

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مذكرة بعنوان:

آليات مكافحة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في تخصص: قانون أعمال

إشراف الأستاذ

إعداد الطالب (ة)

- د/ لمين هماش

- ناصر فتحي

- رندة عبابسية

لجنة المناقشة

الصفة	الهيئة المستخدمة	رتبة الاستاذ	اسم ولقب الاستاذ
رئيسا	الشاذلي بن جديد - الطارف	أستاذ مساعد - أ	الصادق صياد
مشرفاً ومقرراً	الشاذلي بن جديد - الطارف	أستاذ محاضر - ب	لمين هماش
ممتحنا	الشاذلي بن جديد - الطارف	أستاذ مساعد - أ	صبرينة بوشرك

السنة الجامعية: 2021/2020

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مذكرة بعنوان:

آليات مكافحة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في تخصص: قانون أعمال

إشراف الأستاذ

- د/ لمين هماش

إعداد الطالب (ة)

- ناصر فتحي

- رندة عبابسية

لجنة المناقشة

الصفة	الهيئة المستخدمة	رتبة الاستاذ	اسم ولقب الاستاذ
رئيسا	الشاذلي بن جديد - الطارف	أستاذ مساعد - أ	الصادق صياد
مشرفاً ومقرراً	الشاذلي بن جديد - الطارف	أستاذ محاضر - ب	لمين هماش
ممتحنا	الشاذلي بن جديد - الطارف	أستاذ مساعد - أ	صبرينة بوشرك

السنة الجامعية: 2021/2020

الشكر

بسم الله الرحمن الرحيم والحمد لله

عرفانا بالفضل والجميل، نتقدم بجزيل الشكر وعميق التقدير إلى الذين

قاموا بإرشادنا وتوجيهنا بكل صدق ومهنية.

كما نشكر الأستاذ المشرف الدكتور لمين هماش، والسادة أعضاء لجنة

المناقشة، الأستاذ الصادق صياد والأستاذة صبرينة بوشرك

وإلى كل من كان عوناً لنا لإنجاز هذا العمل المتواضع.

الإهداء

إلى الوالدين أطال الله في عمرهما، إلى كافة العائلة الكريمة
وإلى كل طالب علم، وكل من ساهم في إخراج هذا العمل المتواضع.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Minister de L'enseignement Supérieur

Et de La Recherche Scientifique

Université el tarf

Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Département de Droit



جامعة الشاذلي بن جديد

UNIVERSITE CHADLI BENDJEDID

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

المرجع: القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحته .

تصريح شرفي

خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

السيد (ة) : فتحي ناصري

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 36/04/1799

الصادرة بتاريخ: 2012/05/24

عن دائرة: الذراعان ولاية الطارف

المسجل بكلية : الحقوق والعلوم السياسية قسم : الحقوق

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج ماستر عنوانها:

آليات مكافحة العنف الضمني في التسريح الجزائي

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2021/07/01

إمضاء المعني

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Minister de L'enseignement Supérieur

Et de La Recherche Scientifique

Université el tarf

Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Département de Droit



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

المرجع: القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحته.

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

السيد (ة) : عيا بسية زنده

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 1.000.45.266

الصادرة بتاريخ: 2016 / 03 / 15

عن دائرة: الطارف

المسجل بكلية: الحقوق والعلوم السياسية قسم: (الحقوق)

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج ماستر عنوانها:

SWT مكافحة الفساد الفريسي في الشريعة الجزائرية

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2021 / 07 / 01

إمضاء المعني

قائمة المختصرات

د.ط..... دون طبعة

د.س.ط..... دون سنة الطبع

د.س.ن..... دون سنة النشر

ص..... الصفحة

ص ص..... من الصفحة الى الصفحة

ط..... الطبعة

ق.ض.م.ر.م..... قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ق.ض.غ.م..... قانون الضرائب غير المباشرة

ق.ط..... قانون الطابع

ق.ت..... قانون التسجيل

ق.ر.ر.ا..... قانون الرسوم على رقم الاعمال

ق.ا.ج..... قانون الإجراءات الجبائية

ق.م..... قانون المالية

ق.م.ت..... قانون المالية التكميلي

مقدمة

تسعى معظم الدول ومن بينها الجزائر على تحقيق الإستقلال الإقتصادي الذي لا يمكن الوصول إليه إلا من خلال تحقيق تنمية شاملة في مختلف المجالات والميادين، لذلك فهي تعمل على توفير مصادر تمويلية داخلية تتسم بالإستقرار والدوام، نظرا للإنعكاسات السلبية التي يفرزها التمويل الخارجي على سيادة الدول مما يجعلها عرضة للتدخل في شؤونها الداخلية، لهذا كانت الحماية الضريبية من أهم الموارد التي تعتمد عليها خزانة الدولة لتغطية الأعباء العامة وتمويل الأنشطة الاقتصادية العامة، ومنه تحقيق الاستراتيجية التنموية.

ولما كانت الضريبة تفرضها الدولة على الأشخاص المكلفين بها دون أن يكون لها نفع مباشر مقابلا لها، فقد كان العمل على تجنبها والتملص منها بمختلف الطرق والوسائل المتاحة بما في ذلك الوسائل غير المشروعة، له مبرراته عند المكلف نظرا إلى المساس بدمته المالية مما يدفعه الى مقاومة الضريبة من خلال الغش والتهرب من دفعها، وهذا ما يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة وحرمانها من مبالغ هامة، وبالتالي فقد تترتب على ذلك عدة آثار وانعكاسات سلبية على التنمية في مختلف القطاعات، بما في ذلك الإستراتيجية التنموية و السياسة المالية للدولة.

ونظرا لإختلاف الآراء حول تحديد الأسباب الحقيقية للغش الضريبي، فمنهم من يرجعها إلى الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي الذي يعمل المكلف على إستغلال تلك الثغرات، ومنهم من يرجعها إلى الإدارة الضريبية، وهناك من يرجعها إلى سوء نية المكلف، كل هذه الأسباب وغيرها ساهمت بشكل كبير في تمكين هذا الأخير من التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة عن طريق الإحتيال والتدليس، والإخلال بالإلتزامات الجبائية الواجبة، مما جعل جل التشريعات على غرار المشرع الجزائري، يعمل على التصدي والحد من هذه الظاهرة الخطيرة أو التخفيف منها من خلال وضع آليات متكاملة، سواء كانت هذه الأخيرة وقائية لكونها الأسلوب المناسب والأنجع لمكافحة الغش الضريبي، بالإعتماد على الرقابية الجبائية لكونها من أهم الوسائل المعتمدة لمواجهة الغش الضريبي، أو علاجية بإعتمادها على الغرامات المالية والعقوبات الجزائية، بالإضافة إلى العقوبات التكميلية.

– أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة الى الدور والأهمية التي تؤديه الضريبة في الميزانية العامة، بالإضافة لكونها من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة في التمويل الحكومي لتغطية الأعباء العامة، حيث تعتبر الضرائب العادية الممول الثاني للخزينة العمومية في الجزائر بعد الجباية البترولية.

كما أن الغش الضريبي من أخطر الظواهر إضراراً ومساساً بالخزينة العمومية، وما يترتب عنه من انعكاسات سلبية على السياسة المالية والاقتصادية للدولة.

تنوع واختلاف الطرق الاحتمالية الحديثة التي يتبعها المكلف، واستغلاله للثغرات المسجلة في التشريع الجبائي المقترن بسوء التسيير لبعض مصالح الإدارة الضريبية، يجعل الامر مهم جداً للإعطاء هذا الموضوع أهمية من الدراسة لارتباطه بالمصلحة العامة، وهو الهدف الذي نهدف اليه من خلال هذا العمل.

– أسباب اختيار الموضوع: من أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار موضوع " آليات مكافحة الغش الضريبي في التشريع الجزائري " هناك سبب ذاتي، وأسباب موضوعية:

أ– أسباب ذاتية:

– رغبتنا في معالجة موضوع يتسم بالتحيين المتواصل والوقوف على آخر التعديلات القانونية التي تضمنها التعديل الدستوري لسنة 2020، بالإضافة الى قانون المالية لسنة 2021.

– تزويد مكاتب الجامعة الجزائرية بمراجع ذات دراسات قانونية متخصصة في مجال مكافحة الغش الضريبي.

– محاولة منا في تقديم مساهمة علمية للتخفيف من ظاهرة الغش الضريبي.

ب– أسباب موضوعية:

- ارتباط موضوع هذه الدراسة بجوانب مختلفة من العلوم الاخرى، على غرار العلوم الاقتصادية والمالية، العلوم القانونية بالإضافة الى علم الاجتماع، وعلم النفس.

- يعتبر موضوع الدراسة من المواضيع المستجدة، لارتباطه بالتعديلات المتكررة للقوانين الضريبية المختلفة من خلال كل سنة مالية.

- يعتبر من مواضيع الساعة، نظرا للانتشار الواسع لظاهرة الغش الضريبي.

- **أهداف الدراسة:** يمكن أن نوجز أهداف الدراسة في النقاط الأساسية التالية:

- تهدف هذه الدراسة الى التعرف على أهم الأجهزة القائمة لمكافحة الغش الضريبي، من أجل التخفيف من هذه الظاهرة الخطيرة ومن ثم القضاء عليها.

- معرفة أهم الإجراءات والآليات التي اتبعتها المشرع الجزائري لمكافحة الغش الضريبي.

- **الإشكالية:**

على ضوء ما تقدم بيانه تبرز إشكالية الموضوع، والتي تهدف الدراسة الإجابة عليها كالتالي:

ما هي الآليات القانونية التي إنتهجها المشرع الجزائري لمكافحة الغش الضريبي؟ وإلى أي مدى ساهمت هذه الآليات في الحد من هذه الظاهرة؟

وتتفرع عن الإشكالية السابقة الذكر الأسئلة الفرعية التالية:

1- ماهية الضريبة وماهي أهدافها؟

2- ما المقصود بالغش الضريبي وماهي الأسباب والاثار المترتبة عنه؟

3- وفيما تتمثل الإجراءات الوقائية والعلاجية لمكافحة الغش الضريبي؟

- المنهج المتبع:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والاجابة على الإشكاليات المطروحة، فإننا اعتمدنا في معالجة هذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على أساس وصف دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع وبتحليل النصوص القانونية التي سنها المشرع الجزائري في المجال الجبائي.

- تقسيم الدراسة:

تبعاً لأهداف الدراسة ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية، قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين، بحيث تضمن كل فصل مقدمة وتليه خلاصة، تناول الفصل الأول الاحكام العامة لمكافحة الغش الضريبي ضمن مبحثين، تطرقنا في المبحث الأول الى الاطار المفاهيمي للضريبة والغش الضريبي، في حين تناول المبحث الثاني الأسباب والآثار المترتبة عن الغش الضريبي، أما الفصل الثاني فخصصناه للإجراءات المتبعة لمكافحة الغش الضريبي في التشريع الضريبي، فكان المبحث الأول خاص بالإجراءات الوقائية لمكافحة الغش الضريبي، أما المبحث الثاني فقد خصص للإجراءات الجبائية ذات الطابع المالي والجزائي للغش الضريبي، وخاتمة قدمنا فيها أهم النتائج المستخلصة مع أهم الإقتراحات.

الفصل الأول
الأحكام العامة لمكافحة
الغش الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم موارد التمويل في الدولة، وهي بذلك تعد من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الخزينة العامة لتمويل الأنشطة الاقتصادية العامة بالموارد المالية لإشباع الحاجات العامة بهدف تحقيق الإستراتيجية التنموية والتنمية المستدامة.

وبما أن الجباية أو الضريبة بمفهومها الواسع، هي اقتطاع مالي يفرض إلزاماً وجبراً على المكلف بها دون الحصول على مقابل مالي أو منفعة خاصة خدمة للصالح العام، فقد كان العمل على تجنبها والتملص منها بإتباع مختلف الطرق والوسائل المتاحة أو غير المشروعة، له مبرر عند المكلف وهذا ما يجسد ظاهرة التهرب الضريبي والغش الضريبي¹.

لذلك سوف يتم التطرق في هذا الفصل الذي اعتمد فيه على مبحثين، بالحديث عن الإطار المفاهيمي للغش الضريبي (المبحث الأول) ضمن مطالبين، الأول منه خصص لمفهوم الضريبة خصائصها وأهدافها، ثم إلى مفهوم الغش الضريبي وتمييزه عن التهرب الضريبي في المطلب الثاني، أما (المبحث الثاني) فقد خصص إلى الأسباب والآثار المترتبة عن الغش الضريبي ضمن مطلبين، ففي (المطلب الأول) تضمن أسباب الغش الضريبي، ثم الآثار المترتبة عن الغش الضريبي (المطلب الثاني).

¹ - فاطمة طاهر شاوش، الغش الضريبي، مجلة دراسات وأبحاث، مجلد 11، عدد: 4، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2019، ص 283.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والغش الضريبي

إذا كانت الضريبة هي فريضة مالية يدفعها المكلف بها جبرا إلى الدولة وفق ما تقتضي به القوانين مساهمة منه في الأعباء والتكاليف العامة، فانه يلجأ إلى التملص منها باستعمال طرق عديدة أهمها الغش الضريبي¹، وعلى هذا الأساس سيتم التطرق في هذا المبحث الى اهم النقاط التي من خلالها يمكن التعرض لموضوع الضريبة والغش الضريبي، لذلك فقد خصص هذا المبحث للحديث عن مفهوم الضريبة (المطلب الأول)، ثم إلى مفهوم الغش الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

تعتبر الضرائب من أهم وأبرز مصادر الإيرادات العامة الداخلية للدولة وذلك لتمويل الخزينة العامة، قصد تغطية نفقاتها وتأمين أعبائها، فهي الوسيلة والأداة الهامة لتحقيق الغايات المالية والاقتصادية والاجتماعية بهدف مساندة الإستراتيجية التنموية، والتنمية المستدامة.

لذلك سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تقديم أهم التعاريف للضريبة، ومن خلال ذلك يمكن ذكر خصائصها وأهدافها مع تحديد الإطار القانوني لها، ومن ثم التطرق إلى التخلص من العبء الضريبي تمهيدا للتمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي في المطلب الثاني.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

نظرا لصعوبة الإتفاق على تعريف موحد للضريبة نتيجة تعدد وإختلاف التعاريف، إلا أنها تتفق في المعنى العام لها، لذا يمكن تقديم أهم ما جاء في ذلك من خلال التعاريف التالية:

يعرفها المعجم الفرنسي: بأنها إستقطاع يتم من خلاله تزويد خزينة الدولة أو سلطة محلية أو مؤسسة إدارية عامة مقابل خدمة تقدم للمواطنين².

¹ - فاطمة طاهر شاوش، المرجع السابق، ص 284.

²-Dictionnaire Larousse Français, site officiel: <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/taxe/76882>, date d'accès: 05 Mai 2021.

- الضريبة هي رسم مالي إلزامي أو نوع آخر من الرسوم المفروضة على دافع الضرائب (فرد أو كيان قانوني) من قبل منظمة حكومية من اجل تمويل الإنفاق الحكومي والنفقات العامة المختلفة¹.
- كما تعرف كذلك على أنها:
- "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"².
- "إقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية)، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"³.
- " مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجيئه بصورة جبرية ونهائية، ودون مقابل وذلك من اجل القيام بتغطية النفقات العمومية"⁴.
- "إقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة"⁵.
- "إقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا من (الأفراد) دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة"⁶.
- "الضرائب هي المورد المالي العام، الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا، بغرض إستخدامه لتحقيق أهداف عامة"⁷.

