممارسة سلطة الرقابة نص قانون الإجراءات الجبائية على أشكال معينة من الرقابة منها مراقبة التصريحات، والتحقق في المحاسبة، وكذا إجراء المعاينة.

¹ - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 113_114.

أ_ مراقبة التصريحات

لقد خول المشرع الإدارة الجبائية سلطة مراقبة التصريحات والمستندات لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة وذلك بعد تقديم المكلف التصريح والاكتتاب الملزم به في الآجال المحددة له، كما يمكنها ممارسة حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، وتتم ممارسة الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات خلال ساعات فتحها للجمهور، وساعات ممارسة نشاطها، وبالتالي يجب على المؤسسات والهيئات المعنية بعملية الرقابة أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها¹.

ويتولى القيام بالرقابة عون برتبة مفتش وقد أعطاه المشرع الحق في الرقابة بشقيها: الاستماع الشفوي للمعنيين ومراقبة التصريحات، حيث نصت المادة 19 / 1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه « يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة».

وبالتالي فهناك إمكانيتان:

1_ التصريحات الشفوية

حيث يقوم المفتش باستدعاء المعنيين ويستمع لهم إذا تبين له أن ذلك ضروريا أو في حالة طلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية، وفي حالة رفض المكلف الإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، ويتعين على المفتش إعادة طلبه كتابيا، ويجب أن يتوفر هذا الطلب على شرطين هما:

- يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة.

¹ _ المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية.

- يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابته خلال مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين يوماً¹.

2_ تصحيح المفتش للتصريحات

أثناء قيام المفتش بعملية الرقابة يمكنه أن يصحح التصريحات، لكنه عليه قبل أن يرسل للمكلف التصحيح المقرر القيام به أن يبين له بوضوح الأسباب التي دعت إلى التقويم والتصحيح، وكذا بيان المواد القانونية المطابقة لذلك، وأسس الإخضاع للضريبة وحساب الضرائب المترتبة، كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف بالضريبة إلى تقديم قبوله أو ملاحظاته في أجل أقصاه ثلاثين يوماً، وبعد انقضاء المدة المحددة أي 30 يوماً دون أي رد من المكلف في هذه الحالة يجب على المفتش تحديد أساس الإخضاع للضريبة، ويتم تبليغه للمكلف مع مراعاة حقه في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية، أما بالنسبة للتصريحات غير المدعمة بالمعلومات الوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن كل هذه التصريحات يمكن أن تكون محل تصحيح تلقائي من قبل المفتش، إلا أنه في حالة قيام المكلف بالضريبة بتقديم محاسبة دقيقة من حيث الشكل، وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعاً للإجراء التناقضي².

عموماً تلجأ إدارة الضرائب إلى هذه الإجراءات في حالة وجود تناقضات أو غموض في التصريح، أو عند اكتشاف أن المكلف أغفل بعض المداخل في التصريحات التي قدمها، والهدف من مراقبة التصريحات هو التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة.

ب _ التحقيق في المحاسبة

عرفت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية (المعدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2013)، التحقيق في المحاسبة على أنه "مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة

¹ _ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية دار هوم، 2005، ص 34.

² _ المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية .

التصريحات الجبائية المكتتة من طرف المكلفين بالضريبة"، والهدف من إجراء تحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة، وإجراء التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها كما حددت شروط وإجراءات مباشرة التحقيق المحاسبي، والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

1_ شروط التحقيق في المحاسبة

حسب نص الفقرة الأولى والثانية من المادة 20 السالف ذكرها، فإنه لا يمكن القيام بالتحقيق في المحاسبة إلا طبقاً للشروط التالية:

- يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة، إلا في حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب يوجهه إلى الإدارة الجبائية وتقبله هذه الأخيرة، أو في حالة قوة قاهر يتم إقرارها قانوناً من طرف مصلحة الضرائب ففي الحالتين يمكن للمحققين أخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة.

- يجب أن يتم إجراء التحقيقات في المحاسبة من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

2_ إجراءات التحقيق في المحاسبة

1_2_ الإشعار بالتحقيق

يجب على المحقق قبل مباشرة عمليات التحقيق أن يقوم بإعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، وذلك بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالاستلام، وإيضاح كيفية إجراء عملية التحقيق المحاسبي أوجب المشرع إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته¹.

¹ _ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 74.

أما في حالة حدوث مراقبة مفاجئة، تهدف إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية لاستغلال أو التأكيد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، ففي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية التحقيق¹.

ووفقا لنص الفقرة الرابعة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية السالف ذكرها يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق بعض البيانات تتمثل في :

- ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية، وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، والإشارة إلى إمكانية الاستعانة بمستشار، كما لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية إلا بعد مرور 10 أيام، تحسب من تاريخ استلام الإشعار.

2_2_ مدة التحقيق

لقد حددت الفقرة الخامسة من نفس المادة مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية، حيث لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعد مدة التحقيق ثلاثة أشهر، وذلك طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة.

ومنها مؤسسات تأدية الخدمات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها .

وكذا جميع المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رقم أعمالها 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيه.

ويمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة لهذه المؤسسات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

¹ _ العيد صالح، مرجع سابق، ص 39.

عموماً يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة أشهر.

أما في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يردده في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، فإنه لا تطبق مدد المراقبة في عين المكان المحددة أعلاه.

2_3_ الإجراءات المتبعة في حالة إعادة تقويم أساس الضريبة

يرسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً ومعللاً، مع ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم، مما يسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة للمكلف أجل أربعين يوماً ليرسل ملاحظاته وقبوله، ويعتبر عدم الرد في الأجل المحدد بمثابة قبول ضمنى.

كما يجب على العون المحقق قبل انقضاء أجل الرد أن يعطي كل التفسيرات للمكلف حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك.

ويجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي حقق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية طلب، في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

كما يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي حقق معه لاستدعائه للحضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق، ويمكن للمكلف أن يستعين بمستشار من اختياره.

وينبغي على العون المحقق في حالة رفضه لملاحظات المكلف، أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون مفصلة ومبررة، وإذا أظهرت هذه الأخيرة سبباً آخر لإعادة التقويم، أو

أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين يوما، لإرسال ملاحظاته¹.

ويصبح أساس فرض الضريبة محددًا نهائيًا في حالة قبول التصريح، ولا يمكن لإدارة الضرائب الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من قبل المكلف².

كما لا يمكن إجراء تحقيق جديد للتقييدات المحاسبية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم في نفس الفترة التي أجري عنها التحقيق المحاسبي، استثناء يمكن إجراء تحقيق محاسبي جديد في نفس الفترة في حالة استعمال المكلف بالضريبة مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال تحقيق³.

أما في حالة عدم تقديم محاسبة يثبت ذلك في محضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتوقيع عليه حضوريا، ويجب على المكلف بالضريبة تقديم محاسبته خلال ثمانية أيام⁴.

وبالإضافة إلى التحقيق في المحاسبة السالف ذكره، فإن قانون الإجراءات الجبائية نص على نوعين من التحقيق وهما التحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث أجاز المشرع لأعوان إدارة الضرائب إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة، لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائية.

كما يتم هذا التحقيق أيضا عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي أمن طرف المكلف بالضريبة، ويمكن خلال القيام بالتحقيق الطلب من

¹ _ الفقرة السادسة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية .

² _ الفقرة السابعة من نفس المادة.

³ _ الفقرة الثامنة من نفس المادة.

⁴ _ الفقرة التاسعة من نفس المادة.

المكلف المحقق معه تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس الإجراءات المطبقة في التحقيق في المحاسبة السالف ذكره، باستثناء المدة التي يمكن أن يستغرقها التحقيق في عين المكان حيث لا يمكن أن تتجاوز شهرين¹.

أما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فهو عبارة عن مجمل العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، حيث يتطلب هذا الإجراء مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستتجة من وضعية أملاك المكلف ويعتبر التحقيق المعمق بمثابة امتداد للتحقيق المحاسبي العام، ويتم هذا التحقيق في حالة ما لوحظ وجود فارق بين المداخل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة من جهة وعناصر نمطه المعيشي والنفقات المخصصة لصيانة أملاكه من جهة أخرى.²

وتتم إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة الأشخاص وفقا للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية.