¹- Mclure, Charles E., Cox, Maria S.and Neumark, Fritz."Taxation". Encyclopedia Britannica, <https://www.britannica.com/topic/taxation>. Accessed 09 May 2021.

²- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، 2008، ص13.

³- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، سلسلة الجباية، د ط، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص10.

⁴- على زغدود، المالية العامة، ط 5، ديوان المطبوعات الجامعية، د س، ص 176.

⁵- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010، ص08.

⁶- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة، د ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003، ص 58.

⁷- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ط 7، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2016، ص 42.

الفرع الثاني: خصائص الضريبة

من خلال التعاريف التي سبق ذكرها، يتضح أن الضريبة تتميز بالعديد من الخصائص منها:

أولاً: الضريبة ذات شكل نقدي:

على خلاف ما كان سائدا في النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصل عينا نظرا للوضع السائد آنذاك، وعدم سيادة الاقتصاد النقدي، لكن مع التطورات الحديثة وظهور عيوب الضرائب العينية، أصبحت النقود وسيلة أساسية في المعاملات مما أدى بجباية الضرائب وإستقطاعها بصفة نقدية من مال المكلف¹.

ثانيا: الطابع الإجباري والنهائي الضريبة:

نظرا لسيادة الدولة، فإن الضريبة شكل من أشكال هذه السيادة، حيث تفرض وتحصل جبرا بإستخدام السلطة الإدارية بموجب قوانين وأوامر السلطة العمومية، إضافة إلى أنها نهائية على إعتبار أن الدولة هي التي تحدد مقدارها وطريقة دفعها، وبالتالي فهي غير ملزمة بردها أو تعويض المكلف عند أدائها، وهذا عكس القرض العام².

ثالثا: دون مقابل:

والمقصود بذلك: " أن تدفع الضريبة بدون مقابل، أو منفعة خاصة، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع، وبإعتباره عضوا في الجماعة وليس باعتباره ممولا للضرائب، وعلى هذا فإنه يبدو منطقياً أن يساهم في تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم"³.

¹ - محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: علوم اقتصادية، جامعة محمود منتوري - قسنطينة - 2010/2009، ص 16.

² - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط 6، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2015، ص ص 148 - 149.

³ - محمد الصغير بعلي، يسري ابو العلاء، المرجع السابق، ص 59.

رابعاً: تحقيق النفع العام:

وذلك أن الهدف من الضرائب هو تحقيق المنفعة العامة وليس لغرض أو نفع خاص، وإنما تستخدم لأهداف عامة، وبالتالي فمنفعتها عامة¹.

الفرع الثالث: أهداف الضريبة

على إثر الخصائص التي تتميز بها الضريبة، يمكن القول إن الضريبة في حد ذاتها لها العديد من الأهداف، يمكن عرض أهمها فيما يلي:

أولاً: هدف مالي عام:

الهدف المالي يعتبر من الأهداف التقليدية للضرائب، وذلك على أساس أن الدولة تلجأ إليها قصد تحقيق الغايات المالية والإقتصادية، ومنه تأمين أعبائها لتغطية النفقات العامة، لذلك يعتبر هذا الهدف بمثابة الجزء المكمل للإيرادات العامة².

ثانياً: الهدف الاجتماعي:

تستخدم الضريبة كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية والتي تتمثل في تقليل حدة التفاوت بين الدخل والثروات المرتقبة، حيث تحصيل من أجل معالجة هذا التفاوت بين دخول الطبقات الفقيرة والأغنياء مع إعادة توزيعها بشكل منتظم على ذوي الدخل الضعيف بشكل يتفق مع العدالة الاجتماعية، إضافة إلى أهداف اجتماعية أخرى³.

1 - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 08.

2 - حسين مصطفى حسين، المرجع السابق، ص 47.

3 - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 13.

ثالثا: الهدف الاقتصادي:

تجسيدا لمبدأ سيادة الدولة، تستخدم الضريبة كأداة للتدخل في المجال الاقتصادي، قصد تحقيق عدة أهداف اقتصادية وتنفيذ الإستراتيجية التنموية¹، وتمثل أساسا فيما يلي:

1- تحقيق النمو الاقتصادي:

تسعى الدولة إلى تحقيق النمو الاقتصادي، وذلك عن طريق وضع آليات مختلفة في المجال الضريبي منها الإعفاء والتخفيض الضريبي كهدف هام، قصد تحسين وزيادة الدخل لدى الأفراد والمتعاملين من خلال تخفيف العبء الضريبي، إضافة إلى تحقيق آليات أخرى خارج المجال الضريبي، وتمثل أساسا في النفقات العامة وطبيعة هيكل النظام الاقتصادي².

2- تحقيق الاستقرار الاقتصادي

من الأهداف الرئيسية التي تسعى إليها معظم الدول إلى تحقيقها، هي تحقيق الاستقرار الاقتصادي الذي يتجسد في استخدام الضريبة في المجالات التالية:

- العمل على تخفيض معدل البطالة، من خلال رفع الإنفاق الكلي إلى مستوى يعادل قيمة الإنتاج ويتم ذلك من خلال تنفيذ السياسة المالية، كان يتم برفع الإنفاق الحكومي لسد العجز في حجم الإنفاق الكلي، أو بتخفيف العبء الضريبي من خلال رفع الدخل الفردي.

- معالجة ظاهرة التضخم من خلال استخدام الضريبة في المجال الاقتصادي وذلك عن طريق رفع نسبتها المستحقة على الأفراد، وتخفيض حجم الإنفاق الكلي حتى يتعادل مع قيمة الإنتاج³.

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص ص 41- 44.

² - المرجع نفسه، ص ص 41- 44.

³ - المرجع نفسه، ص ص 41- 44.

الفرع الرابع: التكييف القانوني للضريبة

إن الأساس القانوني أو ما يعرف بالتكييف القانوني للضريبة، كان محل خلاف فقهي بين عدة نظريات خلال القرن الثامن والتاسع عشر من طرف كتاب المالية، حيث يرى البعض بأن أساس فرض الضريبة يرجع إلى العلاقة التعاقدية بين الدولة والفرد (أولاً)، وعلى خلاف ذلك اعتبر الطرف الآخر بأن الضريبة هي واجب وطني أساسه التضامن الاجتماعي¹ (ثانياً).

أولاً: النظرية التعاقدية للضريبة:

يرى أصحاب هذه النظرية بأن الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني بينهما، بمعنى أن الضريبة هي علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد، وأساسه إلتزام الدولة بتقديم الخدمات للأفراد على أن يتم سداد مبلغ مالي في صورة الضرائب مقابل تلك الخدمات، ومع إتفاق أصحاب هذا الإتجاه على أن الضريبة هي عقد ضمني، إلا أنهم إختلفوا في تفسير وتحديد هذا العقد، فمنهم من اعتبر بأن الضريبة هي عقد إيجار وطرف آخر إعتبره عقد بيع، في حين آخرون اعتبروا بأن الضريبة هي عقد تأمين².

ثانياً: نظرية التضامن الاجتماعي:

تقوم هذه النظرية على أساس فكرة وجود الدولة هي ضرورة سياسية وإجتماعية، من أجل تغطية الأعباء والنفقات العامة، ومن هنا ينشأ بين الأفراد ما يسمى بالتضامن الاجتماعي، على أن يلتزم كل فرد بأداء المستحقات الضريبية الواجبة، لكي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها.

إضافة إلى ذلك فإن هذه النظرية مرتبطة بفكرة سيادة الدولة على أفرادها، ويتجلى ذلك من خلال إلزامهم وإجبارهم على دفع الضريبة من أجل المساهمة في الأعباء العامة، لذلك فإن هذه النظرية

¹ - محمود جمام، المرجع السابق، ص 17.

² - المرجع نفسه، ص 17.

تمثل السند القانوني الذي تستند عليه الدولة لفرض سيادتها فيما يتعلق بفرض الضريبة على الأفراد المقيمين على اقليمها¹.

الفرع الخامس: التخلص من عبئ الضريبة

على إعتبار أن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، فمن بين خصائصها أنها ذات طابع إجباري، تقوم الدولة بفرضها ثم تحصيلها جبرا بإستخدام أجهزتها²، لذلك فالمكلف يرى بأنها تشكل عبء عليه على أساس عدم وجود مقابل أو نفع خاص يعود إليه بعد دفعها، مما يجعله يسعى بكل الطرق إلى التخلص من أداؤها، تخلص مسموح دون مخالفة لأحكام النصوص الجبائية وبدون إنتهاك القانون الضريبي ويسمى " بالتجنب الضريبي"، أو بتخلص غير مسموح بمخالفة التشريع الجبائي و إنتهاك القانون الضريبي ويسمى " الغش الضريبي"، لذلك سيتم التعرض بإيجاز للتهرب الضريبي (أولا) ثم الغش الضريبي (ثانيا) كما يلي:

أولا التهرب الضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي " التجنب الضريبي":

يقصد بالتجنب الضريبي أن يسعى المكلف من الإفلات والتخلص من أداء الضريبة بصفة كلية أو جزئية، دون انتهاك أو مخالفة القانون الضريبي وهو تخلص مسموح، ومثال ذلك أن تقيم بعض الشركات والمؤسسات مراكزها التجاري أو مقراتها الإجتماعية في الدول التي تكون نسبة معدل فرض الضريبة فيها جد منخفضة، أو تجنب الضريبة من طرف المكلف، " عن طريق العدول عن شراء السلعة التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة وهو تجنب ضريبة غير مباشرة، أو إنصراف الممول عن ممارسة نشاط معين لأن الضريبة على دخل هذا النشاط أكثر من الضريبة على دخل آخر"³.

وقد يكون عن طريق إستغلال الثغرات القائمة في صياغة النص القانوني دون ارتكاب أية مخالفة لقانون الضريبة، كقيام شخص بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة خلال حياته، تجنبنا لدفع الضريبة

1 - محمد عباس محمزي، اقتصاديات الجبائية والضرائب، المرجع السابق، ص 22- 23

2 - محمد عباس محمزي، اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 148.

3 - حسين مصطفى حسين، المرجع السابق، ص 57.

الخاصة بالتركات، على أساس أن القانون الجبائي لا يقوم بإخضاع الهبة للضريبة، ففي هذه الحالة نجد أن المكلف لم ينتهك القانون، وإنما إستفاد من الفراغ والثغرات الموجودة فيه، فبالرغم من سوء نيته حيال ذلك إلا أنه يفلت من العقاب، لذلك يبقى هدف المكلف من وراء ذلك هو التخلص بكل الطرق من أداء هذا الواجب الضريبي تخلص مسموح لا يخالف القانون، وأمام هذا الوضع يبقى على المشرع سد هذه الثغرات¹.

ثانيا: التهرب الضريبي بانتهاك القانون الضريبي " الغش الضريبي ":

يقصد بالغش الضريبي تلك الأفعال والسلوكيات الإرادية، التي يستخدمها المكلف بالضريبة سعيا منه من الإفلات والتخلص من عبء الضريبة خارج إطار القانون، وبمخالفة وإنتهاك القانون الضريبي وذلك بإستعمال طرق وأساليب غير مشروعة، كالإحتيال والتدليس عند تقديم البيانات المتعلقة بالتصريح الضريبي، أو الإدلاء ببيانات غير صحيحة عند الإقرار بالدخل الإجمالي السنوي، أو بالتلاعب المحاسبي كتقديم مسك وتقييدات محاسبية مزيفة أو صورية تخالف الحقيقة، مما يتعذر على إدارة الضرائب إستيفاء المستحقات الضريبية المفروضة، أو عن طريق إستغلال الثغرات القائمة في صياغة النص القانوني حيث يبقى الهدف من ذلك دائما هو التخفيف أو التخلص من أداء هذا الواجب الضريبي بكل الطرق الإحتيالية والتدليسية، حيث تتوفر في هذه الصورة عنصرين أساسيين هما: العنصر المادي الذي يتمثل في سعي المكلف من الإفلات أو تخفيض الإقتطاع الضريبي باستعمال طرق وأساليب غير مشروعة بالإضافة إلى ذلك توفر العنصر المعنوي المتمثل في النية السيئة لذلك السلوك²، مما يتعين متابعة هذه الممارسات والسلوكيات متابعة جبائية وجزائية³، وذلك بحكم أن الغش الضريبي بصورته غير المشروعة يشكل أخطر الجرائم الإقتصادية الماسة بالمال العام والإقتصاد الوطني على حد سواء.

1 - محمد عباس محرز، المدخل الى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 133.

2- ناصر مراد، المرجع السابق، ص 154.

3 - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 170.

المطلب الثاني: مفهوم الغش الضريبي

تعتبر الضريبة من أبرز الموارد لتمويل الخزينة العامة، لذلك فهي الوسيلة الهامة التي تستخدمها الدولة في صياغة الإستراتيجية التنموية في البلاد، لتحقيق عدة غايات مالية، إقتصادية وإجتماعية لأهداف معينة، ومن أجل حمايتها من ظاهرة الغش الضريبي عند تحصيلها، فقد أولتها بحماية تشريعية هامة قصد الحد من هذه الظاهرة التي لها تأثير سلبي على الإقتصاد الوطني.

ظاهرة الغش الضريبي، ظاهرة عالمية وقديمة، انتشرت بين الدول عبر مختلف العصور، وإزدادت نموا وإنتشارا نتيجة النمو الهائل للنشاط الإقتصادي المسجل للدول، لذلك يمكن التعرض من خلال هذا المطلب إلى أهم النقاط الأساسية التي تمكن من الإحاطة بموضوع الغش الضريبي، وعلى هذا الأساس يتم التطرق إلى تعريف الغش الضريبي (الفرع الاول)، أنواع الغش الضريبي (الفرع الثاني)، التمييز بين التهرب والغش الضريبي (الفرع الثالث)، وفي الأخير تجريم الغش الضريبي في النظام الجبائي الجزائري (الفرع الرابع).

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

مع إختلاف وجهات النظر القانونية والإقتصادية للغش الضريبي، فإنه من الصعب تقديم تعريف موحد ودقيق خاصة وأنه قد يختلط عند البعض مفهوم الغش الضريبي مع التهرب الضريبي رغم الإختلاف بينهما في المفهوم حتى وإن كان لهما نفس النتيجة¹، لذلك يمكن تقديم بعض التعاريف الفقهية الغربية والعربية للغش الضريبي، رغم أنها جميعا تميل إلى حصر ظاهرة الغش الضريبي في جريمة التملص على إعتبار أن الغش الضريبي هو محاولة التملص، أو تملص من تأدية الضرائب المستحقة والوفاء بها وذلك بالإعتماد على طرق إحتيالية²، ثم نظرة بعض التشريعات منها الفرنسي والإمريكي، بالإضافة إلى المشرع

¹ - ملين لعريط، السياسة التشريعية لمكافحة الغش الضريبي في الجزائر بين الوقاية والعقاب، حوليات جامعة الجزائر 1، المجلد 34، ع: 05

2020، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2020، ص316.

² - فاطمة طاهر شاوش، المرجع السابق، ص285

الضريبي الجزائري لهذه الظاهرة، ومن بين هذه التعاريف الفقهية التي تناولت الغش الضريبي، يمكن ذكر بعضها كالتالي:

أولاً: في الفقه العربي:

عرف الفقيه لوسان مال **LUCIEN Mehl** الغش الضريبي بأنه: " مخالفة القانون بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي"¹.

وعرفه الفقيه ميشال بوفيه **MICHEL Bouvier** بأنه: " هو عبارة عن مخالفة قانونية مرتكبة تهدف إلى التملص النهائي من الضريبة أو تخفيض المبلغ"².

وهناك تعريف آخر للفقيه كاميل روزي **CAMILLE Rosier** وهو تعريف أكثر شمولية حيث يعرفه: " إن الغش الضريبي يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات"³.

ثانياً: في الفقه العربي:

لقد عرف الأستاذ جامع أحمد الغش الضريبي بأنه: " محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره"⁴.

¹ - شريف بغني، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها- جريمة الغش الضريبي نموذجاً- مجلة البحوث القانونية والسياسية، المجلد 02 ع: 13، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، 2019، ص 97.

² - المرجع نفسه، ص 97.

³ - ياقوت أوهيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، كلية الحقوق والعلوم القانونية، جامعة الجزائر 2003/2002، ص 8.

⁴ - شريف بغني، المرجع السابق، ص 98.

أما الدكتورين حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش فيريان أن: " الغش الضريبي يتخذ عدة صور كأن يخفي المكلف نشاطه أو يمتنع عن تقديم أي تصريح يكون مجبرا قانونا على تقديمه، أو تقديم تصريحات مخالفة للواقع، ليحول دون إستفادة الخزينة للدولة من الضرائب المفروضة عليه"¹.

ويعرفه جانب آخر من الفقه بأنه: " تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش أو التزوير في القيود، ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة"².

وعرف أيضا بأنه: " تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الإمتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة"³.

كما يعرفه البعض بأن المقصود به هو: " تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي انها كلها ممارسات غير مشروعة"⁴.

وهناك من يرى بأنه: " عبارة على تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة، وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مفضل من أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والإحتيال، مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"⁵.

وفي ذات السياق، هناك من يرى بأن الغش الضريبي هو أحد أنواع التهرب الضريبي على إعتبار أن التهرب الغير مشروع يتضمن: " مخالفة قوانين الضرائب وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما

1 - شريف بغني، المرجع السابق، ص، 98.

2 - لمين لعريط، المرجع السابق، ص316.

3 - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص40.

4 - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص170.

5 - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 153.

تنطوي عليه من طرق إحتيالية للتخلص من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها، إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للسلع موضوع الضريبة، أو إخفاء كل أو بعض عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة وقد يحدث التهرب غير المشروع (...). عن طريق عدم تقديم الإقرارات الضريبية أو تقديم إقرارات غير صحيحة أو عند تحصيل الضريبة بإخفاء الممول أمواله بحيث يتعذر على الإدارة المالية إستيفاء الضريبة المستحقة عليه من تلك الأموال¹.

ويعرفه جانب آخر على أنه: " التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة لنصوص القوانين الضريبية وهناك عدة تعاريف من أهمها:

الغش الجبائي يقصد به محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً عن طريق اتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون.

الغش الجبائي هو عدم دفع ما هو مطلوب من قبل القانون الضريبي².

ثالثاً: التعريف التشريعي:

1- المشرع الفرنسي:

يعرف المشرع الفرنسي الغش الضريبي بأنه: محاولة المكلف عن طريق الإحتيال التهرب من أداء الضريبة أو دفعها كلياً أو جزئياً³.

كما أن الغش الضريبي في مضمون المادة 1741 من القانون الضريبي العام الفرنسي، هو إخفاء إيرادي لجزء المبالغ أو كلها عن إدارة الضرائب من قبل المكلف بالضريبة، بمبلغ يساوي 10% من دخله

¹ - علي زغدود، المرجع السابق، ص 210.

² - صافية لشلح، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، ع: 2، المركز الجامعي افلو - الجزائر، ديسمبر 2018، ص 263.

³ - Article 1741 du Code Général des impôts, Modifié par LOI N° 2018-898 du 23 Octobre 2018, JORF, France.

الخاضع للضريبة، أو بمبلغ يساوي على الأقل 153 يورو، ومع ذلك لا ينبغي الخلط بين التستر والفشل في دفع الضرائب.

في الواقع، لا يعاقب القانون على حقيقة عدم دفع الضرائب بل يعاقب فقط على عدم التصريح عن دخلها للسلطات الضريبية وبالتالي، لا يمكن مقاضاة دافع الضرائب الذي أعلن دخله بشكل صحيح ولكنه لم يكن قادرا على دفع ضرائبه بتهمة التهرب الضريبي¹.

2- المشرع الأمريكي:

عرف المشرع الأمريكي الغش الضريبي بأنه: مخالفة متعمدة من جانب المكلف بالضرائب لغرض محدد هو التهرب من ضريبة مستحقة أو يعتقد أنها مستحقة².

3- المشرع الجزائري:

على غرار باقي التشريعات، المشرع الجزائري لم يعرف الغش الضريبي ولم ينص عليه لكنه تطرق إلى النص عليه وبالتحديد في القوانين الضريبية الخمسة، نذكر منها ما ورد في بعض مواد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³، منها النص المعدل للمادة 193⁴ من هذا القانون الذي عدد فيه بعض الطرق الاحتمالية التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة للتهرب منها، وهي في هذا الإطار تدخل ضمن الغش الضريبي، كما نجد ذلك أيضا على سبيل المثال بعض النصوص القانونية التي وردت ضمن المواد 530 و533 من قانون الضرائب غير المباشرة⁵، بالإضافة نص المادة 118 من قانون الرسم على رقم

¹-STEPHANE BABONNEAU, **La défense en matière de fraude fiscale**, disponible sur:<https://www.sba-avocats.com/avocat-penalise-fraude-fiscale.html>, date d'accès: le 05 mai 2021.

²-Official website of United States IRS, <https://www.irs.gov/part25/im 25-001-001>, accessed: 4 May 2021.

³ - الأمر رقم: 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن ق.ض.م.ر.م، المعدل والمتمم بالقانون رقم: 20-16 مؤرخ في 2020/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر.ج.ج، ع: 83.

⁴ - معدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2012.

⁵ - الأمر رقم: 76-104، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن ق.ض.غ.م، المعدل والمتمم بالقانون رقم: 20-16 مؤرخ في 2020/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2021.

الأعمال¹، والتي أعطت صور للغش الضريبي بعد ذكر على سبيل الخصوص بعض الطرق الاحتمالية والتدليسية².

من خلال مختلف التعاريف المقدمة للغش الضريبي مع إختلافها، يمكن القول بأنها تنفق من حيث المبدأ على أن الغش الضريبي يعتبر تصرف غير مشروع، يلجأ إليه المكلف بالضريبة بهدف التملص من دفعها كلياً أو جزئياً، وذلك بالاعتماد على طرق وأساليب احتمالية وتدليسية تخرج عن نطاق القوانين والتشريع الجبائي، كما أن الغش الضريبي ما هو إلا أحد أشكال التهرب الضريبي، أساسه تهرب بانتهاك القانون الضريبي، ولكي يتحقق هذا الشكل لا بد من توفر شرطين هما:

أ- العنصر المادي:

- يتمثل في الطرق التدليسية المخالفة للقوانين الجبائية، التي يسلكها المكلف للتهرب من الضريبة بانتهاك القانون، بهدف تخفيف أساس الاقتطاع الضريبي، ومن أمثلة ذلك:
- الامتناع عن تقديم التصريحات أمام مصالح إدارة الضرائب.
 - تضخيم التكاليف والنفقات التي تخرج عن تقدير الوعاء الضريبي بهدف تخفيض الأداءات الضريبية المستحقة الدفع من طرف المكلف.
 - مخالفة التنظيم المعمول به فيما يخص مسك ومتابعة المحاسبة.
 - عدم التصريح الكلي أو الجزئي للعمليات المحققة، أو إخفائها³.

¹ - الأمر رقم: 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن ق.ر.ر.أ، المعدل والمتمم بالقانون رقم: 20-16 مؤرخ في 2020/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 2021.

² - فاطمة طاهر شاوش، المرجع السابق، ص 285.

³ - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 40.

ب- القصد المعنوي:

يقصد به توفر النية السيئة لهذا السلوك لدى المكلف، قصد تخفيض الإقتطاع الضريبي بطرق وأساليب مخالفة للقانون الجبائي¹.

الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي

إن التهرب الضريبي الغير مشروع أو ما يطلق عليه " الغش الضريبي"، أفعال جرمها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إعتبار أن هذه الأفعال تعد تهربا ضريبيا معاقب عليها، كون أن المكلف بالضريبة يهدف من وراء تلك الأعمال إلى تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي بإستعمال طرق غير مشروعة، كالتدليس والإحتيال، مما إستوجب متابعة هذا السلوك متابعة جبائية وأخرى جزائية، وعلى هذا الأساس أورد المشرع الجزائري في نص المادة²193، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تلك الأفعال والصور على سبيل الخصوص مع ترك السلطة التقديرية للمصالح الجبائية في إستنتاجها³.

ولقد تعددت صور وأنواع الغش الضريبي وإختلفت بحسب إختلاف المعيار المعتمد في عملية التصنيف⁴، وبالتالي فإنه يمكن التمييز بين هذه الأنواع، من حيث طبيعة الغش إلى غش بسيط "عادي" وآخر موصوف "مركب" (أولا)، وحسب المفهوم القانوني إلى الغش الضريبي بدون إنتهاك القانون الضريبي "التجنب الضريبي" وإلى الغش الضريبي بانتهاك القانون الضريبي " الغش الضريبي" (ثانيا) ومن حيث الحيز الجغرافي الذي يقع فيه، إلى غش ضريبي وطني وغش ضريبي دولي(ثالثا).

¹ - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 41.

² - معدلة بموجب المادة 08 من ق.م. لسنة 2012.

³ - العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، د ط، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2011، ص33.

⁴ - نادية بولجة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص 17.

أولاً: تصنيف الغش الضريبي من حيث طبيعته:

يمكن تقسيم الغش الضريبي من حيث طبيعته إلى غش بسيط وآخر مركب.

1- الغش الضريبي البسيط " العادي ":

من أجل التملص من دفع الضريبة، يلجأ المكلف عن قصد وسوء نية إلى الإمتناع عن إتباع بعض الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في المجال الجبائي، وذلك محاولة منه إلى تضليل وعرقلة الإدارة الجبائية في تقديرها للمادة الخاضعة للضريبة، قصد الوصول إلى خضوع أقل للضريبة الواجبة عليه كتقديم بيانات غير كاملة أو تصريحات خاطئة دون اللجوء لإستعمال الطرق الإحتيالية¹.

بالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للنظام الجبائي الجزائري، فإنه ذكر ضمناً الغش الضريبي البسيط، لاسيما في نص المواد: 192، 193 منه، على أن تعتبر غشاً عادياً الأفعال المتمثلة: " في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه أو التأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص². مع الإشارة أنه تم تعديل المادة نص 192³، حيث جاء في هذا التعديل بأنه يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير كامل للوثائق المطلوبة وفقاً لأحكام المادة 169 مكرر⁴، من قانون الإجراءات الجبائية فرض غرامات جبائية⁵، لذلك يمكن القول بأن الأفعال التي تدخل في إطار الغش الضريبي البسيط هي الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بسوء نية وعن قصد، هدفه تضليل الإدارة الجبائية قصد الإفلات

¹ - ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق، ص 13.

² - نادية بولجة، المرجع السابق، ص 17.

³ - معدلة بموجب المادة 07 من ق.م لسنة 2020

⁴ - محدثة بموجب المادة 21 من ق.م.ت. لسنة 2010 ومعدلة بموجب المادة 17 من ق.م. لسنة 2019.

⁵ - نصت المادة 192 الفقرة 03، من ق.م.ر. لسنة 2021 على: " يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوماً ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موصى عليه مع الاشعار بالاستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج، اذا لم تحترم المؤسسة الزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فانه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25 % من الأرباح المحولة بطريقة مباشرة، وذلك بمفهوم احكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة."

أو التملص من الضريبة دون اللجوء إلى الطرق الاحتياطية، كالإمتناع عن القيام ببعض الإجراءات المطلوبة ضمن أحكام النظام الجبائي أو الإدلاء غير الصحيح عن الأرباح أو تقديم بيانات ناقصة¹.

2- الغش الضريبي المركب "الموصوف":

هذا النوع من الغش يعرف على أنه غش متبوع بأعمال تدليسية، يستعمل فيها المكلف أساليب وطرق تمكنه من التملص من دفع الضريبة، مع محاولة مسح وطمس كل الآثار والأدلة تفاديا لأية رقابة محتملة من إدارة الضرائب²، وهذه والطرق تأخذ عدة أشكال مركبة لها أكثر من وصف جرمي.

المشعر الجزائري ذكر الغش الضريبي الموصوف أو المركب ضمن المادتين 193، والمادة 407 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، حيث نصت المادة 193 أنه: " يقصد بالأعمال التدليسية، خاصة: أ- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

ج- القيام عمدا بنسيان تقييد أو جراء قيد في حسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري او في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

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

1 - ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق، ص 14.

2 - المرجع نفسه، ص 14.

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

و - ممارسة نشاط غير قانوني. يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و / أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي¹.

كذلك نجد أن المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قد إعتبرت تصرف المكلف تدليسا، عندما يقوم بتضليل إدارة الضرائب، بإستعمال طرقا تدليسية في إقرار وعاء الضريبة لإعاقة تحصيل الضرائب المستحقة، ومنه عدم تمكين الإدارة الجبائية من تحصيل المستحقات المالية².

ثانيا: تصنيف الغش الضريبي حسب المفهوم القانوني:

يتكون الغش الضريبي حسب المفهوم القانوني من نوعين وهما: الغش الضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي أو ما يطلق عليه بالغش الضريبي المشروع "التجنب الضريبي"، والغش الضريبي بانتهاك القانون الضريبي ويسمى بالغش الضريبي غير المشروع "الغش الضريبي".

1- الغش الضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي "التجنب الضريبي":

ويتمثل هذا النوع من الغش الضريبي حسب المفهوم القانوني في صورتين هما:

التجنب الضريبي المقصود، والتجنب الضريبي غير المقصود، ذلك أن الملزم قانونا بدفع الضريبة يسلك عدة طرق وأساليب، هذه الأخيرة قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بينهما كما يلي:

¹ - المادة 193 من ق.ض.م.ر.م. لسنة 2021، معدلة بموجب المادة: 08 من ق.م. لسنة 2012.

² - نصت المادة 407 من ق.ض.م.ر.م. لسنة 2021 على: " تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 303 و304، على المكلفين بالضريبة الذين تملص أو حاولوا التملص بطرق تدليسية من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم. لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر على وجه الخصوص، طرقا تدليسية قيام المكلف بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدين به."

أ- التجنب الضريبي المقصود:

يقصد به تهرب ضريبي ينظمه التشريع الضريبي على أساس أن الضريبة تعد وسيلة و أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة غايات مالية، اقتصادية واجتماعية، أي لتحقيق اهداف معينة، وعادة ما تكون في مجال الاستثمار، كإخضاع الأرباح المعاد استثمارها الى نسبة معينة، من معدل 30% مثلا إلى 15% وذلك من اجل تشجيع الاستثمار¹، أو إلغاء الضرائب حصريا على بعض النشاطات المحددة وذلك بهدف تشجيع خلق وإنشاء بعض المؤسسات على مستوى المناطق الجنوبية المعزولة ومناطق الظل، أو القيام ببعض التدابير الجبائية لدعم المؤسسات المتضررة ماليا، كالتدابير الجبائية التي إتخذتها المديرية العامة للضرائب - الجزائر - في إطار تطبيق تدابير التسيير دعما للمتعاملين الإقتصاديين بتاريخ 2020/07/29، عندما أعلنت عن التدابير الجبائية المتخذة لدعم المؤسسات المتضررة ماليا من الأزمة الصحية كوفيد -19،² أو بفرض ضرائب مرتفعة على بعض المنتوجات الخاصة، وذلك قصد وضع حد لعملية إستيرادها، على أن يتم في المقابل ذلك التشجيع المحلي لهذه المنتوجات، أو من أجل وضع حد من عملية إستهلاكها، كالمشروبات الكحولية والتبغ³.