ت_ إجراء المعاينة

لقد خول المشرع لإدارة الضرائب من أجل ممارسة حقها في الرقابة سلطة إجراء معاينات مادية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الضريبة³. وقد حددت المواد من 22 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية شروط وإجراءات القيام بالمعاينات المادية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

¹ _ المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بموجب القانون رقم 08_13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014.

² _ العيد صالح، مرجع سابق، ص 46.

³ _ المادتين 22_23 من قانون الإجراءات الجبائية.

1_ مواقيت إجراء المعاينة

إن مواقيت إجراء المعاينات المادية تختلف حسب نوع الضريبة التي يخضع لها كل نشاط فبالنسبة لمحلات القائمين بالنشاطات الخاضعة للضرائب غير المباشرة فإنه طبقاً للمادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية تتم المعاينات خلال النهار وفي الساعات التالية:

- من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس، ومن الساعة السادسة صباحاً إلى الساعة السادسة مساءً ؛
- ومن أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر، ومن الساعة الخامسة صباحاً إلى الثامنة مساءً.
- استثناء يمكن إجراء المعاينة ليلاً بالنسبة للمؤسسات المفتوحة للجمهور.¹

كما أنه لا يمكن أن تتم المعاينة في محلات للأشخاص القائمين بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة قبل الساعة السادسة صباحاً ولا بعد الساعة الثامنة مساءً².

2_ إجراءات تطبيق المعاينة

يتم إجراء المعاينة بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير، وذلك بعد قيام مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل بتقديم طلب الترخيص بإجراء المعاينة ويجب أن يكون الطلب مؤسساً، وأن يحتوي على كل البيانات المبررة للإجراء المعاينة.

وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضباط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.³

ويتم إبلاغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان، وحين إجرائها إلى الشخص المعني أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن، وفي حالة عدم وجود أي من هؤلاء الأشخاص يعين ضابط الشرطة القضائية شاهدين من غير المستخدمين التابعين لسلطته أو

¹ _ المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية.

² _ المادة 37/4 من نفس القانون.

³ _ المادة 35 من نفس القانون.

سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة تعيين شاهدين يستعين ضابط الشرطة القضائية بمحضر قضائي¹.

ويتم عند الانتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة².

نستخلص مما سبق أنه رغم منح المشرع سلطة الرقابة للإدارة الضرائب من أجل تأسيس الوعاء الضريبي، والكشف عن الأفعال التدليسية والاحتياالية التي يمكن أن يستعملها المكلف بالضريبة للتخلص من أدائها، إلا أن هذه السلطة ليست مطلقة حيث أن المشرع عمل على تقييدها وذلك بتوفير ضمانات للمكلف قبل وأثناء القيام بالرقابة خاصة فيما يتعلق بممارسة التحقيق من جهة وممارسة إجراء التقويم من جهة أخرى وتتمثل هذه الضمانات في الإشعار بالتحقيق، والحق في الاستعانة بمستشار، وحق الرد، وتحديد مدة الرقابة وعدم إجراء مراقبة جديدة.

ثالثاً : سلطة الاطلاع

منح المشرع سلطة الاطلاع لإدارة الضرائب بغية تأسيس وعاء الضريبة، والتأكد من تطبيق المكلف لأحكام القوانين الجبائية من جهة ودفع التملص من الضريبة من جهة أخرى، لأن الاطلاع يمكنها من التحقق مما يدونه المكلف في إقراراته ومدى مطابقتها للواقع، ومن ثم فإن كان هناك تناقض أو اختلاف بين الإقرارات ووثائق ومستندات المكلف بالضريبة فإن الاطلاع على هذه الوثائق يكشف عن ذلك التناقض والاختلاف، وما إذا كان ناتج عن استعمال أعمال تدليسية بقصد التملص من عبء الضريبة أو كان نتيجة خطأ غير عمدي أو إهمال³.

وبالتالي يقتضي بيان سلطة الاطلاع تحديد الخاضعين لهذه السلطة، والمحل الذي ينصب عليه الاطلاع، ونطاق تطبيق سلطة الاطلاع.

¹ _ المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

² _ المادة 38 من نفس القانون.

³ _ حسني صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 250.

أ_ الأشخاص الخاضعين لسلطة الاطلاع

لقد أخضع المشرع بعض المكلفين بالضريبة من أشخاص طبيعية ومعنوية لسلطة الاطلاع، وذلك لتمكين أعوان إدارة الضرائب من البحث عن الغش الضريبي وكذا التأكد من صحة التصريحات بقصد تأسيس الوعاء الضريبي، ويمكن تقسيم الأشخاص الخاضعين لسلطة الاطلاع وفقا للقانون للإجراءات الجبائية إلى صنفين كما يلي:

1_ الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات والتي تتمثل في:

إدارات الدولة، الولايات والبلديات، والمؤسسات الخاصة، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وكل الهيئات مهما كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، بالإضافة إلى هيئات الضمان الاجتماعي¹.

كما أن سلطة الاطلاع تمتد حتى إلى الهيئات القضائية، حيث يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية².

وكذلك كل من أودعت لديهم سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف، وكذا الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط، وكتاب الإدارات المركزية والمحلية³.

2_ المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين ومنهم :

المؤسسات والشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العملات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع القيم المنقولة، وكذلك البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق الإيداع، شركات التأمين ومقاولي

¹ _ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية .

² _ المادة 47 من نفس القانون.

³ _ المادة 48 من نفس القانون .

النقل وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية¹، الهيئات المالية المعتمدة والمؤسسات والهيئات التي تدفع أجورا أو أتعابا أو تقبض أو تدير أو توزع أموالا لحساب أعضائها².

كما يخضع لسلطة الاطلاع أيضا كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية، وكذا شركات الأسهم (التجارة المصرفية) ويسري هذا الأمر كذلك بالنسبة لكل الشركات الجزائرية أو الأجنبية مهما كان نوعها.³

ب_ محل سلطة الاطلاع

إن سلطة الاطلاع تسمح للأعوان إدارة الضرائب بتصفح الوثائق والمعلومات التي يحوزها المكلفين بالضريبة، حيث ألزمهم القانون بتمكين أعوان الإدارة الجبائية المخولين هذه السلطة، من الاطلاع على جميع الوثائق والمستندات والحصول على المعلومات، مهما كانت وسيلة حفظها وتتمثل الوثائق التي ينصب عليها الاطلاع حسب كل قطاع ووفقا للقانون الإجراءات الجبائية فيما يلي :

- الكشوفات السنوية الفردية للأطباء والقابلات التي تحوزها والتي تقدّمها وجوبا هيئات الضمان الاجتماعي، طبقا للمادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.
- السجلات المحاسبية والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية وذلك طبقا للمادة 46 مكرر 1 / 3 من نفس القانون.
- الاطلاع على البيانات التي تتحصل عليها السلطات القضائية من مختلف الدعاوى المرفوعة أمامها، والتي من شأنها أن تسفر عن وجود غش أو أي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، طبقا للمادة 47 من نفس القانون.
- قوائم الإشعارات لفتح أو قفل الحسابات التي تلزم بإرسالها المؤسسات المصرفية والبنوك وشركة البورصة وغيرها طبقا للمادة 51 من نفس القانون.

¹ _ المادتين 51،52 من قانون الإجراءات الجبائية.

² _ المادتين 56، 57 من نفس القانون .

³ _ المادتين 58، 59 من نفس القانون.

- عقود التأمين وكذا الدفاتر والسجلات وسندات وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة التي تلزم بمسكها شركات التأمين، ومقاولي النقل وغيرها من الخاضعين لمراقبة الإدارة الجبائية، طبقاً للمادة 52 من نفس القانون.

ت _ نطاق تطبيق سلطة الاطلاع

يمكن تحديد نطاق تطبيق سلطة الاطلاع من حيث المكان وكذا من حيث الزمان كما يلي:

1_ من حيث المكان

ما يستخلص من نصوص المواد من 46 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية، أنه يجوز لأعوان الضرائب الذين لهم أهلية ممارسة سلطة الاطلاع على المستندات والوثائق والمحركات السابق ذكرها، إما في مقر نشاط المكلف بالضريبة أو في المكان الذي توجد فيه هذه المستندات، أو داخل مقر إدارة الضرائب، حيث ألزم المشرع بعض الخاضعين لسلطة الاطلاع بإرسال الوثائق الواجب الاطلاع عليها إلى إدارة الضرائب، ومن ثم فإن سلطة الاطلاع على هذه الوثائق تتم داخل مقر إدارة الضرائب .