ب- التجنب الضريبي غير المقصود:

ويتمثل هذا النوع من الغش في تهرب ناتج عن وجود ثغرات في القوانين الجبائية نتيجة إهمال المشرع الضريبي، حيث يعمل المكلف الذي يجب عليه دفع الضريبة على إستغلال تلك الثغرات القائمة في صياغة النص القانوني في المجال الجبائي، وفي هذا الإطار فالملزم بالضريبة يتخلص من أدائها دون مخالفة أحكام التشريع الجبائي، ومثال ذلك عندما يقوم المكلف بتجنب أداء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عندما ينجح في إعطاء لهذه النشاطات صفة غير تجارية أو صناعية من الناحية

¹ - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 152.

² - المديرية العامة للضرائب - الجزائر - إعلان بتاريخ 2020/07/29 عن: التدابير الجبائية لدعم المؤسسات المتضررة ماليا من الأزمة الصحية

كوفيد -19 - متاح على الرابط التالي: <http://www.radioalgerie.dz/news/ar/article/20200729/196967.html>.

تاريخ الاطلاع: 2021/05/26.

³ - ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق، ص 10.

القانونية، رغم أن لهذه النشاطات طبيعة تجارية من الناحية الإقتصادية¹. " فالمكلف (...) لا ينتهك النصوص القانونية أو يخالفها لأن المشرع هو الذي رسم له سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة كالإستثمار في مناطق يمنح التشريع الجبائي صاحبها إعفاءات"².

2- الغش الضريبي بانتهاك القانون الضريبي " الغش الضريبي غير المشروع ":

يعتبر هذا النوع من الغش الضريبي بانتهاك القانون الضريبي خرقا مباشرا للقوانين الضريبية والجبائية فهو تهرب مقصود وعمدا من طرف الملزم من أجل عدم دفع المستحقات الضريبية المفروضة عليه عن طريق مخالفة أحكام التشريع الجبائي عمدا بطريقة غير مشروعة، وذلك بعد توفر شرطي العنصر المادي وأساسه تخفيف لمقدار الاقتطاع الضريبي بطريقة غير مشروعة، بالإضافة الى العنصر المعنوي المتمثل في القصد أو النية السيئة لذلك السلوك من طرف المكلف عند ارتكابه للمخالفة عن وعي³.

مما سبق يتضح بأن كلا الشكلين من الغش الضريبي، بالرغم أن لهما نفس الهدف والغاية وهي عدم أداء الضريبة، إلا أن الغش الضريبي له تأثير سلبي النظام الضريبي، وبالتالي يجب مكافحته، في حين يبقى التجنب الضريبي أداة ووسيلة مقصودة من طرف المشرع الضريبي بهدف تحقيق أهداف وغايات معينة في المجال السياسي، الإقتصادي والإجتماعي⁴.

ثالثا: تصنيف الغش الضريبي من حيث الحيز الجغرافي الذي يقع فيه:

حسب هذا التصنيف يصنف الغش الضريبي في صورتين هما: الغش الضريبي الوطني، والغش الضريبي الدولي.

1 - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 152

2 - ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص 10.

3 - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص ص 40-41

4 - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 154

1- الغش الضريبي الوطني:

ويكون هذا النوع من الغش الضريبي داخل إقليم الدولة ذاتها، وذلك عندما يسعى المكلف إلى الإفلات والتخلص من أداء الضريبة التي تفرضها عليه مختلف القوانين الضريبية الوطنية، باستعمال طرق وأعمال غير شرعية داخل الحد الإقليمي للدولة التي ينتمي إليها، وبالتالي يتعذر على إدارة الضرائب لهذه الدولة تحصيل وإستفاء المستحقات المالية الواجبة، مما يؤدي المساس بالنظام الضريبي الوطني¹.

2- الغش الضريبي الدولي:

مجال هذا الغش الضريبي أوسع نطاق، ذلك انه يتعدى مجال حدود إقليم الدولة، ويتمثل في عدم أداء الضرائب المستحقة داخل حدود تلك الدولة التي ينتمي اليها المكلف، حيث يتم تحويل مداخيل الأرباح ونقلها الى بلد اخر يتميز بمرونة جبائية، وترجع أسباب ذلك إلى التطور المسجل في المبادلات الاقتصادية والتجارية مع إرتفاع حركة تنقل رؤوس الأموال بين مختلف الدول، بحيث أصبح هذا النوع من الغش الضريبي معقدا ومن الصعب التحكم فيه، ومن أجل ذلك كان هناك تعاون ودعم دولي في الميدان الجبائي عن طريق الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تعمل على تبادل المعلومات وتسهيل التحصيل الضريبي، ومن أمثلة ذلك هناك نماذج للاتفاقيات الجبائية الدولية على غرار نموذج اتفاقية الأمم المتحدة التي تعتبر وسيلة للقضاء على الازدواج الضريبي على الثروة²، وفي هذا الصدد قد قامت الجزائر بإبرام اتفاقيات جبائية دخلت حيز التنفيذ مع عدة دول منها:

- " مع فرنسا سنة 1968، مصادق عليها بمرسوم رقم 575/83 مؤرخ في 22 أكتوبر 1983.
- مع ليبيا سنة 1989، مصادق عليها بمرسوم رقم 172/89 مؤرخ في 12 ديسمبر 1989.
- مع تركيا سنة 1994، مصادق عليها بمرسوم رقم 305/94 مؤرخ في 2 أكتوبر 1994.

1 - نادية بولجة، المرجع السابق، ص 19.

2- ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص ص، 12-13.

- مع أندونيسيا سنة 1995، مصادق عليها بمرسوم رقم 342/97 مؤرخ في 13/09/1997¹.

الفرع الثالث: التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

هناك عدة نظريات من أجل التمييز بين المصطلحين، يمكن ذكرها كما يلي:

- **الرأي الأول:** يرى أصحاب هذا الاتجاه ان كل من التهرب الضريبي والغش الضريبي هما مصطلحان متمايزان، على أساس انه إذا كان التهرب الضريبي هو تهرب بدون انتهاك القانون الضريبي، يتم بطريقة مشروعة عن طريق استغلال الثغرات التي لم ينتبه إليها المشرع أثناء سن النصوص القانونية للتشريع الجبائي، فان التهرب الضريبي يتم بطريقة غير مشروعة بانتهاك التشريع الجبائي باستخدام طرق احتيالية وتدليسية².

- **الرأي الثاني:** في حين يرى أصحاب هذا الرأي ان الغش الضريبي ما هو الا نوع من أنواع التهرب الضريبي، وذلك على أساس ان التهرب الضريبي نوعان هما³:

- **النوع الأول:** في حالة ما إذا قام المكلف بالضريبة بالتهرب من أداء المستحقات الواجبة بطريقة غير مشروعة عن طريق انتهاك التشريع الجبائي وذلك باستخدام طرق احتيالية وتدليسية، وهو ما يطلق عليه بالتهرب الضريبي غير المشروع او الغش الضريبي.

- **النوع الثاني:** عندما يستعمل الملمزم طرق مشروعة دون انتهاك القانون لعدم أداء الضريبة، وقد يكون مقصودا من المشرع الضريبي أحيانا، وهو التهرب الضريبي المشروع، لذلك يبدو ان هذا الرأي الثاني هو الراجح، على أساس ان الغش الضريبي ما هو الا تهرب غير مشروع من أداء الواجب الضريبي المستحق باستخدام طرق احتيالية وتدليسية، في حين ان التهرب الضريبي او ما يعرف بالتجنب الضريبي هو مصطلح أكثر شمولية في مفهومه، حيث يبقى مجرد عدم أداء الضريبة، سواء أن تم هذا التهرب باستخدام

¹ - ياقوت أو هيب بن سلمة، المرجع السابق، ص 13.

² - لمين لعريط، المرجع السابق، ص ص 317-318.

³ - المرجع نفسه، ص ص 317-318.

ممارسات مشروعة أم غير مشروعة، وهذا على خلاف الغش الضريبي الذي يتم بإستخدام طرق غير مشروعة وبإنتهاك التشريع الجبائي¹.

كما يمكن تمييز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي، على أساس ان الغش الضريبي هو التخلص من أداء الضريبة بانتهاك القانون الضريبي باستعمال ممارسات وأساليب يراها الملزم ملائمة ومناسبة بينما التهرب الضريبي هو تهرب بدون انتهاك القانون الضريبي، أي ان المكلف يسعى الى التخلص من أداء الضريبة بدون انتهاك أحكام القانون والتشريع الجبائي القائم².

لذلك: يمكن القول أن: "ما يميز الغش الضريبي كمفهوم خاص، عن التهرب الضريبي كمفهوم عام، هو تلك الطرق والوسائل غير المشروعة التي يستعملها المكلف من أجل التملص من أداء الضريبة وهي متعددة لا يمكن حصرها وفي تطور مستمر، يمكن أن نذكر منها:

تضخيم النفقات تخفيف الإيرادات، السوق الموازي، تزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة وغيرها من طرق وأساليب الغش"³.

الفرع الرابع: تجريم الغش الضريبي في النظام الجبائي الجزائري

الجريمة بمفهومها العام يمكن تعريفها، " بأنها سلوك الفرد، عملا كان أو امتناعا، يواجهه المجتمع

بتطبيق عقوبة جزائية، وذلك بسبب الإضطراب الذي يحدثه في النظام الإجتماعي"⁴.

أما تعريف الجريمة في القانون هو: " كل عمل أو امتناع يعاقب عليه القانون بعقوبة جزائية"⁵.

¹ - ملين لعريط، المرجع السابق، ص ص 317 - 318.

² - الجليلي بلواضح، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى دولي حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، يومي: 15-16 نوفمبر 2011، متاح على الرابط التالي:

<http://iefpedia.com/arab/p31460> تاريخ التصفح : 2021/04/06.

³ - ملين لعريط، المرجع السابق، ص 318.

⁴ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، ط 1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2002، ص ص 5-23.

⁵ - المرجع نفسه، ص ص 5-23.

وإعتبارا بأن الجريمة هي: " سلوكا إراديا يحضره القانون ويقرر لفاعله جزاء جنائيا، فلكي ترتب الجريمة آثارها يجب أن تكون هناك قاعدة قانونية تحظرها وتقرر لها الجزاء اللازمة وأن تتوافر أركانها بحيث تتطابق مع نموذجها القانوني (...). ويتجه الفقه في غالبته إلى أن للجريمة أكانا ثلاثة: الركن المادي، والركن المعنوي، والركن الشرعي"¹.

بالرجوع إلى نصوص القوانين الضريبية الخمسة المختلفة للنظام الجبائي الجزائري، فإنها تمتاز بالعمومية والشمولية، وأنها قد تشابهت إلى حد كبير من حيث صياغة مضمون المواد التي نظمت وعالجت جريمة الغش الضريبي. كما ان هذه الجريمة لا تختلف أركانها عن باقي الأركان التقليدية المعروفة لباقي الجرائم العادية (الركن الشرعي، المادي والمعنوي)²، وقد تطرق المشرع الجبائي الجزائري ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالنص على الحالة العامة للغش الضريبي بقوله: "(.... يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة....)"³، والامر نفسه ورد في قانون الرسم على رقم الاعمال، عندما استعمل نفس العبارات والأسلوب الوارد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بنصه: "(.... كل من تملص او حاول التملص بصفة كلية او جزئية وباستعمال طرق تدليسية....)"⁴، كذلك بالرجوع الى قانون الضرائب غير المباشرة فانه، "(يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص او محاولة التملص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة....)"⁵. لذلك فجريمة الغش الضريبي المنصوص عليها بشكل عام في القوانين الضريبية المختلفة تتمثل في سعي المكلف من التملص أو محاولة التملص في إقرار وعاء الضريبة كليا أو جزئيا، باللجوء إلى استعمال الطرق التدليسية⁶، وهذا ما يؤدي إلى التطرق لهذه الجريمة بتوضيح أركانها (أولا)، وصورها (ثانيا).

¹ - شريف بغني، المرجع السابق، ص 103.

² - ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص 30.

³ - أنظر المادة 303 الفقرة الثانية من ق.ض.م.ر.م. لسنة 2021، المعدل والمتمم.

⁴ - أنظر المادة 117 من ق.ر.ر.أ. لسنة 2021، المعدل والمتمم.

⁵ - أنظر المادة 532 من ق.ض.غ.م. لسنة 2021، المعدل والمتمم.

⁶ - ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص 30.

أولاً: أركان جريمة الغش الضريبي:

من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في القوانين الضريبية الخمسة للنظام الجبائي الجزائري وباقي القوانين الأخرى المتعلقة بالجباية، أو من خلال الاتفاقيات الجبائية الدولية التي صادقت عليها الجزائر المتعلقة بالازدواج والتهرب الضريبي، تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي، حيث يتضح من خلالها ان المشرع اضى الطابع الجزائي لكل نشاط او سلوك اجرامي يتضمن ممارسات واستعمال طرق احتيالية وتديسية الهدف منها هو السعي من اجل التملص الجزئي او الكلي من أداء الواجب الضريبي المفروض مع توفر القصد الجنائي لإرادة الفاعل لارتكاب الجريمة رغم علمه المسبق بأن تلك الأفعال معاقب عليها بالإضافة الى القصد الخاص الرامي الى عدم تمكين الخزينة العامة من استفاء حقها من الحقوق الجبائية¹.

وفقا للنظرية العامة للجريمة، وعملا بأحكام القانون الجزائري العام، فإن لقيام الجريمة يتطلب توفر ثلاث اركان وهي: الركن الشرعي، الركن المادي والركن المعنوي، وجريمة الغش الضريبي لا تختلف أركانها عن هذه الأركان الكلاسيكية المعروفة لباقي الجرائم العادية، فهي تقوم كذلك على ثلاث اركان وهي: الركن الشرعي، الركن المادي والركن المعنوي.

1- الركن الشرعي:

بالرجوع إلى أحكام الدستور الجزائري²، بالإضافة الى قانون العقوبات الجزائري³، فإنهما اتفقا من حيث المبدأ العام، بحيث أنه لا يجوز إحداث أو فرض أو تحصيل الضريبة إلا بمقتضى القانون والتشريع وبالتالي، فان الضريبة المفروضة لا تكون واجبة الدفع الا بنص محدد تشريعيا ووفقا للقانون وذلك تطبيقا

¹ - نادية بولجة، المرجع السابق، ص 44.

² - المرسوم الرئاسي رقم: 20-442، المؤرخ في 2020/12/30، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري لعام 2020، المصادق عليه في الاستفتاء 2020/11/01، ج.ر.ج.ع، ع: 82 لسنة 2020.

³ - الامر رقم: 66-156، المؤرخ في 08 جويلية 1966، المتضمن قانون العقوبات الجزائري، المعدل والمتمم.

للمادة 82 من الدستور لعام 2020¹، وعملا بأحكام المادة الأولى من قانون العقوبات²، وهذا ما يعرف بالمبدأ العام (مبدأ الشرعية الجنائية) حيث يقتضي هذا الأخير بأن يحدد القانون أركان الجريمة، وبالتالي فإن الركن الشرعي يعتبر من العناصر الأساسية لتقرير الجريمة والجزاء، اذ يتكون من النصوص القانونية التي تبين ما اذا كان الفعل المرتكب يشكل جريمة ام لا، وان هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني، سواء كان في قانون العقوبات الذي يحدد بوجه عام الأفعال غير المشروعة، او في القوانين المكملة له، وبهذا نشأ المبدأ العام في الركن الشرعي الذي يقتضي بان لا جريمة ولا عقوبة الا بنص في القانون³.

ويتجسد كذلك الركن الشرعي في جريمة الغش الضريبي، من خلال مضمون نص المواد القانونية التي تجرم هذه الجريمة وتعاقب عليها، وذلك لحماية مصلحة السياسة المالية والاقتصادية للبلاد، على اعتبار ان الضريبة من اهم الموارد الأساسية لتمويل الخزينة العامة، والأداة الهامة التي تستخدمها الدولة في صياغة السياسة التنموية في البلاد لتحقيق عدة غايات مالية، اقتصادية واجتماعية لأهداف معينة ومن اجل حمايتها من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي عند تحصيلها، فقد اولتها بحماية تشريعية هامة قصد الحد من هذه الظاهرة التي لها تأثير سلبي على الاقتصاد الوطني، وبذلك يمكن القول بأن الركن

1 - تنص على: " لا يحدث أية ضريبة الا بمقتضى القانون.

كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها. الضريبة من واجبات المواطنة.

لا يحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.

كل فعل يهدف الى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية.

يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي."

2 - تنص على أنه: " لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن بغير قانون."

3 - شريف بغني، المرجع السابق، ص 104.

الشرعي لهذه الجريمة في المجال الجبائي، يتمثل في نص المواد المجرمة للأفعال المادية والمشار إليها ضمن النصوص الجبائية المختلفة للقوانين الضريبية الخمسة¹، ويمكن ذكر منها كما يلي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: ضمن المواد: 192، 193، 303 الفقرة الاولى، 309، 407 ونص المادة 2408.

- قانون الرسوم على رقم الاعمال: ضمن المادة 117 و 118³.

- قانون الطابع: ضمن المادتين: 33 و 34⁴.

- قانون الضرائب غير المباشرة: من خلال المواد: 530، 532، 533، 538، 542، و 544⁵.

- قانون التسجيل: في نص المواد: 119 الفقرة 01، 120 والمادة 122⁶.

2- الركن المادي:

الركن المادي في جريمة الغش الضريبي عنصر أساسي لقيامها، فهي لا تتحقق دون تحقق الفعل غير المشروع، لذلك فالركن المادي في هذه الجريمة، "يقوم على ثلاثة عناصر، التخلص من أداء ما يجب ادائه قانوناً من الضريبة، استعمال وسائل احتيالية و ثبوت العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتخلص من أداء الضريبة، وتدور كل الطرق الاحتيالية حول فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي

¹ - ياقوت أو هيب بن سالمه، المرجع السابق، ص ص 31-32.

² - الامر رقم: 76-101 المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن ق.ض.م.ر.م، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31/12/2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر.ج.ج.ع: 83، لسنة 2020.

³ - الامر رقم: 76-102 المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن ق.ر.ر.أ، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31/12/2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر.ج.ج.ع: 83، لسنة 2020.

⁴ - الامر رقم: 76-103 المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن ق.ط، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31/12/2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر.ج.ج.ع: 83، لسنة 2020.

⁵ - الامر رقم: 76-104 المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن ق.ض.غ.م، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31/12/2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر.ج.ج.ع: 83، لسنة 2020.

⁶ - الامر رقم: 76-105 المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن ق.ت، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31/12/2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر.ج.ج.ع: 83، لسنة 2020.

على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، فالمقصود بالطرق الاحتمالية هو الاخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على المكلف بالضريبة في الاقرارات التي يقدمها الى الإدارة الجبائية¹، وعلى هذا الأساس يقوم الركن المادي لجريمة الغش الضريبي على ثلاثة عناصر وهي: إستعمال الطرق الاحتمالية، والتملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة، بالإضافة إلى العلاقة السببية بين التملص من أداء الضريبة والطرق الاحتمالية، يمكن إيجازها كما يلي:

أ- إستعمال الطرق الإحتيالية:

يتمثل النشاط الإجرامي في جريمة الغش الضريبي في إستعمال الملزم بالضريبة للتدليس بهدف التملص من أداء الضريبة²، لذلك فالركن المادي في هذه الجريمة لا يقوم ما لم يستعمل الملزم بالضريبة طرق احتمالية، والتدليس وفقا للقانون المدني الجزائري، يعرف على انه: "السكوت عمدا عن واقعة او ملابسة، بحيث اذ ثبت ان المدلس عليه لو علم بتلك الواقعة او الملابسة، ما كان ليبرم العقد،"³ ورغم ان قانون الإجراءات الجبائية لم يعرفه، الا انه عدد مظاهره وذلك عندما قام بذكر بعض الممارسات التي اعتبرها طرق احتمالية على سبيل الذكر وترك للإدارة الجبائية سلطة تقديرها⁴، ويتضح ذلك من خلال نصوص مواد القوانين الضريبة المختلفة، التي نجدها تتفق بوجه عام على ذكر بعض الاعمال على سبيل الخصوص بأنها طرقا احتمالية⁵، كما هو وارد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكن يلاحظ من خلال ذلك، ان المشرع الجزائري عندما قام بعرض الاعمال بوصفها طرقا احتمالية لم يفرق بين الطرق التي تتعلق بتأسيس الضريبة او الطرق المتعلقة بتحصيلها، وانما عددها فقط على سبيل المثال من

1 - فاطمة طاهر شاوش، المرجع السابق، ص 285.

2- نادية بولجة، المرجع السابق، ص 53.

3 - نصت المادة 86 الفقرة 02 من ق.م. على: "ويعتبر تدليسا السكوت عمدا عن واقعة او ملابسة إذا ثبت ان المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة او هذه الملابسة."

4- العيد صالح، المرجع السابق، ص ص 28-33.

5 - أنظر نص المادة 193 الفقرة 02 من ق.ض.م.ر.م. لسنة 2021، المعدل والمتمم.

خلال القوانين الضريبية الخمسة المختلفة¹، حيث ان العدد المذكور من الأعمال التي اعتبرها الفقرة الثانية من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنها طرقا احتيالية، وهو نفس العدد الوارد ضمن المادة 118 من قانون الرسم على رقم الاعمال، وهو الامر نفسه في المادة 407 من قانون قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك المادة 34 من قانون الطابع، والمادة 119 كم قانون التسجيل².

ب- التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة:

يتمثل التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة أو الإفلات من دفعها، إذا ما ترتب عن الطرق الاحتيالية، الاعتداء على الحق الذي يحميه القانون، وهو حق الدولة في الحصول على الضريبة³، ويتحقق ذلك إذا ما نجحت الممارسات الاحتيالية للجاني في تضليل الإدارة الضريبية، ونجاحه في عملية التخلص من الالتزام الضريبي أو التخفيف منه، وعلى هذا الأساس فان تحقيق التملص باستخدام تلك الطرق الاحتيالية يعتبر نتيجة لقيام العنصر الثاني في الركن المادي لجريمة الغش الضريبي.

وبالنسبة للمشرع الجزائري، فقد استعمل صياغة متعددة ومختلفة ضمن نصوص القوانين الضريبية المختلفة للنظام الجبائي، وذلك للتعبير عن الامتناع الكلي او الجزئي من أداء الضريبة، حيث تختلف تلك الصياغة حسب المجال الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم، ورغم ذلك الا انها اتفقت على تعداد الطرق الاحتيالية على سبيل المثال لا الحصر وهو ما يتضح من خلال نفس العبارات والأسلوب المتكرر ضمن نصوص تلك القوانين الضريبية المختلفة⁴، منها المادتين 193 الفقرة الثانية و303 الفقرة الاولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادتين 117 و 118 من قانون الرسم على رقم

¹ - حاج مختار بوداعة، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص قانون عام، فرع القانون

الجزائي الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية (19 مارس 1962)، جامعة الجبالي اليباس، سيدي بلعباس، 2019/2018 ص52

² - نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية،

تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2012، ص 129.

³ - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 135.

⁴ - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 62.

الاعمال، والمادة 119 من قانون التسجيل، كذلك المادة 34 من قانون الطابع، والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، وبهذا فإن غاية المشرع الجبائي من وراء ذكر تلك الطرق الاحتمالية في جريمة التملص، أو محاولة التملص على سبيل المثال لا الحصر وعدم حصرها سواء كان الأمر في مرحلة تحديد أساس الضريبة أو تحصيلها، هي آلية اعتمدها في محاربة ومكافحة كل أشكال تركيب الاحتيال¹.

ج- العلاقة السببية بين التملص من أداء الضريبة والطرق الإحتيالية:

يقصد بالعلاقة السببية في الجريمة، تلك الرابطة بين نشاط أو سلوك الجاني، والنتيجة التي تترتب عن الجريمة أو ذلك الأثر الذي يربته نشاط الجاني. وفي جريمة الغش الضريبي تقوم العلاقة السببية في حالة ما إذا أدت تلك الطرق الاحتمالية والتدليسية التي استعملها الجاني الى التملص من الواجب الضريبي وحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من هذا الواجب المستحق، بمعنى انه لا بد ان تكون هناك علاقة سببية بين التملص وإحدى الطرق التدليسية المتبعة من طرف المكلف بالضريبة، ومن ثم تتحقق العلاقة السببية في جريمة الغش الضريبي، غير انه قد تنعدم الجريمة أحيانا بتدخل عامل من العوامل بين نشاط الجاني والنتيجة الجرمية، وفي هذا الحال لا تقوم جريمة الغش الضريبي اذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية اثناء تقدير الوعاء الضريبي².

3-الركن المعنوي:

الركن المعنوي في هذه الجريمة: " يفترض القصد الجنائي العام، وهو علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال من شأنه استعمال الطرق الاحتمالية وإدراكه لها، بالإضافة الى توافر القصد الجنائي الخاص، وهو ان تتجه نية الجاني الى تحقيق النتيجة الاجرامية، وهي التهرب من أداء الضريبة أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في هذه الضريبة الواجبة قانونا"³.

¹ - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص ص 62-63.

² - نادية بولجة، المرجع السابق، ص ص 65-66.

³ - المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركائه - جريمة التهرب من أداء الضريبة، في ضوء اراء الفقه واحكام القضاء، سلسلة الأوراق القانونية

(2)، القاهرة - مصر، د س، ص 15

لذلك ووفقا للقواعد المقررة في القانون الجزائري، فان الجريمة لا تقع في نظر القانون ما لم يتوفر القصد الجنائي، والمشرع الجزائري في جريمة الغش الضريبي اتجه من خلال مختلف مواد القوانين الضريبية المشار اليها سابقا، الى اعتبار هذه الجريمة هي جريمة عمدية¹، لا بد من توافر القصد الجنائي العام والخاص، بحيث تتجه إرادة الجاني للتخلص من أداء الضريبة، لتحقيق الواقعة الاجرامية وهي حرمان الإدارة الضريبية من تحصيل حقوقها الجبائية².

أ- القصد العام: المقصود به أن الجاني على علم بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال التي قد تؤدي الى التملص من أداء الضريبة كلها او بعضها، وان تتجه إرادة الجاني الى استعمال الطرق الاحتيالية وحرمان الإدارة الضريبية من استيفاء الحق الضريبي³.

ب- القصد الخاص: يقصد به نية التملص من أداء الضريبة كلها او بعضها مما يؤدي الى حرمان الإدارة الضريبية من استيفاء المستحقات الضريبية الواجبة قانونا⁴، بمعنى ان يكون نشاط الجاني " منبعا عن قصده في التخلص الكلي او الجزئي من الضريبة، أي يعتمد التهرب من أداء الضريبة، أما ما انطوى على مجرد الإهمال وخلا من سوء القصد فلا تقوم به هذه الجريمة"⁵.

ثانيا: صور جريمة الغش الضريبي:

بالرجوع إلى القوانين الضريبية المختلفة للنظام الجبائي، نجدها علاوة على جريمة الغش الضريبي قد نصت أيضا على محاولة الغش والاشترك مع الفاعل وكذا العود، ويمكن ايجازها على النحو الآتي:

¹ - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 65-66.

² - نادية بولجة، المرجع السابق، ص 71.

³ - فاطمة طاهر شاوش، المرجع السابق، ص 285.

⁴ - شريف بغني، المرجع السابق، ص 111.

⁵ - المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركائه، المرجع السابق، ص 16.

1- المحاولة:

عملا بالمبدأ العام، فان محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها، ولقد أشار المشرع الضريبي للمحاولة في ارتكاب جميع جرائم الغش الضريبي بنصوص صريحة ضمن الاحكام الجزائية الضريبية، خاصة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عندما اشارت بعبارة كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية¹، بالإضافة الى المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الاعمال، كذلك المادة 119 من قانون التسجيل والمادة 37 من قانون الطابع، فجميعها تعاقب على المحاولة في جريمة الغش الضريبي، حيث تعتمد على الفعل الاجرامي بغض النظر عن النتيجة المحققة².

كما أنه بالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائري³، في نص المادة 30 منه⁴، يستخلص منها معنى المحاولة على أنها: " البدء بالشروع في التنفيذ يؤدي مباشرة الى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة احدى طرق الاحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة او لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها"⁵.

2- الاشتراك:

من خلال ما تضمنته المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري، نجد ان المشرع عرف الشريك في الجريمة على أنه: "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"⁶

1 - أنظر المادة 303 من ق.ض.م.ر.م لسنة 2021، المعدل والمتمم.

2 - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 43-44.

3 - الامر رقم: 66-156 المؤرخ في 08 جويلية 1966، المتضمن قانون العقوبات الجزائري، المعدل والمتمم.

4 - نصت على ان: " كل محاولات لارتكاب جنابة تبتدى بالشروع في التنفيذ او بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة الى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها إذا لم توقف أو لم يجب أثرها الا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها."

5- ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق، ص 36.

6- معدلة بموجب القانون رقم: 82-04 المؤرخ في 13/02/1982، ج.ر.ج.ج، ع: 07 لسنة 1982.

ومن خلال ذلك يعرف الاشتراك بأنه شكل من اشكال المساهمة الجزائية¹، وعلى هذا الأساس فان الشريك يستمد اجرامه من الفعل الذي ساهم فيه، وفي جريمة الغش الضريبي فانه وفقا لأحكام المادة 303 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فان الشريك يعاقب بنفس العقوبة التي تطبق على الفاعل الأصلي، كما يتضح من خلال هذه المادة ان مفهوم الشركاء في جريمة الغش الضريبي هو نفس المفهوم الذي ورد ضمن احكام المادة 42 الفقرة الثانية، المشار اليها من قانون العقوبات الجزائي²، بالإضافة الى ذلك نجد ان كل من المواد 120 من قانون التسجيل، والمادة 35 الفقرة الاولى من قانون الطابع، قد حددت بعض الاعمال المادية يعتبر مرتكبيها في حكم الشريك على أساس أنه يعتبر من ضمن أفعال المشاركة كل من ساهم في إعداد أو استعمال معلومات أو وثائق اتضح عدم صحتها، لذلك يتضح ان الشريك هو كل شخص ليست اديه صفة المكلف بالضريبة وبالتالي لا يخضع لأحكام النظام الجبائي، ومن امثلة ذلك كأن يقوم شخص بمساعدة المكلف عن طريق تحرير واعداد فواتير وهمية أو مضخمة تؤدي الى تملص كلي أو جزئي من أداء الضريبة الواجبة قانوناً³.