2_ من حيث الزمان

لم يحدد المشرع بصفة عامة زمن ووقت معين يجوز لأعوان إدارة الضرائب خلاله ممارسة سلطة الاطلاع على الوثائق والمستندات والدفاتر، بل أن مدة الطلاع تختلف حسب كل قطاع، فبالنسبة مثلاً الاطلاع على ما لدى السلطات القضائية من ملفات أية دعوى سواء كانت مدنية أو إدارية أو جزائية والتي من شأنها أن تسفر عن وجود غش ضريبي، فمدة الاطلاع على هذه الوثائق هي خمسة عشر يوماً¹.

كما نصت الفقرة السادسة من المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه لا يمكن ممارسة حق الاطلاع، في أيام العطل وبالتالي فإن سلطة الاطلاع تمارس خلال أيام

¹ _ المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية .

العمل، كما حددت الساعات التي يمكن للأعوان ممارسة سلطة الإطلاق داخل المستودعات إذ لا يمكن أن تتجاوز أربع ساعات لكل يوم.

الملاحظ على سلطة الاطلاع أنها تتميز عن غيرها من السلطات المخولة لإدارة الضرائب السابق ذكرها بعدة خصائص من بينها أن تطبق دون إجراءات خاصة، كما أنها يمكن القيام بها كلما رأت إدارة الضرائب ضرورة لذلك .

رابعاً: سلطة التفتيش

فضلا عن السلطات السابقة فقد أجاز المشرع لأعوان إدارة الضرائب في حالة الشك بالغش اتجاه أشخاص خاضعين أو غير خاضعين للمراقبة، سلطة تفتيش داخل المنازل بموجب المواد من 499 إلى 501 من قانون الضرائب غير المباشرة، وطبقاً لهذه المواد يشترط للقيام بسلطة التفتيش توافر ما يلي :

- الحصول على ترخيص من السلطة القضائية.
- يجب أن تتم هذه الزيارات بناء على أمر من مستخدم سام يقدم عرضاً مسبباً إلى مدير الضرائب للولاية المختص.
- يجب أن يتضمن الأمر بالزيارة الأسباب التي أسست عليها إدارة الضرائب شكها بالغش.
- يجب أن يؤشر ضابط الشرطة القضائية الذي يرافق الأعوان على الأمر بالزيارة قبل القيام بأية زيارة .
- يجب أن يقرأ الأمر بالزيارة للمعني أو ممثله قبل القيام بالتفتيش.
- يطلب من المعني أو ممثله التوقيع على الأمر بالزيارة، وفي حالة رفض التوقيع يشير إلى ذلك.
- يجب تقديم نسخة من الأمر بالزيارة إلى المعني أو ممثله خلال ثلاثة أيام في حالة طلب ذلك.
- وبعد القيام بزيارة المنازل يجب على أعوان إدارة الضرائب إعادة ترتيب المحلات التي زاروها.

- كما يقوم ضابط الشرطة القضائية بتسجيل الاعتراضات التي قد تثار في عقد معمل تعطى نسخة منه إلى المعني.

كما أجاز المشرع لأعوان إدارة الضرائب حجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة فيه وذلك طبقا للمواد من 511 إلى 517 من قانون الضرائب غير المباشرة.

تجدر الإشارة إلى أنه بالإضافة إلى جميع السلطات السابق ذكرها فقد خول المشرع إدارة الضرائب سلطة أو صلاحية تحريك الدعوى العمومية، حيث نصت المادة 1/104 من قانون الإجراءات الجنائية على أن «تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجنائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية».

كما تنص المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة على أنه «في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفاً مدنياً».

يتضح من خلال نص المادتين أعلاه أنه لا يمكن تحريك الدعوى العمومية إلا بناء على شكوى تقدمها إدارة الضرائب أمام الجهات القضائية المختصة، كما أنه يجوز لها أن تتأسس كطرف مدني، في حالة تم فتح تحقيق من طرف السلطات القضائية في مجال الضرائب المباشرة.

المطلب الثاني

إثبات جريمة الغش الضريبي

يعرف الإثبات في المواد الجنائية بصفة عامة على أنه النتيجة التي تحققت بواسطة استعمال وسائل التدليل المختلفة، فهو إنتاج للدليل المراد به إثبات الواقعة التي يجرمها القانون، ومن ثم فإنه لا يمكن مؤاخذة المتهم تلقائياً أو توقيع العقوبة عليه إلا بمباشرة الإجراءات التي تمكن من إثبات الجريمة ونسبتها إلى مرتكبها¹.

¹ _ أغليس بوزيد، تلازم مبدأ الإثبات الحر بالافتتاح الذاتي للقاضي الجزائري، دار الهدى، عين مليلة_ الجزائر، 2010 ص ص 22، 83.

وكما رأينا سابقا فإنه من أجل إثبات جريمة الغش الضريبي خول المشرع إدارة الضرائب ممارسة عدة سلطات للبحث والكشف عن الغش الضريبي، وبالتالي فإذا تم اكتشاف أنا المكلف بالضريبة قام بأفعال تدليسية أو استعمل طرق احتيالية من أجل التملص من الضريبة كليا أو جزئيا، فعليها إقامة الدليل لإثبات ذلك، كما يمكن إثبات جريمة الغش الضريبي بمختلف طرق الإثبات المنصوص عليها في القانون العام، ولكن مهما اختلفت وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي فإنها تخضع لسلطة التقديرية للقاضي الجزائي وتقدير الأدلة يختلف بحسب طبيعة كل دليل.

وعليه سنتطرق في الفرع الأول إلى وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي، وإلى تقدير وسائل الإثبات في الفرع الثاني.

الفرع الأول

وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي

تتفق مجمل النصوص الجبائية على أن إثبات جريمة الغش الضريبي يتم بطريقتين

هما:

- طرق الإثبات الخاصة والتي تتمثل أساسا في المحاضر الضريبية.
- طرق الإثبات الأخرى وتتمثل في مختلف وسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون العام.

وعليه سنتعرض في هذا الفرع إلى طرق الإثبات الخاصة، وكذا طرق الإثبات العامة

كما يلي :

أولاً : طرق الإثبات الخاصة (المحاضر الضريبية)

"يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبها وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة"¹.

وتعتبر المحاضر الضريبية من أهم وسائل الإثبات، إذ أن البحث عن الغش الضريبي يتم عن طريق، ممارسة أعوان الإدارة الجبائية والمالية لمختلف السلطات التي خولهم إياها المشرع، ويترتب عن ذلك إجراء حجوز ومعاينات مادية وميدانية وفي كلتا الحالتين يجب على الأعوان الذين عاينوا أو قاموا بإجراءات الحجز بقصد اكتشاف وإثبات الغش والوسائل المستعملة فيه تحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقاً لأحكام المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص محضر المعاينة، والمواد من 505 إلى 508 من قانون الضرائب غير المباشرة بالنسبة لمحضر الحجز².

ومن ثم سنحاول وفقاً لهذه المواد بيان ما يتضمنه كل محضر على النحو التالي:

أ_ محضر المعاينة

نصت المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه «يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة».

وأضافت في الفقرة الثانية منها على أنه يجب أن يتضمن المحضر بعض البيانات والتي سنتطرق إليها كما يلي :

¹ _ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 147 .

² _ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 147.

1_ التعريف بالأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة

إن الأشخاص المرخص لهم إجراء المعاينة هم أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً¹.

2_ تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة و صفتهم

إذ يجب ذكر جميع الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وتحديد صفتهم، ومن بين الأشخاص الذين يمكن أن يحضروا عملية إجراء المعاينة نجد:

الشخص المعني بالمعاينة وهو في الأصل المكلف بالضريبة شخصياً، أو ممثله القانوني أو شاغل الأماكن الذي يثبت وجوده في الأماكن محل المعاينة، كما يمكن حضور أشخاص آخرين باعتبارهم شهود مختارون من طرف ضباط الشرطة القضائية وذلك في حالة غياب المعني أو ممثله أو الشاغل عن الأماكن².

كما يمكن حضور محضر قضائي وذلك في حالة استحالة طلب شاهدين³.