3- العود:

يقصد به تكرار ومعاودة الشخص الفعل مرة أخرى بعد الحكم عليه بعقوبة سابقة، ووفقا لأحكام قانون العقوبات الجزائري، يمكن تعريف العود على أنه ارتكاب جريمة جديدة بعد حكم نهائي عن جريمة سابقة⁴، كما أن المشرع الجزائري عمل به في الجريمة الضريبية، حيث قام بتنظيم العود تنظيمًا خاصًا، وذلك نظرا للطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية، ذلك أنه يتحقق في حالة ما إذا قام الشخص بارتكاب الجريمة بعد الحكم عليه نهائيا في جريمة أخرى، وقد حدد المشرع مهلة العود بخمس (05) سنوات، ومن

¹ - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 148.

² - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 79.

³ - ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص 37.

⁴ - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 260.

أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية، لذلك فهو يعتبر ظرفاً مشدداً بالإضافة إلى العقوبات تكميلية، حيث يتضح ذلك من خلال نص المادة 303 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

المبحث الثاني: الأسباب والآثار المترتبة عن الغش الضريبي

يرجع إنتشار الغش الضريبي إلى عدة أسباب معينة مما يترتب عن ذلك آثار متعددة تمس مصلحة الدولة، ومصلحة الأفراد، لذلك يمكن التطرق في هذا المبحث إلى أسباب الغش الضريبي (المطلب الأول)، ثم الآثار المترتبة عن الغش الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: أسباب الغش الضريبي

إن إنتشار وتفاقم ظاهرة الغش الضريبي في المجتمع يرجع إلى عدة أسباب، تتنوع إلى أسباب إقتصادية (الفرع الأول)، سياسية (الفرع الثاني)، وأسباب تتعلق بطبيعة النظام الضريبي (الفرع الثالث) وأخرى بالإدارة الضريبية (الفرع الرابع) والمكلف بالضريبة (الفرع الخامس)، يمكن اجازها فيما يلي:

الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية

من بين أهم هذه الأسباب، نجد أن الازمات المالية وفترات الكساد التي تعيشها البلاد والتي تؤدي غالباً إلى نقص السيولة النقدية وتدهور الحالة المادية للمكلف، مما يلجأ إلى الطرق الاحتيالية بهدف التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة، كما أن إنتشار المهن الحرة، والإقتصاد الموازي، هذه العوامل كلها قد تساهم وتساعد على إنتشار الغش الضريبي².

¹ - شريف بغني، المرجع السابق، ص 114-115.

² - فاطمة طاهر شاوش، المرجع السابق، ص 286.

الفرع الثاني: الأسباب السياسية

إن السياسة الاقتصادية ونمط النظام الجبائي المعتمد في البلاد، له أهمية كبيرة في اعداد السياسة الجبائية، بحيث كلما فشلت هذه الأخيرة، كلما ساعد ذلك على انتشار ظاهرة الغش الضريبي.

الفرع الثالث: أسباب تتعلق بالنظام الضريبي

من أهم هذه الأسباب يمكن ذكر أهمها كالآتي:

- " إرتفاع العبء الضريبي: يؤدي ذلك إلى ارهاق المكلف بالضريبة ومن ثم شعوره بإنعدام المساواة والعدالة الإجتماعية ما يدفعه إلى التهرب الضريبي عن طريق الغش.

- تعقد التشريعات الضريبية وعدم وضوحها، خاصة فيما يتعلق بنظام الإعفاءات الضريبية وما تملكه الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية، بالإضافة الى تعدد طرق تقدير الضريبة.

- ضعف الجزاءات التي توقع على المتهرب من دفع الضريبة ما يكون حافزا على الغش الضريبي"¹.

كما نجد أيضا: "تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها: يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعنى كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات وتخفيضات وإضافة في سعر الضريبة وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين مما يسمح للملف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه"².

الفرع الرابع: أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية

وترجع هذه الأسباب إلى عدة عوامل، يمكن ذكر منها ما يلي:

¹ ناصر مراد، المرجع السابق، ص ص 156-157.

² إبراهيم طرشي، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق العلوم السياسية، قسم الحقوق جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2015، ص 13.

- كثرة الملفات الضريبية والعدد الهائل للملزمين، مع نقص الكفاءة المهنية للموظفين وقلة عددهم مما ينجم عنه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين والأوعية الضريبية.
- ضعف الأجور وإنعدام المكافآت المشجعة والتحفيزية مما يجعل الموظفين عرضة للرشاوي من طرف المكلفين بعد مساعدتهم على التهرب والغش الضريبي.
- إعتقاد الإدارة الضريبية على النظام الجزائي¹.

الفرع الخامس: أسباب تتعلق بالمكلف بالضريبة

من بين الأسباب الرئيسية للغش الضريبي غالباً ما ترجع إلى عدة اعتبارات ترتبط بالمكلف منها نقص الوعي الجبائي بالإضافة إلى الطبيعة النفسية والأخلاقية، كما أن الحالة المادية السيئة للمكلف تعتبر من بين أحد أهم العوامل التي تجعل المكلف يلجأ الى مختلف الطرق الاحتمالية بهدف التملص الكلي او الجزئي من أداء المستحقات المفروضة عليه².

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن الغش الضريبي

تعتبر الضريبة من أهم الموارد العامة في الدولة، حيث يتمثل دورها الأساسي في تمويل الخزينة العامة لتحقيق المنفعة العامة، فإذا ما تمكن الملزم بالضريبة إلى التملص من أدائها جزئياً أو كلياً، فإن ذلك سيؤثر سلباً على هذه الخزينة مما يؤدي إلى حرمانها من تحصيل المستحقات المخصصة لدورها التمويلي إضافة إلى الإنعكاسات السلبية على التنمية المستدامة، لذلك فظاهرة الغش الضريبي ينتج عنها العديد من الآثار في مختلف المجالات، أهمها على المستوى الاقتصادي (الفرع الأول)، المالي (الفرع الثاني) السياسي (الفرع الثالث)، الاجتماعي (الفرع الرابع)، وآثار على فعالية النظام الضريبي (الفرع الخامس) وسيتم إيجاز ذلك كما يلي:

¹ - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص ص 43 - 44.

² - ناصر مراد، المرجع السابق، ص ص 154 - 156.

الفرع الأول: الآثار الاقتصادية

من بين أهم هذه الآثار الناتجة عن الغش الضريبي على المستوى الاقتصادي، نقص الأموال والإيرادات على مستوى الخزينة العامة مما يجعل الدولة عاجزة عن تنفيذ وإنجاز المشاريع التنموية للمجتمع إضافة إلى الركود الاقتصادي والإخلال بمبدأ المنافسة، بحيث يصبح المتملص بأفضل حال عن الذي يؤدي ضرائبه، كما يشجع الغش الضريبي على ظهور الاقتصاد الموازي مما يؤدي إلى افلاس بعض المؤسسات التي تعجز عن المنافسة¹، إضافة إلى عرقلة السير الحسن للاقتصاد الوطني.

الفرع الثاني: الآثار المالية

من بين أهم هذه الآثار هي الإضرار بالخزينة العامة للدولة وذلك بحرمانها من الموارد المالية، مما يؤدي إلى عدم تحقيق الإستراتيجية التنموية والتنمية المستدامة، واللجوء إلى وسائل تمويلية بديلة كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض، وهو ما يؤدي إلى مخاطر تمس الإستقلال المالي والإقتصادي للدولة².

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

من أهم الآثار المترتبة عن الغش الضريبي من الناحية الاجتماعية هي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها في حين يفلت منها الذين تمكنوا من التملص منها مما ينجم عن ذلك عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، بالإضافة إلى ظهور عجز في الموارد المالية للخزينة العامة مما يجعل الدولة اللجوء إلى رفع معدلاتها أو إضافة ضرائب جديدة، مما ينتج عنه زيادة العبء على من لم يتملص من الضريبة الواجبة، وعلى هذا النحو يلجأ المكلف لاستعمال جميع

1 - فاطمة طاهر شاوس، المرجع السابق، ص 287.

2- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 09.

الطرق والوسائل المشروعة أو غير المشروعة من أجل التحايل والتملص من المستحقات الضريبية المفروضة قانوناً¹.

الفرع الرابع: الآثار السياسية

بالرجوع إلى أحكام الدستور الجزائري لسنة 2020²، وبالتحديد نص المادة 82 منه، فإنه لا يجوز إحداث أو فرض أو تحصيل الضريبة إلا بمقتضى القانون³، وبالتالي فإن الضريبة المفروضة لا تكون واجبة الدفع إلا بنص محدد تشريعياً، وانطلاقاً من ذلك فالمساواة والعدالة أمام الضريبة يعتبر أهم مبدأ لقيام سياسة جبائية عادلة في الدولة، على اعتبار أن هذا المبدأ في فرض الضريبة هو الأساس الذي تقوم عليه التشريعات الجبائية، في حين أن الغش الضريبي يترتب عنه خرق لهذا المبدأ وبالتالي انتهاك لحقوق الأفراد داخل المجتمع الواحد، وهو ما يؤثر حتماً على استقرار البلاد⁴.

الفرع الخامس: الآثار على فعالية النظام الضريبي

يقصد بفعالية النظام الضريبي: "مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث ان تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال اعفاءها كلياً او جزئياً من الضريبة أي ان الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما، كالتوازن الجهوي⁵، ونتيجة تعارض أهداف النظام الضريبي فإنه يتعين على المشرع الضريبي مراعاة مصلحة الدولة، مراعاة مصلحة المكلف ومصلحة المجتمع⁶. لذلك فإن عدم تحقيق هذه الفعالية لأهدافها،" ينتج عنه الغش الضريبي الذي لا يحقق مبدأ العدالة

1 - ناصر مراد، المرجع السابق، ص، 161.

2 - المرسوم الرئاسي رقم: 20-442، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري لسنة 2020، المرجع السابق.

3 - أنظر المادة 82 من الدستور الجزائري لسنة 2020.

4 - نادية بولجة، المرجع السابق، ص ص 41-43.

5 - ناصر مراد، المرجع السابق، ص، 76.

6- المرجع نفسه، ص 76.

ويبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك فان هذه الظاهرة لا تعمل على تحقيق السياسة الضريبية والمالية والاقتصادية والاجتماعية يقلص من أهمية الضريبة" ¹.

¹ - شريف بغني، المرجع السابق، ص، 119.

خلاصة الفصل الأول

كخلاصة لما سبق التطرق إليه في هذا الفصل، يمكن القول إن الضرائب تعتبر من أهم الموارد والوسائل الأساسية التي تعتمد عليها الخزينة العامة في الدولة لتمويل النشاطات الاقتصادية العامة بالموارد المالية لتغطية النفقات العمومية، ومن أهم خصائصها أنها ذات طابع اجباري، مما يجعل المكلف بها يرى بأنها تشكل عبء عليه وبالتالي يسعى بكل الطرق إلى التخلص من أداؤها تخلص مسموح دون مخالفة لأحكام النصوص الجبائية و يسمى " بالتجنب الضريبي"، أو بتخلص غير مسموح بمخالفة التشريع الجبائي ويسمى " الغش الضريبي"، كأن يقوم بإستغلال الثغرات الموجودة في القوانين الجبائية من جهة أو يقوم باستعمال طرق وأساليب غير مشروعة، كالاحتيال والتدليس من جهة أخرى، كما تم التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي و ذلك بان التهرب الضريبي هو تجنب مشروع، أما الغش الضريبي فهو تجنب غير مشروع، وهو الامر الذي أدى الى النظر بإيجاز الى تجريم الغش الضريبي في النظام الجبائي الجزائري، ثم عرض أهم الأسباب والاثار المترتبة عن ظاهرة الغش الضريبي، بحيث إذا ما تمكن المكلف إلى التملص من أداء الضريبة فإن ذلك سيؤثر سلبا على الخزينة العامة ويحرمها من تحصيل المستحقات الواجبة المخصصة للمنفعة العامة.

الفصل الثاني

الإجراءات المتبعة لمكافحة الغش الضريبي

في التشريع الجزائري

من خلال مجمل التعديلات الواردة في مختلف القوانين الجبائية، يمكن القول أن المشرع الضريبي الجزائري قام بعدة إصلاحات عميقة على مستوى النظام الإداري الجبائي، وذلك من خلال استحداث بعض الهيئات الجديدة، إضافة إلى الهيئات السابقة¹، وهذا حرصا منه لوضع إستراتيجية لإعادة تطوير وعصرنة الإدارة الضريبية وهيكلها، إذ ارتكزت هذه الإصلاحات على محورين أساسيين هما:

- إعادة تنظيم الإدارة الضريبية، وذلك عن طريق إنشاء هيكل جديدة على مستوى المصالح الخارجية من مهامها التسيير والرقابة بالتنسيق مع الهيئات الأخرى.

- عصرنة الإدارة الضريبية، من خلال إعادة هيكلة وتحسين الموارد البشرية، ورقمنة الإدارة الجبائية².

بالإضافة إلى فرض سياسة وقائية هدفها تشديد الرقابة للكشف عن الغش الضريبي بمختلف أنواعه، وهذا ما يبين السياسة التي اعتمدها الدولة في المجال الجبائي، لذلك ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى الإجراءات الوقائية لمكافحة الغش الضريبي (المبحث الأول)، ضمن مطلبين، الأول منه خصص إلى الأطر المؤسسية لمكافحة الغش الضريبي " إصلاح النظام الإداري الجبائي " ثم إلى الوقاية من خلال تطبيق الرقابة الجبائية وفرض التزامات على المكلف بها في المطلب الثاني، أما (المبحث الثاني)، فقد خصص إلى الإجراءات الجبائية ذات الطابع المالي والجزائي للغش الضريبي ضمن مطلبين ففي المطلب الأول تم التطرق إلى العقوبات الجبائية ذات الطابع المالي، أما المطلب الثاني فقد تضمن العقوبات الجبائية ذات الطابع الجزائي.

¹ - لمن لعريط، المرجع السابق، ص 318.

² - عبد القادر شلال وآخرون، أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني حول: مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنوع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات، يومي 18-19 أبريل 2018، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد اولحاج، البويرة، الجزائر، بالاشتراك مع جمعية التسويق، فرع البويرة، ص 16.

المبحث الأول: الإجراءات الوقائية لمكافحة الغش الضريبي

تتمثل الإجراءات الوقائية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي، في تلك الآليات والأدوات القانونية التي خصصها المشرع الضريبي الجزائري للحد من هذه الظاهرة، حيث عمل على تفادي أسباب وقوعها عن طريق إصلاح النظام الإداري الجبائي بالاعتماد على تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية (المطلب الأول) وتطبيق الرقابة الجبائية مع فرض التزامات على المكلف بالضريبة¹ (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الأطر المؤسساتية لمكافحة الغش الضريبي " إصلاح النظام الإداري الجبائي "

يرجع الدور الأساسي في مكافحة ومحاربة الغش الضريبي بالدرجة الأولى، للإدارة الجبائية على اعتبارها الأداة الرئيسية والوسيلة الهامة للوقاية منه، حيث تقوم بتنظيم عمليات الرقابة من خلال الوسائل المسندة إليها، ووفقا لنوعية الرقابة المراد القيام بها، بالإضافة إلى توزيع مختلف المهام على الهيئات سواء كانت على المستوى المركزي، أو الجهوي أو المحلي²، لذلك ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى الإدارة الجبائية كأداة للوقاية من الغش الضريبي (الفرع الأول)، ثم إلى الهياكل المساندة لها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإدارة الجبائية أداة للوقاية من الغش الضريبي

يعتبر نظام الإدارة الجبائية إحدى الآليات المتبعة للوقاية من الغش الضريبي، وبالتالي فإن إصلاح هذا النظام وإعادة هيكلته يعتبر من الضمانات الهامة للوقاية ومكافحة هذه الظاهرة الخطيرة، ومن أهم هذه الهيئات الإدارية ما يلي:

أولا: الإدارة المركزية:

تقوم الإدارة المركزية بتنظيم وسير الرقابة الجبائية، وذلك حرصا على ضمان الفعالية المنتظرة منها على أن تبقى هذه المهمة من اختصاص مديرية البحث والتحقيقات على مستوى الإدارة المركزية وتتكون

¹ - لمين لعريط، المرجع السابق، ص 318.

² - ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق، ص 79.

مديرية البحث والتحقيقات من أربع مديريات فرعية تختص بالبرمجة، بالإضافة إلى الإجراءات التحقيقات الجبائية، والبحث والتحري عن المعلومات الجبائية، حيث توجد على مستوى الإدارة المركزية، المديرية العامة للضرائب والتي تختص بالمهام التالية ومنها ما يلي:

- العمل على إصلاح الهيكل الخاص بالنظام الجبائي، والسهر على تطبيقه.
 - السهر على تطبيق النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالنشاطات ذات الصلة بالمصالح الجبائية.
 - العمل على التنسيق بين المصالح الجبائية والهيئات التابعة لها.
 - العمل على تطوير العلاقات بين مختلف المصالح الجبائية والمكلفين بدفع الضريبة.
- للإشارة أن هذه المهام والصلاحيات تتحقق بالموازاة بين مختلف المصالح المكونة للمديرية العامة للضرائب والتي تتمثل في مديرية الدراسات والتشريع الجبائي، مديرية العمليات الجبائية، مديرية المنازعات، مديرية إدارة الوسائل والتكوين، ومديرية التنظيم والإعلام الآلي¹.

ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب:

وهي من ضمن الهيئات السابقة التي أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 91-60، المؤرخ في 23 فيفري 1991، المعدل و المتمم²، الذي يحدد وينظم المصالح الجبائية الخارجية للإدارة الجبائي وصلاحياتها وتتواجد هذه المديريات على مستوى تسع (09) ولايات في كل من: الجزائر، البلدية وهران، الشلف سطيف، قسنطينة، عنابة، ورقلة، وبشار، وهي تمثل الإدارة المركزية على المستوى الجهوي فيما يتعلق بالتنسيق بين مختلف نشاطات المصالح المديريات الولائية التابعة لها إقليميا، لذلك فهي بمثابة امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، كونها تضم أربعة مديريات فرعية وهي: المديرية الفرعية للتكوين

¹ - ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص ص 79-80.

² - المتضمن إنشاء تسع (09) مديريات جهوية للضرائب.

المديرية الفرعية للتنظيم و الوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والتحصيل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و المنازعات¹، وتقوم بمهامها من خلال المكاتب الثلاث التالية:

1- مكتب التنظيم:

من مهامه، أنه يقوم بنشر التعليمات والمنشورات، بالإضافة الى اللوائح الخاصة بتطبيق القوانين السارية المفعول.

2- مكتب الأساليب والإجراءات:

هذا المكتب من ضمن المهام المنوطة اليه، أنه يقوم بالمشاركة في تحديد الإجراءات الخاصة بالرقابة والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

3- مكتب تقييم الإحصائيات والدراسات:

يقوم هذا المكتب بدراسة وترتيب كافة المعلومات التي ترسل من طرف المديرية الولائية للضرائب وذلك قصد عملية تقييم مردودية المصالح الجبائية للحد الإقليمي للمنطقة².

ثالثا: المديرية الولائية للضرائب:

تعتبر المديرية الولائية للضرائب من أهم الهيئات والأجهزة في الإدارة الجبائية، نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في مجال الرقابة الجبائية من اجل مكافحة الغش الضريبي، وتضم هذه المديرية خمس مديريات فرعية، منها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات حيث تتكون من أربعة مكاتب، ويعتبر مكتب البحث عن المعلومات الجبائية من أهم المكاتب فيها

¹ - لمين لعريط، المرجع السابق، ص 319.

² - ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص 80.

بالإضافة الى مكاتب أخرى منها مكتب مراقبة التقييمات، مكتب المراجعات الجبائية ومكتب البطاقات والمقارنات¹.

الفرع الثاني: الهياكل المساندة

عملت المديرية العامة للضرائب على محاربة ظاهرة الغش الضريبي، وذلك من خلال الجهود المبذولة في ميدان محاربة هذه الظاهرة، إلا أنه رغم ذلك تم اكتشاف الكثير من التحايلات من طرف أعوان الإدارة الجبائية، وبناء على ذلك تم تكليف مصالح أخرى مساندة لها للقيام بمهمة محاربة هذه الظاهرة، ويمكن ذكر هذه الهياكل كالآتي²:

أولاً: مفتشية الضرائب:

إلى جانب المديريات الجهوية والولائية للضرائب، تم انشاء مفتشيات للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-360³، المعدل والمتمم، المنظم تحديد المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ومن المهام الأساسية المسندة إلى هذه المفتشيات، مهمة الاشراف على مسك الملف الجبائي الخاص بكل شخص خاضع للضريبة، إلى جانب البحث وجمع المعلومات الجبائية، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوفات العائدات، وتنفيذ عمليات التسجيل، كما أنه تم إنشاء مفتشيات خاصة بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 17-146⁴، وهي بمثابة مصالح مختصة و المتمثلة في: مفتشية الضمان (الوعاء)، مفتشية الضمان (التحقيقات والرقابة)، مفتشية الحقوق والضرائب الغير مباشرة، مفتشية

¹ - ملين لعريط، المرجع السابق، ص 319.

² - ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص 81.

³ - المشار إليه، والمتضمن إنشاء المديريات الجهوية للضرائب، المعدل والمتمم.

⁴ - المؤرخ في 20 أبريل 2017، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم: 06-327، المؤرخ في: 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر.ج.ج، ع: 26 لسنة 2017، المعدل والمتمم.

التسجيل والطابع والمواريث، البطاقة¹، وتقوم بهذه الوظائف المصالح الأربعة المكونة للمفتشية والتي تتمثل فيما يلي:

1- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة:

من مهام الأساسية لهذه المصلحة أنها تقوم بالإشراف على ما يلي²:

- تسيير الملفات المتعلقة بالنشاطات، بالإضافة إلى الرقابة الشكلية للتصريحات السنوية للمكلفين وتحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي للشركات، والقيام بمهام التحقيق المعمق في هذه الملفات بالإضافة إلى معالجة المنازعات.

2- المصلحة الجبائية الخاصة بدخل الأشخاص الطبيعية:

من المهام المسندة إلى هذه المصلحة ما يلي:

- البحث عن مصادر دخل الخارجة عن النشاطات المصرح بها، من خلال التحقيق المعمق للملفات.
- تحديد الوعاء الضريبي على الدخل الإجمالي، وتسليم التصريحات.

3- مصلحة الجباية العقارية:

من بين المهام الأساسية لهذه المصلحة، أنها ترف على المنازعات المحتمل وقوعها، وتسيير الملفات المتعلقة برسم الطابع، مع تحديد وعاء الرسوم العقارية.

¹ - ملين لعريط، المرجع السابق، ص 319.

² - ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق، ص 82.

4- مصلحة التدخلات:

تختص هذه الأخيرة في عمليات البحث عن المادة الخاضعة للضريبة تماشياً مع المخطط السنوي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية، بالإضافة إلى عملية إحصاء الممتلكات العقارية والنشاطات الصناعية والحرفية إلى جانب الصناعات التجارية والغير التجارية¹.

ثانياً: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تتكون هذه المديرية من عدة مصالح، مهامها تتمثل أساساً في محاربة الغش الضريبي، حيث تتمثل هذه المديرية الفرعية في ثلاثة مكاتب²، وهي كالآتي:

1- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:

يتجلى دور مصالح هذا المكتب في عملية البحث والتحري عن المعلومات التي تمكن بتقييم الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة، على أن يتم هذا البحث على مستوى الهيئات المحلية، بالإضافة لدى كل شخص أو جهة لديها هذه المعلومات.

2- مكتب البطاقات:

هذا المكتب يقوم بمهمة تسيير وتوزيع وكذا ترتيب البطاقات الفردية للمكلفين وذلك وفقاً للمعلومات المتحصل عنها من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة قصد متابعة الحالة الجبائية للمكلفين³.

3- مكتب التحقيق والتقييمات:

ومن المهام المسندة إلى هذا المكتب نذكر منها:

1 - ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق، ص 82.

2 - المرجع نفسه، ص 82.

3 - المرجع نفسه، ص 83.

- التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وذلك عن طريق إعداد وتسيير البطاقات الخاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعية الخاضعة للتحقيق.
- الإشراف على عمليات برمجة التحقيقات السنوية ومتابعتها من حيث برامج التنفيذ.
- تقييم ومتابعة عمل اللجان المكلفة بالتحقيق، ومطابقتها مع النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها وحقوق المكلفين، والمحافظة على مصالح الخزينة العمومية¹.

المطلب الثاني: الوقاية من خلال تطبيق الرقابة الجبائية وفرض التزامات على المكلف

تعرف الرقابة الجبائية على أنها: "فحص التصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"².

كما تعرف أيضا بأنها: "فحص لسجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية"³.

لذلك فإنها تعتبر من أهم الوسائل التي ساهمت من تقليص من حدة الغش والتهرب الضريبي، كما أنها حققت عدة نتائج ايجابية لارتباطها بالمكلف وفرض التزامات عليه، لذلك سيتم التطرق إلى الوقاية من خلال تفعيل الرقابة الجبائية (الفرع الأول)، ثم أشكال هذه الرقابة في ظل النظام الضريبي الجزائري (الفرع الثاني).

¹ - ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق، ص 83.

² - أميرة بوباظة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها - دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسمسبت للفترة 2011/2014، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، س 2021، ص 54.

³ - أميرة بوباظة، المرجع السابق، ص 54.

الفرع الأول: تفعيل الرقابة الجبائية

على إعتبار أن الرقابة الجبائية هي معيار عملي وتطبيقي للإصلاحات الجبائية التي تهدف إلى الوقاية من الجريمة قبل وقوعها¹، فإن " عملية إصلاح الإدارة الجبائية، تبقى نجاحها محدودة ما لم يتم تجسيدها بآليات ميدانية تعتمد عليها هذه الإدارة، من أجل القيام بمهامها الرقابية لاسيما من خلال مراقبة التصريجات الجبائية وممارسة حق الاطلاع وكذا القيام بعمليات التحقيق الجبائي، وإجراء المعاينات الضرورية"².

أولا: آلية مراقبة التصريجات:

تعتبر هذه الآلية حق من حقوق الإدارة الجبائية، وبالتالي فهي من بين الوسائل المتاحة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، حيث يتم مراقبة التصريجات من طرف مفتشيات الضرائب المختصة إقليميا لذلك فقد تكون إما رقابة شكلية وهي أول ما تخضع له التصريجات الجبائية المودعة من طرف المكلفين بالضريبة أو رقابة على الوثائق³.

ثانيا: آلية حق الإطلاع:

يعتبر حق الإطلاع وسيلة مساعدة للرقابة الجبائية، حيث "يسمح للعون المحقق بمعرفة كل المستندات والوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وفي هذا الصدد يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها وتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في مواد الإجراءات الجبائية"⁴.

¹ - نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 43.

² - لمين لعريط، المرجع السابق، ص 321.

³ - المرجع نفسه، ص 321.

⁴ - أميرة بوباطة، المرجع السابق، ص ص 54 - 55.

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية للنظام الجبائي، نجد نص من خلال المادة 45 وما يليها على "حق الإدارة الجبائية في الاطلاع، والذي يمثل التزاما لدى المخاطبين به إبلاغ وإعلام الإدارة الجبائية، ويمكنها هذا الحق من جمع أكبر قدر من المعلومات الجبائية، وحتى الوثائق الحسابية لاستعمالها لاحقا أما غي عملية التصحيح الضريبي أو للقيام بعملية التحقيق الجبائي وبالتالي فعالية أكبر في عملية الرقابة الجبائية"¹.

1- الأشخاص الخاضعة لحق الإطلاع:

من خلال نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري²، نجد أن المشرع منح للإدارة الجبائية ممارسة هذا الحق على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية والتي تساعد بدورها في تأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته والاطلاع على الوثائق والسجلات³.

ويخضع لهذا الإجراء كل من الجهات والهيئات التالية:

أ- الإدارات والهيئات والمؤسسات العمومية:

وفقا لأحكام المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية⁴، أنه لا يمكن في كل حال من الأحوال للإدارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وحتى المؤسسات الخاصة والمؤسسات التي تخضع إلى رقابة الأشخاص المعنوية العامة، الإحتجاج بالسر المهني أمام الإدارة الجبائية ماعدا تلك المعلومات المتعلقة

¹ - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 173.

² - نصت على أنه: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه. (...)"

³ - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 175.

⁴ - نصت على أنه: " لا يمكن باي حال من الأحوال، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات او الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، ان تحتج بالسر المهني امام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها. (...)"

بعمليات الإحصاء العام والتي تكتسي طابعا فرديا متعلقا بالجانب الاقتصادي والمالي، كما تخضع هذه الإدارات والهيئات العامة إلى الإلتزام بتقديم أي معلومات أو وثائق تطلبها الإدارة الجبائية¹.

ب- لدى الجهات القضائية:

المشرع الضريبي الجزائري لم ينص وجوبا على حق الاطلاع في الملفات القضائية كما هو الحال في بعض الهيئات والإدارات، بل ورد ذلك على سبيل الجواز، حيث يتبين من خلال المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية²، إن المشرع نص على أنه يمكن للإدارة الجبائية ممارسة حق الاطلاع لدى الجهات القضائية، على أن يمكن هذا الحق اختياريا أو بناء على طلب صريح من الإدارة الجبائية³.

ج- حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والمؤسسات الخاصة:

حسب قانون الإجراءات الجبائية، فإنه يمكن لأعوان إدارة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق المهمة كالكشوفات والحسابات البنكية للمكلفين بالضريبة، إضافة إلى أنه يجب على المؤسسات البنكية إرسال كشف عن سندات الدفع شهريا عند إصدار صكوك بنكية لفائدة الغير⁴، أما حق الاطلاع لدى المؤسسات الخاصة فانه، يتعين على جميع الشركات والتجار أن يقدموا عند كل طلب من الإدارة الجبائية الدفاتر والوثائق وكذا المستندات المسوكة وفقا للقانون التجاري الجزائري⁵.

1 - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 175.

2 - نصت المادة على: " يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية ان تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية.