3_ تاريخ وساعة التدخل

إن تاريخ وساعة إجراء المعاينات يختلف حسب قانون الإجراءات الجبائية باختلاف نوع المعاينة المراد القيام بها، لذا ألزم المشرع أعوان إدارة الضرائب بتحديد تاريخ وساعة إجراء المعاينة في المحضر المحرر بالنسبة لكل معاينة، وذلك لمعرفة مدى صحة هذا الإجراء وما إذا كان قد تم في الأوقات المحددة قانوناً .

¹ _ المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية .

² _ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 151.

³ _ المادة 3/37 من نفس القانون.

4_ جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة

لقد ألزم المشرع أعوان إدارة الضرائب الذين يقومون بإجراء المعاينة، بجرد جميع المستندات والوثائق والأشياء المحجوزة، والتي تشكل أدلة على وجود أفعال تدليسية استعملها المكلف بهدف التملص من أداء الضريبة أو الرسوم المفروضة عليه كلها أو جزء منها¹.

وبعد الانتهاء من تحرير المحضر يتم تسليم نسخة منه إلى المعني بالأمر أو ممثله القانوني أو شاغل الأماكن، وترسل النسخة الأصلية إلى القاضي الذي رخص بإجراء المعاينة².

ب_ محضر الحجز

لقد حددت المواد من 506 إلى 508 من قانون الضرائب غير المباشرة البيانات التي يجب أن يتضمنها محضر الحجز المحرر من قبل أعوان الضرائب المؤهلين لإثبات الغش الضريبي.

وطبقاً لهذه المواد يجب أن يتضمن المحضر على وجه الخصوص ما يلي:

- تاريخ اليوم الذي حرر فيه التصريح الذي قدم في هذا الشأن للمتهم.
- اسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحضر والشخص المكلف بالمتابعات.
- نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور.
- اسم وصفة وقبول الحارس ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.
- بيان سبب الحجز ما إذا كان مستنداً على تزوير أو إتلاف الدفاتر والرخص والنسخ وغيرها من الوثائق المقررة بموجب التنظيم، نوع التزوير أو الإتلاف.

¹ _ فارس السبتي، نفس المرجع ص 152.

² _ المادة 5/38 لقانون الإجراءات الجنائية.

- إذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير المحضر، فإنه يذكر فيه بأن المحضر قد قُرئ عليه وأعطيت له نسخة منه.

ثانيا : طرق الإثبات الأخرى

إن القوانين الجبائية بصفة عامة أجازت إثبات جريمة الغش الضريبي بجميع الطرق القانونية، ومن ثم تعتبر من طرق إثبات جريمة الغش الوسائل التالية:

أ_ المحاضر المحررة من طرف الضبطية القضائية

إضافة إلى محضر المعاينة والحجز السالف ذكرهما، فقد أجازت بعض القوانين الجبائية إمكانية إثبات جريمة الغش الضريبي، عن طريق المحاضر المحررة من طرف الضبطية القضائية فيما يتعلق بمعاينة الجرائم الضريبية حسب إجراءات التحقيق الابتدائي حيث أنه إذا تم اكتشاف أثناء التحقيق في قضايا أخرى أفعال تدليسية أو مناورات تتعلق بالغش الضريبي، ففي هذه الحالة تقوم الضبطية القضائية مباشرة بعد الانتهاء من التحقيق بإرسال المحاضر إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا، والذي بدوره يعلم الإدارة الجبائية بذلك، أو ترسل الضبطية القضائية المحاضر إلى الإدارة الجبائية المعنية¹.

ويجب أن تتضمن هذه المحاضر بيان ما يلي :

- الجهة الصادرة عنها، اسم ولقب وصفة محرره، تحديد مكان التحرير ووقته بالضبط وأسباب تحرير المحضر أو الجهة التي طلبت ذلك، مضمونه سواء كان عبارة عن تصريحات أو معاينات، ذكر الوقت الذي أوقف فيه، كما يجب أن يتضمن إمضاء الأشخاص المعنيين، أو في حالة رفضهم الإمضاء يشير إلى ذلك².

¹ _ فارس السبتي، مرجع سابق، ص ص 143_ 144.

² _ نجيمي جمال، إثبات الجريمة على ضوء الاجتهاد القضائي دراسة مقارنة، دار هومه، الجزائر، 2011، ص 188.

ب_ الوثائق والمستندات المتحصل عليها من السلطات القضائية

حيث يمكن إثبات جريمة الغش الضريبي بناء على معلومات تقدم أو تكتشف، أثناء سريان دعاوى قضائية سواء كانت مدنية أو إدارية أو جزائية، وهذا وفقا لنص المادة 2/47 من قانون الإجراءات الجبائية التي جاء فيها «يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى لو أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى».

وبالتالي إذا تبين لأعوان الإدارة المالية عند الاطلاع على هذه الوثائق والمستندات المتحصل عليها وجود أفعال تدليسية من شأنها أن تؤدي إلى التملص من الضريبة، ففي هذه الحالة يمكنها الاعتماد عليها كدليل لإثبات جريمة الغش الضريبي .

ت _ كما يمكن إثبات جريمة الغش الضريبي من طرف الجهات المختصة

وذلك وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها في المواد من 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية، ومن بين طرق الإثبات التي تضمنتها هذه المواد نذكر ما يلي:¹

1_ الاعتراف

يقصد بالاعتراف الإقرار والتصريح الصادر عن المتهم بإرادته الحرة بصحة التهمة المسندة إليه في كل أو بعض الوقائع التي شملها الاتهام ضده.²

يتضح من خلال هذا التعريف أنه يشترط في الاعتراف كدليل أمام القضاء الجنائي، أن يكون المقر هو المتهم نفسه ويعترف بالواقعة المنسوبة إليه، وأن يكون الإقرار صريحا أي اعترافه بالوقائع المنسوبة إليه يكون بصورة جدية، وأن يكون المقر حر الإرادة أي أن يكون المتهم متمتعا بإرادة حرة أثناء إدلائه بهذا الإقرار.

¹ _ فارس السبتي، نفس المرجع ، ص 165.

² _ أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص 158.

وعليه إذا أقر المكلف بالضريبة بأنه قام بإخفاء المبالغ التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من أجل التملص من الضريبة أو التخفيض منها، فإن هذا الإقرار يعتبر دليل لإثبات جريمة الغش الضريبي .

2_ الخبرة

لقد نص قانون الإجراءات الجزائية على الخبرة كطريق من طرق الإثبات في المادة 219 منه حيث جاء فيها «إذا رأت الجهة القضائية لزوم إجراء خبرة فعليها إتباع ما هو منصوص عليه في المواد 143 إلى 156».

وفقا لهذه المادة فإذا رأت السلطات القضائية المختصة بنظر الدعوى العمومية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي أن الأمر يستدعي إجراء خبرة لإثبات الأفعال التدليسية خاصة تلك المتعلقة بالحسابات، لأن المكلف بالضريبة غالبا ما يستعمل طرق احتيالية لتخفيض أو زيادة التكاليف من أجل التملص أو التخفيض من الضريبة، ففي هذه الحالة يمكن للمحكمة أن تأمر بإجراء خبرة في المحاسبة لتأكيد ما تتطوي عليه، ويجب أن يقوم بهذه الخبرة خبير معتمد من طرف القضاء، "وحتى يكون خبيرا قضائيا في المحاسبة يجب أن يكون قبل ذلك معتمدا من طرف التنظيم الوطني للمحاسبين"¹.

3_ الشهادة:

"تقوم الشهادة في القانون على إخبار شفوي يدلي به الشاهد في مجلس القضاء بعد يمين يؤديه على الوجه الصحيح، وترد الشهادة أمام القضاء على كل واقعة مادية لا تثبت في المستندات"².

وقد نص قانون الإجراءات الجزائية على الشهادة كطريق من طرق الإثبات وحدد إجراءات سماع الشهود، وكذا الشروط اللازمة لصحتها وذلك في المواد من 220 إلى 237 منه .

¹ _ نجمي جمال، مرجع سابق، ص 224.

² _ أغليس بوزيد، مرجع سابق، ص ص 150، 152.

وبالتالي إذا شهد شاهد أنه رأى المكلف بالضريبة وهو يقوم بإخفاء المنتوجات الخاضعة للضريبة، ففي هذه الحالة تعتبر شهادته دليل إثبات جريمة الغش الضريبي.

الفرع الثاني

تقدير وسائل الإثبات

إن من أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام الإثبات في المواد الجزائية، مبدأ حرية القاضي في تقدير الأدلة حيث يحكم في الدعوى بناء على اقتناعه الشخصي دون أن يكون مقيدا بأي قيد أو شرط، كما يعطي هذا المبدأ للقاضي الجزائي الحرية الكاملة في تكوين عقيدته، وبناء حكمه على الأدلة التي قدمت أثناء المحاكمة والتي تم مناقشتها في محضر المرافعات، وهذا ما نستخلصه من نص المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري التي جاء فيها «...» ، وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص ولا يسوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه».

ولكن التساؤل الذي يطرح في هذا المجال هو : ما مدى تطبيق هذا المبدأ بالنسبة للأدلة المقدمة في جريمة الغش الضريبي ؟ وهل أعطت القوانين الجبائية وقانون الإجراءات الجبائية السلطة للقاضي الجزائي في تقدير الأدلة أم قيدت هذه السلطة في إطار المحاضر المحررة من طرف أعوان الإدارة الجبائية؟

بالرجوع إلى مجمل القوانين الجبائية نجد أنها لم تخرج عن هذا المبدأ العام، بل أعطت للقاضي الجزائي كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من الإدارة الجبائية، إلا أن هذا لا يلغي ما توصلت إليه المحاضر المحررة من طرف الإدارة الجبائية، وخاصة إذا استوفت جميع الإجراءات الشكلية والجوهرية التي يشترطها القانون وفي هذه الحالة تكون سلطة القاضي منعدمة وخاصة في الدعوى الجبائية، أما كافة وسائل الإثبات الأخرى في إطار الدعوى العمومية فإن سلطة القاضي تكون مطلقة¹.

¹ - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 166 .

ومن ثم سنتعرض في هذا الفرع إلى الأدلة التي لها حجية مطلقة و كذا الأدلة ذات الحجية النسبية كما يلي:

أولاً: وسائل الإثبات التي لها حجية مطلقة

تتمثل وسائل الإثبات التي لها حجية مطلقة أساساً في محاضر المعاينة والحجز المحررة من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمالية بصفة عامة، الذين لهم رتبة مفتش على الأقل والمؤهلين قانوناً، ولا بد أن تحرر هذه المحاضر من طرف عونين على الأقل، إذ خص المشرع هذه المحاضر بقوة ثبوتية مطلقة¹، بحيث لا يجوز استبعادها بناء على الاقتناع الشخصي للقاضي، ولا بناء على الدليل العكسي سواء كان كتابياً أو بشهادة الشهود، ومن ثم تكون لها حجية مطلقة لحين الطعن فيها بالتزوير².

وعليه فإن محاضر المعاينة والحجز المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب غير المباشرة، تكون لها حجية مطلقة إذا تم تحريرها وفقاً للشروط المنصوص عليها قانوناً سواء السابقة على تحريرها أو أثناء تحريرها أو اللاحقة على تحريرها، وكذلك من حيث توافر الإجراءات الشكلية والجوهرية التي يجب أن تتضمنها المحاضر من حيث المضمون والأعوان المحررين لها والأشخاص المحررة ضدهم³.

ثانياً : وسائل الإثبات التي لها حجية نسبية

ويتعلق الأمر بالمحاضر، التي تتضمن اعترافات والمعاينات المادية والحجوز التي يتم تحريرها من طرف عون واحد وفقاً للمادة 2/505 من قانون الضرائب غير المباشرة، أو عون غير مؤهل لذلك وفقاً لقانون الإجراءات الجبائية، إذا ثبت في هذه المحاضر وجود أفعال تدليسية أو مناورات تهدف إلى التملص كلياً أو جزئياً من الضريبة⁴، وفي هذه الحالة تكون لها حجية أمام القضاء إلى أن يثبت العكس.

¹ _ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 167 _ 168.

² _ نجيمي جمال، مرجع سابق، ص 211.

³ _ فارس السبتي، نفس المرجع، ص 167.

⁴ _ كوسة فضيل، مرجع سابق، ص 150.

وبالتالي فهذه المحاضر تخضع لسلطة التقديرية للقاضي، إذ أنه لا يقف دوره في تكوين عقيدته على الأدلة المعروضة عليه من خلال المحاضر التي تحوز على حجية نسبية، لكن بإمكانه أن يأمر أثناء نظره الدعوى بتقديم أي دليل يراه لازماً للوصول إلى الحقيقة، وعليه إذا اقتنع القاضي بالأدلة المقدمة من طرف المتهم لدحض مضمون المحاضر ذا الحجية النسبية ففي هذه الحالة يحكم بالبراءة، ويستبعد المحاضر وإذا لم يقتنع بالأدلة المقدمة من طرف المتهم، فإنه يبني اقتناعه من مضمون المحاضر ويحكم بإدانة¹.

كذلك بالنسبة للمحاضر المحررة من طرف الضبطية القضائية السالف ذكرها، فهذه المحاضر لها حجية نسبية يمكن إثبات عكسها، وذلك وفقاً للمادة 216 من قانون الإجراءات الجزائية التي جاء فيها «في الأحوال التي يخول القانون فيها بنص خاص لضباط الشرطة القضائية أو أعوانهم أو للموظفين وأعوانهم الموكلة إليهم بعض مهام الضبط القضائي سلطة إثبات جنح في محاضر أو تقارير تكون لهذه المحاضر حجيتها ما لم يدحضها دليل عكسي بالكتابة أو شهادة شهود»

ونفس الشيء بالنسبة لوسائل الإثبات الأخرى السالف ذكرها والمتمثلة في الوثائق المتحصل عليها من الجهات القضائية، وكذا الاعتراف والخبرة والشهادة، فمجمّل هذه الوسائل لها حجية نسبية حيث تكون للقاضي كامل السلطة التقديرية وهذا وفقاً للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري .

نلاحظ مما سبق أن القاضي الجزائري له سلطة واسعة في تقدير وسائل الإثبات ذات الحجية النسبية، كما أنه يلعب دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية، خاصة فيما يتعلق بالمحاضر التي لها حجية نسبية، أما بالنسبة للمحاضر التي لها حجية مطلقة فإن سلطة القاضي الجزائري تكون مقيدة .

¹ _ فارس السبتي، نفس المرجع، ص ص 175 _ 176.

المبحث الثاني

الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي

يعتبر الجزاء النتيجة المترتبة على معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي، لأن الجزاء يقرر ويوقع على من تثبت مسؤوليته في ارتكاب الجريمة سواء كان فاعل أصلي أو شريك. ومن أجل ردع وقمع جريمة الغش الضريبي، فقد قرر لها المشرع نوعين من الجزاءات تتمثل في عقوبات جزائية وأخرى جبائية.

وعليه سنتناول في هذا المبحث العقوبات الجزائية المقررة لجريمة الغش الضريبي في المطلب الأول، وكذا العقوبات الجبائية في المطلب الثاني .

المطلب الأول

العقوبات الجزائية

تتمثل العقوبات الجزائية في الحبس والغرامة، وهي توقع على الفاعل الأصلي سواء كان شخص طبيعي أو معنوي مع مراعاة طبيعة كل منهما، كما تطبق على الشريك نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، وتنقسم العقوبات الجزائية إلى قسمين: عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية .

ومن ثم سنتطرق في هذا المطلب إلى العقوبات الأصلية في الفرع الأول، وإلى العقوبات التكميلية في الفرع الثاني.

الفرع الأول

العقوبات الأصلية

الملاحظ على مجمل القوانين الجبائية أنها تتفق على تطبيق عقوبة الحبس والغرامة الجزائية أو إحدى هاتين العقوبتين إلا أنها تختلف في تحديد مدة الحبس وقيمة الغرامة.

وعليه سنتطرق إلى العقوبات الأصلية المقررة للفاعل الأصلي والشريك في مختلف القوانين الجبائية مع التمييز بين الشخص الطبيعي والمعنوي، كما سنبين حالة تشديد هذه العقوبات وكذا ظروف التخفيف، وضم العقوبات فيما يلي:

أولاً: العقوبات الأصلية المقررة للشخص الطبيعي

إن عقوبة الحبس والغرامة الجزائية المقررة للشخص الطبيعي، سواء كان فاعل أصلي أو شريك تختلف حسب القوانين الجبائية باختلاف مبلغ الحقوق المتملص منها، وبالتالي سنبين مدة الحبس وقيمة الغرامة الجزائية بالنسبة لكل قانون كما يلي:

أ_ بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي أحالت المادة 117 منه إلى تطبيق المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المعدلة بموجب القانون رقم 11_16 المؤرخ في 20_12_2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012) التي تحدد عقوبة الحبس والغرامة الجزائية حسب قيمة مبلغ الحقوق المتملص منها كما يلي:

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

- الحبس من (2) شهرين إلى (6) ستة أشهر وغرامة 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 (6) ستة أشهر إلى (2) سنتين وغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من (2) سنتين إلى خمس (5) سنوات وغرامة 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 10.000.000 دج.

- الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج .

ب_ بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة حددت المادة 532 منه عقوبة الحبس والغرامة الجزائية بـ :

- الحبس من سنة (1) إلى خمس سنوات (5) وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.
غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج .

ت _ أما قانون الطابع في المادة 34 منه وقانون التسجيل في المادة 119 منه فإن عقوبة الحبس والغرامة في كل منهما هي:

الحبس من سنة إلى خمسة سنوات وغرامة من 5000 دج إلى 20.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين .

غير أنه لا يطبق هذا الحكم في حالة الإخفاء، إذا لم يتجاوز هذا لإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1000 دج .

ثانيا: العقوبات الأصلية المقررة للشخص المعنوي

لقد أجمعت مجمل القوانين الجنائية ومنها المواد 9/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، 3/36 من قانون الطابع والمادة 21،/4 من قانون التسجيل، 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، على أنه عندما ترتكب جريمة الغش الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، وكذلك يصدر الحكم بالغرامة الجزائية في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي.

ثالثا: حالة تشديد العقوبة

تتفق مختلف النصوص الضريبية على مضاعفة العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي في حالة العود في أجل خمس (5) سنوات، إذ نصت المادة 303/3 ق ض م على أن «العود في أجل خمس (5) سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات سواء أكانت جبائية أم جزائية...»

كما نصت المواد، 547 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 131 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمادة 3/120 من قانون التسجيل، المادة 3/35 من قانون الطابع، على العود بقولها أنه «يعتبر في حالة العود، كل شخص أو شركة سبق أن حكم عليه بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون و ارتكب في أجل خمس سنوات بعد الحكم بالإدانة مخالفة خاصة لنفس العقوبة»

الملاحظ على هذه المواد أنها تشترط لتطبيق العود توافر شرطين هما:

- أ_ حكم سابق نهائي : حيث تشترط في العود أن يكون الفاعل، قد سبق الحكم عليه بإحدى العقوبات السابق ذكرها ويقصد بالحكم النهائي هو الحكم البات .
- ب _ أن يكون ارتكب جريمة جديدة لنفس العقوبة، خلال أجل خمس سنوات بعد الحكم بالإدانة في الجريمة السابقة .

وتبعاً لذلك، إذا صدر حكم يقضي مثلاً على شخص بسنة حبسا من أجل جريمة الغش الضريبي، المعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 50.000 إلى 2.00.000 دج، وبعد مضي 3 سنوات مثلاً على انقضاء عقوبته يرتكب نفس الجنحة ففي هذه الحالة يرفع وجوباً الحد الأقصى لعقوبة الحبس والغرامة المقررة قانوناً لهذه الجريمة الجديدة إلى الضعف ليصبح 10 سنوات حبسا (عوضاً عن 5 سنوات) و 400.000 دج (عوضاً عن 200.000 دج) .

إذن وفقاً للقوانين الجبائية فإن العود هو الحالة الوحيدة التي يجوز فيها للقاضي أن يضاعف الحد الأقصى للعقوبة المقرر للجريمة الجديدة.

رابعاً: الظروف المخففة

لقد أجازت المواد (4/303 ق ض م، 132 ق رر أ، 548 ق ض غ م، 4/120 ق ت، 4/35 ق ط)، إفادة المتهم بالظروف المخففة وفقاً للمادة 53 من الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات، إلا أنها استثنت تطبيق الظروف المخففة في حالة العود، وكذلك فيما يتعلق بنشر الحكم وتعليقه.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع أشار إلى تطبيق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات التي تتعلق بتطبيق الظروف المخففة في الجنايات، ولم يشر إلى المادة 53 مكرر 4 من نفس القانون التي تتعلق بتطبيق الظروف المخففة في الجنح، وهذا ما يجعلنا نتساءل حول ما إذا كانت الإشارة إلى المادة 53 ق ع مقصودة، أم أن ذلك مجرد سهو من المشرع؟.

خامساً: جمع العقوبات

لقد نصت جميع القوانين الجنائية على جمع العقوبات من أجل قمع المخالفات الجنائية مهما كان نوعها وذلك في المواد، 5/303 ق ض م رم، 133 ر رأ، 549 ق ض غ م، والمادة 5/120 ق ت، 5/35 ق ط.

وبالتالي فبالإضافة إلى العقوبات الجزائية التي يحكم بها القاضي الجزائي، يمكن لإدارة الضرائب أن تضيف إليها عقوبات جنائية تتمثل في الزيادات في الضريبة والغرامات الجنائية¹.

الفرع الثاني**العقوبات التكميلية**

العقوبات التكميلية هي العقوبات التي تضاف إلى العقوبات الأصلية وقد نص قانون العقوبات عليها في المادة 9 منه بالنسبة للشخص الطبيعي، وفي المادة 18 مكرر البند رقم 2 بالنسبة للشخص المعنوي.

¹ - مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي و التهريب الجمركي، 2009، ص 183.

وبالرجوع إلى النصوص الضريبية نجدها قد حصرت العقوبات التكميلية في نشر الحكم وتعليقه، إذ أجمعت مختلف النصوص الضريبية على أنه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه (المادة 6/303 ق ض م رم، المادة 550 ق ض غ م، المادة 6/120 ق ت)¹.

إلا أنه في حالة العود أو تعدد الجرح المثبتة بحكم أو عدة أحكام، بالنسبة لبعض فئات المهن الحرة، ومنهم رجال الأعمال أو الخبراء أو المحاسبين، أو بصفة عامة كل شخص أو شركة مهنتها مسك حسابات المكلفين بالضريبة، فهؤلاء تطبق عليهم عقوبات تكميلية تتمثل في المنع من ممارسة المهنة وغلق المؤسسة، حيث نصت المادة 3/306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذا المادة 3/544 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه «في حالة العود أو تعدد الجرح المثبتة بحكم أو عدة أحكام، فإن الحكم الذي يقضي به المقطع 2 ينتج عنه، قانونا، المنع من ممارسة مهنة وكيل محاسب ولو مستخدم، وعند الإقتضاء يغلق المحل».

كما نصت المادة 29 من القانون رقم 03- 22 المؤرخ في 28- 12- 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على أن يمنع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاط التجاري، حسب مفهوم القانون رقم 90- 12، المؤرخ في 18 أوت سنة 1990، المتعلق بالسجل التجاري.

وعليه ومن خلال ما سبق نستخلص أن العقوبات التكميلية المقررة بمقتضى النصوص القانونية أعلاه تتمثل أساسا في نشر وتعليق الحكم، وكذلك المنع من ممارسة المهنة وغلق المؤسسة وذلك في حالة العود ويكون الحكم بها إلزامي .

تجدر الإشارة إلى أن مجمل النصوص الضريبية أقرت تطبيق الإكراه البدني، في حالة ما قضي بعقوبة الغرامة سواء كانت جبايئة أو جزائية .

¹ _ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 487.

المطلب الثاني

العقوبات الجبائية

لم يكتفي المشرع بالنص على العقوبات الجزائية لقمع وردع جريمة الغش الضريبي بل أضاف لها عقوبات جبائية، تتمثل أساسا في الغرامة والمصادرة، وهي تختلف من نص لآخر من حيث مضمونها ومقدارها .

وعليه سنتناول في هذا المطلب الغرامة الجبائية في الفرع الأول، والمصادرة في الفرع الثاني .

الفرع الأول

الغرامات الجبائية

لقد ميز المشرع من خلال مختلف القوانين الجبائية بين الغرامة الجبائية باعتبارها عقوبة جبائية تستمد مرجعيتها من القوانين الجبائية ويحكم بها بناء على طلب من إدارة الضرائب، وبين الغرامة الجزائية باعتبارها عقوبة جزائية تستمد مرجعيتها من قانون العقوبات¹، وهي عقوبة أصلية يحكم بها القاضي الجزائي من تلقاء نفسه وتبعا لسلطته التقديرية، أما بالنسبة للغرامات الجبائية فلا مجال لإعمال السلطة التقديرية للقاضي في تحديد وتقدير قيمة الغرامة، والغرامات الجبائية تختلف من حيث تحديد قيمتها من نص لآخر.

لذلك سنحاول بيان مضمون ومقدار الغرامات الجبائية المقررة لجريمة الغش الضريبي في مختلف القوانين الجبائية .

أولا: عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

إن مقدر الغرامة الجبائية المقررة كعقوبة لجريمة الغش الضريبي، وفقا لهذا القانون يختلف باختلاف السلوك الذي يقوم به المكلف من أجل التملص من الضريبة، أي ما إذا

¹ _ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 326.

كان هذا السلوك عبارة عن تقديم تصريح ناقص أو غير صحيح، أو عدم تقديم التصريح أصلاً، أو منع بأي طريقة كانت المصالح الجبائية من إجراء الرقابة، وبالتالي سنبيين الغرامات المقررة وفقاً لهذا القانون حسب كل سلوك:

أ_ بالنسبة لتقديم تصريح ناقص فقد نصت المادة 193 من هذا القانون على أنه «عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة

- 10%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

- 15%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

- 25%، إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.»

وتضيف نفس المادة في الفقرة الثانية منها أنه «عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة. توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

إلا أنه لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ: 100% وتطبق كذلك نسبة 100% عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.»

ب _ بالنسبة لعدم تقديم التصريح بالوجود الملزم بتقديمه المكلفين بالضريبة في بداية نشاطهم فإن الغرامة المقررة لذلك هي 30.000 دج، وذلك وفقاً للمادة 1/194 من نفس القانون.

ت _ بالنسبة لمنع المصالح الجبائية من القيام بالرقابة، حيث تعاقب المادة 304 من نفس القانون بغرامة جبائية تتراوح من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم، وإذا ثبت أثناء المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف منع المصالح الجبائية من

إجراء الرقابة فإن الغرامة تحدد في هذه الحالة بـ 50.000 دج، وتضاعف بثلاث 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين .

ثانيا : عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة

لقد نص هذا القانون على نوعين من الغرامات الجبائية، غرامة ثابتة تتراوح قيمتها ما بين 5.000 دج إلى 25.000 دج، وذلك في حالة مخالفة لأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، وغرامة نسبية تساوي ضعف الحقوق موضوع الغش، على ألا تقل عن 50.000 دج¹.

كما تعاقب المادة 537 من نفس القانون، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج، كل من يجعل أعوان إدارة الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم.

ثالثا: عقوبات قانون الرسوم على رقم الأعمال

لقد حدد قانون الرسوم على رقم الأعمال الغرامة الجبائية المطبقة في حالة استعمال طرق تدليسية لمخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بـ 1.000 دج إلى 5.000 دج².

كما تطبق غرامة بنسبة 100 / على مجمل الحقوق، إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المكلف غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، وذلك طبقا للمادة 2/116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

رابعا: عقوبات قانون الطابع

يعاقب قانون الطابع في المادة 2/35 منه في حالة التملص من الرسوم، بغرامة تساوي خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج .

¹ - المادتين 523، 524 من قانون الضرائب غير المباشرة .

² - المادة 114 / 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .

كما تعاقب المادة 4/106 من نفس القانون، كل مخالف لأحكام المواد 19، 100، 101 من هذا القانون، بغرامة تساوي نسبة 100/ قيمة الحقوق المتملص منها.

خامسا: عقوبات قانون التسجيل

تعاقب المادة 2/120 من قانون التسجيل بغرامة تساوي أربعة أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 5000 دج .

سادسا : عقوبات قانون الإجراءات الجبائية

حيث تعاقب المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية بغرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 دج إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من هذا القانون، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها .

كما تعاقب بعض القوانين الجبائية على المساهمة في جريمة الغش الضريبي، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن، بغرامة جبائية تقدر بـ :

- 1.000 دج، عن المخالفة الأولى المثبتة عليه ؛

- 2.000 دج، عن المخالفة الثانية ؛

- 3.000 دج عن المخالفة الثالثة

وهكذا بإضافة 1000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفة لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب وإما بالتزامن.(المواد 306 ق ض م، 128 ق ر ر، 544 ق ض غ م).

الفرع الثاني

المصادرة

تعرف المصادرة بأنها إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بالجريمة المرتكبة¹.

كما عرفت المادة 15 من قانون العقوبات الجزائري المصادرة على أنها "الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء".

كما نصت المادة 15 مكرر 2/1 من نفس القانون على أنه في حالة الإدانة لارتكاب جنحة أو مخالفة يؤمر وجوبا بمصادرة الأشياء التي استعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة أو التي تحصلت منها، وكذلك الهبات أو المنافع الأخرى التي استعملت لمكافأة مرتكب الجريمة، إذا كان القانون ينص صراحة على هذه العقوبة، مع مراعاة حقوق الغير حسن النية .

وبالرجوع إلى القوانين الجبائية نجد المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة التي نصت على المصادرة بقولها «إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات، إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في القطع أدناه، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و66 من هذا القانون.

وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.»

¹ _ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 339.

خلاصة الفصل الثاني

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى طرق قمع جريمة الغش الضريبي، وذلك بالتطرق إلى كيفية معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي، من خلال تحديد الأشخاص المؤهلين لمعاينتها وإثباتها، حيث تختلف قائمة الأشخاص المؤهلين لذلك من نص لآخر، وكذا السلطات المخولة لإدارة الضرائب للبحث والكشف عن الغش الضريبي والتي تتمثل في سلطة الرقابة وسلطة الاطلاع، وسلطة التفتيش، كما تم بيان وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي وتقديرها، والتي تتمثل أساسا في المحاضر الضريبية المحررة من طرف أعوان الإدارة الضريبية المؤهلين لذلك، ووسائل الإثبات الأخرى المنصوص عليها في القانون العام وتم التوصل إلى أن المحاضر الضريبية المحررة وفقا للشروط المنصوص عليها قانونا لها حجية مطلقة، وبالتالي فإن السلطة التقديرية للقاضي بالنسبة لهذه المحاضر تكون مقيدة، أما وسائل الإثبات الأخرى لها حجية نسبية وللقاضي كامل السلطة في تقديرها، كما تم التطرق إلى الجزاءات العقابية التي قررها المشرع من أجل قمع وردع جريمة الغش الضريبي عن طريق إخضاع المكلفين لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها، تحت توقيع عقوبات جزائية أصلية تتمثل في الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية تختلف باختلاف قيمة الحقوق المتملص منها، بالإضافة إلى عقوبات تكميلية تتمثل في أساسا في نشر الحكم، وعقوبات جبائية وهي غالبا ما تكون غرامة جبائية، وأحيانا المصادرة التي تنصب على الأشياء ووسائل الغش.

خاتمة

خاتمة

من خلال ما سبق ذكره يمكن القول أن جريمة الغش الضريبي ذات خصوصية، وتظهر خصوصيتها من خلال السياسة التجريبية التي رصدها المشرع لها، حيث حدد بمقتضاها ماهية جريمة الغش الضريبي، وذلك بتحديد صفة الجاني الذي يكون في الغالب المكلف بالضريبة شخصيا، وإن لم يكن هو الجاني يكون عنصرا مستلزما في الجريمة بأي حال من الأحوال، كما حدد السلوكات المجرمة المكونة لها والمتمثلة في الأفعال التدليسية التي يمكن أن يلجأ إليها المكلف من أجل التملص من الضريبة، واعتبر أن مجرد القيام بفعل من هذه الأفعال يشكل جريمة الغش الضريبي حتى ولو لم تتحقق النتيجة المتمثلة في التملص من الضريبة كليا أو جزئيا، لأن محاولة القيام بهذه الأفعال يمثل اعتداء على المبادئ العامة والنظم الجبائية، كما اشترط لقيام جريمة الغش الضريبي توافر القصد الجنائي بنوعيه العام والخاص وأكد على ضرورة إثباته.

كما تظهر خصوصيتها أيضا من خلال انتهاج المشرع سياسة جزائية خاصة لمكافحة جريمة الغش الضريبي والحد منها، حيث ينطوي قمع جريمة الغش الضريبي على آليات خاصة لمعاينة وإثبات الغش الضريبي، والتي تتمثل في تحديد الأشخاص المؤهلين لمعاينتها، والسلطات المخولة لإدارة الضرائب للكشف عن الغش، وكذا القوة الثبوتية التي منحها للمحاضر الضريبية لإثبات جريمة الغش الضريبي، بالإضافة إلى إتباع المشرع سياسة التجنيح، حيث اعتبر جريمة الغش الضريبي جنحة وقرر لها نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية، مع تشديد هذه العقوبات في حالة العود، كما نص على إمكانية ضم العقوبات، ولكن على الرغم من انتهاج المشرع سياسة جنائية خاصة لمكافحة جريمة الغش الضريبي والحد منها، إلا أن هذه الآليات لم تحد من جريمة الغش الضريبي التي عرفت انتشارا ملحوظا، وذلك راجع إلى احتواءها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصاؤها وكشفها.

بعد معالجة وتحليل مختلف جوانب موضوع جريمة الغش الضريبي تم التوصل إلى النتائج والاقترحات التالية:

- تعدد النصوص المجرمة للأفعال المتعلقة بالغش الضريبي، بالرغم من أن جميع النصوص الواردة في مختلف القوانين الجبائية تضمنت نفس الأفعال المجرمة ونفس العقوبات، فكان من الأحسن توحيد هذه النصوص وإدراجها ضمن مادة واحدة، لأن توحيد النصوص يسهل على الباحث والقاضي والمكلف، معرفة ما ينهى عنه القانون وما يترتب عن مخالفة ذلك، وهذا يساعد على الحد من الغش الضريبي.

- اتسام القوانين الجبائية وإجراءات تنفيذها بالتعقيد، لذلك كان من الأفضل تبسيطها حتى يسهل على المكلف فهم هذه القوانين ومن ثم احترامها.

- كما يتسم التشريع الجبائي بعدم الاستقرار، وذلك نظرا للتعديل والإلغاء الذي يطرأ على مختلف نصوصه من حين لآخر مما يؤدي إلى صعوبة مواكبته.

- عدم تدارك المشرع للتناقض الحاصل في مختلف النصوص الجبائية التي تحيل إلى تطبيق العقوبات المنصوص في بعض المواد من الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري ومنها المادة 418 منه، والتي تم إلغاؤها بموجب القانون رقم 01_09 المؤرخ في 26 يونيو 2001.

- بالإضافة إلى أن جميع النصوص الجبائية أحالت تطبيق الظروف المخففة إلى أحكام المادة 53 من نفس الأمر، والتي تم تعديلها بموجب القانون رقم 06_23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، وكان الأجدر الإحالة إلى تطبيق نص المادة 53 مكرر 4 المستحدثة بموجب نفس القانون والتي تتعلق بتطبيق الظروف المخففة بالنسبة للجنح وذلك باعتبار جريمة الغش الضريبي جنحة.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية 1975.
2. إبراهيم سالم العقلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضرائب على الدخل وفاعلية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار فنديل، عمان 2008.
3. أغليس بوزيد، تلازم مبدأ الإثبات الحر بالافتناع الذاتي للقاضي الجزائري، دار الهدى عين مليلة_ الجزائر، 2010.
4. أوهابية عبد الله، شرح قانون العقوبات الجزائري (القسم العام)، موفم للنشر، الجزائر
5. بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص (الجرائم ضد الأشخاص - جرائم ضد الأموال - بعض الجرائم الخاصة)، الجزء الأول، الطبعة 15، دار هومه، الجزائر 2012-2013.
6. بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة 11، دار هومه، 2012.
7. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر، 1963.
8. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005-2006.
9. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية)، دار هومه، 2005.
10. ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظري والتطبيقي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.
11. حسني عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة الضرائب الرسوم (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار الخلود، بيروت، 1990.

12. خلاص رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث(جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر، 2005.
13. جرس يوسف طعمة، مكانة الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية (دراسة مقارنة)، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس-لبنان، 2005.
14. نسرین عبد الحمید، الجرائم الاقتصادية التقليدية والمستحدثة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
15. نجمي جمال، إثبات الجريمة على ضوء الاجتهاد القضائي (دراسة مقارنة) دار هومه، الجزائر، 2011.
16. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2010.
17. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومه، الجزائر، 2008.
18. 18_ منصور رحمانی، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم عنابة، 2012.
19. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزء الأول، دار الهدى عين مليلة_ الجزائر، 2012.
20. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، الإسكندرية.

ثانيا: المذكرات

- 1- بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012.
- 2-سمية تومي، دور المراقبة الجبائية والمحاسبية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، 2011_2012

- 3- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003_2004
- 4- وفاء شعاعي، جريمة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار عنابة، 2002.

ثالثا: المجالات:

مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009.

الفهرس

1	مقدمة.....
05	الفصل الأول : مضمون جريمة الغش الضريبي.....
06	المبحث الأول: ماهية جريمة الغش الضريبي.....
06	المطلب الأول: مفهوم جريمة الغش الضريبي.....
07	الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي
07	أولاً: التعريف الفقهي لجريمة الغش الضريبي.....
08	ثانياً: التعريف التشريعي لجريمة الغش الضريبي.....
09	الفرع الثاني: الأشخاص المعنيين بجريمة الغش الضريبي.....
10	أولاً: الفاعل الأصلي.....
15	ثانياً: الشريك
19	المطلب الثاني: الأفعال الشبيهة بالغش الضريبي.....
19	الفرع الأول: التجنب الضريبي.....
23	الفرع الثاني: نقل العبء الضريبي.....
24	المبحث الثاني : أركان جريمة الغش الضريبي.....
25	المطلب الأول: الركن المادي.....
25	الفرع الأول: إستعمال الأعمال التدليسية.....
26	أولاً: الإحتيال المادي
27	ثانياً: الإحتيال المحاسبي.....
29	ثالثاً: الإحتيال القانوني.....
30	الفرع الثاني: التملص من الضريبة.....
34	الفرع الثالث:العلاقة السببية بين إستعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة
35	المطلب الثاني: الركن المعنوي.....
36	الفرع الأول: القصد الجنائي العام
36	أولاً: العلم.....

36	..... ثانيا: الإرادة
37	..... الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص
40	..... خلاصة الفصل الأول:
42	..... الفصل الثاني: قمع جريمة الغش الضريبي
43	..... المبحث الأول: معاينة وإثبات الغش الضريبي
44	..... المطلب الأول: المعاينة والبحث عن الغش الضريبي
44	..... الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة الغش الضريبي
46	..... الفرع الثاني: سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش
46	..... أولا: سلطة الرقابة
55	..... ثانيا: سلطة الإطلاع
59	..... ثالثا: سلطة التفتيش
60	..... المطلب الثاني: إثبات جريمة الغش الضريبي
61	..... الفرع الأول: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي
62	..... أولا: طرق الإثبات الخاصة
65	..... ثانيا: طرق الإثبات الأخرى
68	..... الفرع الثاني: تقدير وسائل الإثبات
69	..... أولا: وسائل الإثبات التي لها حجية مطلقة
69	..... ثانيا: وسائل الإثبات التي لها حجية نسبية
71	..... المبحث الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي
71	..... المطلب الأول: العقوبات الجزائية
71	..... الفرع الأول: العقوبات الأصلية
72	..... أولا: العقوبات الأصلية المقررة للشخص الطبيعي
73	..... ثانيا: العقوبات الأصلية المقررة للشخص المعنوي
74	..... ثالثا: حالة تشديد العقوبة
75	..... رابعا: الظروف المخففة

75	خامسا: جمع العقوبات.....
75	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية.....
77	المطلب الثاني: العقوبات الجبائية.....
77	الفرع الأول: الغرامات الجبائية.....
77	أولا: عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.....
79	ثانيا: عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة.....
79	ثالثا: عقوبات قانون الرسوم على رقم الأعمال.....
79	رابعا: عقوبات قانون الطابع.....
80	خامسا: عقوبات قانون التسجيل.....
80	سادسا: عقوبات قانون الإجراءات الجبائية.....
81	الفرع الثاني: المصادرة.....
82	خلاصة الفصل الثاني.....
84	الخاتمة.....
87	قائمة المراجع.....
90	فهرس الموضوعات.....