يجب على السلطات القضائية ان تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن ان تحصل عليها والتي من شأنها ان تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي او أية مناورة كانت نتائجها الغش او التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية او جزائية، حتى وان أفضى الحكم الى انتقاء وجه الدعوى. (...).

3- العيد صالح، المرجع السابق، ص 66 - 67.

4- أنظر المواد من 51 إلى 53 من القانون رقم: 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري، المعدل والمتمم.

5- نجيب زروقي، المرجع السابق، ص 45.

د- حق الإطلاع لدى الغير:

ويقصد به ذلك الالتزام الذي يقع على عاتق كل شخص أو هيئة أو شركة قامت بعمليات تجارية أو كانت طرف فيها، حيث يمكن لأعوان مصالح الإدارة الجبائية الحصول على كافة المعلومات والوثائق بغرض تأسيس ومراقبة الوعاء الضريبي، ومنه الوقوف على عمليات الاحتيال الجبائي¹.

2- الإجراءات والشروط الخاصة بممارسة حق الإطلاع:

من أجل ممارسة حق الاطلاع، وضع المشرع الجبائي قواعد خاصة قصد تحقيق الفعالية والغاية المرجوة من هذا الإجراء، حيث تم وضع إجراءات تتعلق بممارسة هذا الحق، بالإضافة إلى شروط شكلية خاصة بممارسته، والآجال المطلوبة قانونا للاحتفاظ بالوثائق المتعلقة بممارسة هذا الحق²، وذلك على النحو التالي:

أ- إجراءات القيام بحق الإطلاع:

إن الأحكام والإجراءات الخاصة بممارسة هذا الحق تتعلق أساسا بطبيعة أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين قانونا لممارسة هذا الإجراء، ويستخلص من نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية³، إن المشرع الضريبي منح لجميع أعوان الإدارة الجبائية ممارسة هذا الحق، دون تحديد درجة معينة من الرتبة أو شرطا خاصا لذلك، غير أنه من الجانب العملي فإن هؤلاء الأعوان يمارسون هذا الإجراء اعتمادا على معيار الاختصاص الإقليمي لهم وهو مصلحة الضرائب التابعين لها⁴.

¹ - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 179

² - المرجع نفسه، ص 180.

³ - أنظر المادة 45 من ق.ا.ج. المرجع السابق.

⁴ - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 180.

ب- الشروط الشكلية الخاصة بإجراء الحق في الإطلاع:

يمارس هذا الحق من طرف الإدارة الجبائية في ساعات العمل العادية فقط دون أيام العطل إضافة إلى أنه لا يتطلب الإخطار المسبق الأشخاص المعنية بعملية الإطلاع، باستثناء مسألة الإخطار التلقائي بالمعلومة الجبائية الذي تمارسه الهيئات والجهات القضائية، وكذا مصالح الضمان الاجتماعي ما عدا هذا فان الإدارة الجبائية هي التي تمارس هذا الحق¹.

ج- الآجال المتعلقة بحفظ الوثائق:

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية الجزائري²، نجد أنه ينص على أنه يجب الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات وكذا الوثائق الثبوتية المنصوص عليها في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري³.

3- العقوبات المقررة في حالة عدم الالتزام بحق الإطلاع:

وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، نجد أن الفقرة الأخيرة من المادة 46 تنص على موضوع المسؤولية الإدارية، حيث يتحمل المسؤول الإداري بصفة شخصية تبعات عدم تطبيق أو عرقلة حق الإطلاع المخول لأعوان الإدارة الجبائية، مع الإشارة أنه قبل تطبيق أي عقوبة في هذا الشأن ألزم القانون الإدارة الجبائية بتحرير محضر وفقا للإجراءات المنصوص عليها قانونا⁴.

¹ - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 181.

² - نصت المادة 64 من ق إ ج، لسنة 2021، المعدل والمتمم على ما يلي: " يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لا سيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقق، لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية."

³ - حاج مختار بوداعة، المرجع السابق، ص 181.

⁴ - العبد صالح، المرجع السابق، ص ص 77 - 78.

ثالثا: آلية التحقيقات الجبائية:

من أجل الكشف عن حالات الغش الضريبي والأعمال التدليسية، منح المشرع الضريبي للإدارة الجبائية مجموعة من الآليات والإجراءات بهدف التحقق من مصداقية وصحة التصريحات من طرف المكلفين، وذلك عن طريق التحقيق الجبائي أو ما يسمى بالفحص الضريبي، الذي يتم على مستوى المديرية الولائية للضرائب، وبالتحديد في المديرية الفرعية للرقابة الجبائية¹، حيث يتم هذا التحقيق من خلال ثلاثة مراحل، ففي المرحلة الأولى يكون التحقيق في المحاسبة، وفي المرحلة الثانية يكون التحقيق مصوب في المحاسبة، بالإضافة إلى المرحلة الثالثة أين يكون التحقيق فيها معمق في مجمل الوضعية الجبائية²، وسيتم التطرق إلى هذه الآليات من خلال النقاط التالية:

1- التحقيق في المحاسبة:

ويقصد به: "مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"³، وللإشارة، فإن التحقيق في المحاسبة يكون بعين المكان، ويمر بعدة مراحل التي يتعين مراعاتها ويمكن تلخيصها فيما يلي:

أ- مرحلة التحضير للتحقيق:

في هذه المرحلة يتم إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، قبل الشروع في إجراء التحقيق في المحاسبة

¹ - لمين لعريط، المرجع السابق، ص 322.

² - نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 273.

³ - صالح العبد، المرجع السابق، ص 40.

وذلك عن طريق إشعار بالتحقيق مقابل المصادقة على الاستلام وفقا للإجراءات المتعلقة بالمراسلات الموصي عليها¹.

ب- مدة إجراء التحقيق:

بالنسبة للمدة المحددة للتحقيق بعين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية، لا يمكن أن تتجاوز أكثر من ثلاثة (03) أشهر وإلا كان الإجراء باطلا، على أن يمدد هذا الآجال إلى ستة (06) أشهر، وفي جميع الأحوال الأخرى يجب ألا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة (09) أشهر²، وفي هذا المجال نص المشرع الجزائري على عدة قواعد وإجراءات تضبط سير عملية التحقيق، وذلك وفقا للمادة 20 الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية، التي عدلت بموجب المادة 50 من قانون المالية الجزائري لسنة 2021³.

ج- إجراء التحقيق المحاسبي:

في هذه المرحلة، ينتقل أعوان الإدارة الجبائية المحققين الذين لهم رتبة مفتش على الأقل إلى عين المكان لمباشرة المهام، انطلاقا من فحص الوثائق والمستندات المحاسبية وجمع كل المعلومات حول النشاط محل التحقيق لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها⁴.

د- نتائج التحقيق المحاسبي:

عند انتهاء التحقيق في المحاسبة للفترة المحددة، لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة تحقيق جديد للتقييدات الحسابية للفترة التي شملها التحقيق، باستثناء في الحالات التي يكون المكلف قد استعمل فيها

¹ - نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 274.

² - المرجع نفسه، ص 274.

³ - أنظر المادة 20: من ق إ ج، المعدلة بموجب المادة 50 من ق م لسنة 2021.

⁴ - فاطمة طاهر شاوش، المرجع السابق، ص 288.

الطرق الاحتمالية أو التدليسية خلال فترة التحقيق السابق، وعند الانتهاء من التحقيق والوصول إلى النتائج يبلغ المكلف، ومنه تنتهي مهام العون المحقق¹.

2- التحقيق المصوب في المحاسبة:

هذا النوع من التحقيق لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات، إلا من الشمولية حيث يقتصر على فحص الوثائق والمستندات لفترة معينة، وذلك طبق للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري على أن: " يعتبر تحقيا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة غير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية"².

3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

يقصد بهذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... الخ)"³، وعلى هذا الأساس يمكن للإدارة الجبائية مباشرة هذا التحقيق للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان لهم موطن جبائي داخل الجزائر أم لا في حالة وجود لديهم التزامات ضريبية بمفهوم الفقرة الأولى من نص المادة 21 من ق.ا.ج⁴.

¹ - نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 275.

² - أميرة بوباظة، المرجع السابق، ص 56.

³ - العيد صالح، المرجع السابق، ص 49.

⁴ - نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 276.

رابعاً: آلية المعاينة:

يمكن إجراء هذه الآلية والتي يطلق عليها بالمعاينة الإجرائية، عندما يتبين بان هناك قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، حيث لا تتم هذه المعاينة إلا بعد ترخيص مسبق بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، ولا تتم هذه المعاينة إلا لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل على أن يكون التدخل فجائياً قصد الحصول على العناصر المادية المستعملة للتملص من أداء الضريبة والتأكيد الفعلي لأعمال الغش الضريبي، كما أن هذه المعاينة لا تتم إلا وفقاً للإجراءات المحددة قانوناً من حيث التوقيت وحضور الأطراف المعنية بالمعاينة¹.

الفرع الثاني: الوقاية من خلال فرض التزامات على المكلف بالضريبة

المكلف بالضريبة بصفته تاجراً، فانه باحترامه للالتزامات التجارية والجبائية المفروضة عليه يكون قد تفادى عملية الرقابة الجبائية التي تمارسها الإدارة الجبائية، لذلك فرض المشرع الضريبي على المكلف ضرورة التقيد بالواجبات تفادياً لأي متابعة، وتتلخص هذه الالتزامات كما يلي²:

أولاً: الإلتزامات المحاسبية "التجارية":

هذه الإلتزامات ذات طبيعة تجارية، خاصة فيما يتعلق بمسك الدفاتر التجارية اليومية، ودفاتر الجرد المنصوص عليها وفقاً للمواد 09 و 10 من القانون التجاري الجزائري³، حيث أن عملية تقديم تلك الدفاتر عند كل طلب من طرف مصالح الإدارة الجبائية إلزامية، وان كل مخالفة لذلك يكون بمثابة سبب كافي لإلغاء المحاسبة، ومتابعة المكلف، ومنه توقيع العقوبات المحددة قانوناً⁴.

¹ - ملين لعريط، المرجع السابق، ص 323.

² - المرجع نفسه، ص 323.

³ - الأمر رقم: 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري، المعدل والمتمم.

⁴ - ملين لعريط، المرجع السابق، ص 323.

ثانيا: الإلتزامات الجبائية:

هذه الإلتزامات تتمثل خصوصا في تقديم التصريحات الجبائية أمام مصالح الإدارة الجبائية وفقا للإجراءات والشروط المحددة قانونا، والمقصود بالإقرار أو التصريح الجبائي، تلك التصريحات التي يدلي بها المكلف أمام مصالح الإدارة الجبائية، ومن خلالها يتم تحديد أساس الضريبة الواجبة الدفع¹.

المبحث الثاني: الإجراءات الجبائية ذات الطابع المالي والجزائي للغش الضريبي

إضافة إلى الإجراءات الوقائية السالفة الذكر، إعتد المشرع الضريبي كذلك على آليات عقابية من خلالها فرض جملة من الجزاءات المختلفة ضد المتحايلين على الإدارة الجبائية وذلك نظرا للتزايد الملحوظ لظاهرة الغش الضريبي، وهو الأمر الذي جعل الدولة تتصدى لذلك من خلال عدة آليات علاجية، الهدف منها الحفاظ على أهم مصدر تمويلي للخزينة العامة، وضمان التقدير الدقيق لوعاء الضريبة، وعلى هذا الأساس تلجأ إلى توقيع العقوبات المقررة، والتي تختلف بدورها إلى عقوبات جبائية ذات طابع مالي (المطلب الأول)، و عقوبات أخرى ذات طابع جزائي (المطلب الثاني)، يمكن تلخيصها على النحو التالي²:

المطلب الأول: العقوبات الجبائية ذات الطابع المالي

أهم ما يميز هذه العقوبات، أنها عقوبات مالية بالدرجة الأولى، وتندرج ضمن العقوبات الجبائية (الفرع الأول)، وقد تكون عقوبات ذات طابع مهني (الفرع الثاني)، وسيتم التطرق إليها كما يلي:

الفرع الأول: العقوبات الجبائية

هذه العقوبات الجبائية تجدد سنده في القوانين الضريبية، وتختلف هذه العقوبات من نص لآخر لكنها

¹ - لمين لعريط، المرجع السابق، ص 324.

² - المرجع نفسه، ص 325.

تتفق جميعها على فرض الجزاءات¹، حيث تتمثل في الغرامات الجبائية (أولا)، المصادرة (ثانيا) والزيادة في الضريبة (ثالثا)، وسيتم التطرق إليها بإيجاز كالاتي:

أولا: الغرامات الجبائية:

وهي عبارة عن مبالغ مالية ذات قيمة ثابتة، يتحدد مقدارها صراحة بنص القانون²، وذلك بالنظر إلى المخالفة المرتكبة، بمعنى أن " الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"³.

كذلك هي عبارة عن عقوبات أو جزاءات، تفرضها الدولة باستعمال أجهزتها بحكم ما لها من سيادة وسلطة على المكلف المحتمل ضريبيا، حيث تتراوح في مجمل العقوبة وفقا للتشريع الجبائي الجزائري من ألف (1.000) دينار جزائري إلى مائتين ألف (200.000) دينار جزائري، وذلك حسب نوع المخالفة وحسب القانون الخاضعة له، ويمكن ذكر البعض منها كالاتي⁴:

- عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (الأمر رقم: 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم): يعاقب بغرامة جبائية بقيمة 30.000 دج، لكل من لم يقدم تصريحاً بالوجود، المشار إليه في هذا القانون، وبغرامة من مالية من 10.000 دج إلى 30.000 دج، عند عرقلة مهام الأعوان المؤهلين للقيام بمعاينة مخالفات التشريع الضريبي⁵.

- عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال (الأمر رقم: 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن لقانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم): يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500

¹ - سمية صلعة، وهيبة بوخدوني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، جامعة البلدة 2، الجزائر، 2020، ص 75.

² - ملين لعريط، المرجع السابق، ص 327.

³ - نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 277.

⁴ - سمية صلعة، وهيبة بوخدوني، المرجع السابق، ص 75.

⁵ - أنظر المادة 194 الفقرة الأولى، والمادة 304 من: ق ض م ر م، لسنة 2021، المعدل والمتمم.

دج إلى 2.500 دج، على كل المخالفات المتعلقة بالأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية بالرسم على القيمة المضافة، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في هذا القانون فيما يتعلق باستعمال الطرق التدليسية، فانه يحدد مبلغ الغرامة ب 1.000 دج إلى 5.000 دج¹.

- **عقوبات قانون الطابع لسنة 2021** (الأمر رقم: 76-103، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم): يعاقب في حالة التملص من الرسوم بغرامة تساوي خمسة (05) مرات الرسوم قيمة هذه الرسوم، دون أن تقل عن 2.000 دج².

- **عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة** (الأمر رقم: 76-104، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم): يعاقب بغرامة جبائية من 5.000 دج إلى 25.000 دج، على كل المخالفات المتعلقة بالأحكام القانونية والتنظيمية للضرائب غير المباشرة³.

- **عقوبات قانون التسجيل لسنة 2021** (الأمر رقم: 76-105، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم): يعاقب في حالة التملص من رسوم التسجيل بغرامة جبائية تساوي أربعة (04) أضعاف قيمة هذه الرسوم، من دون أن تقل عن 5.000 دج⁴.

- **عقوبات قانون الإجراءات الجبائية** (القانون رقم: 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن لقانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم): تكون العقوبة بغرامة من 5.000 دج إلى 50.000 دج، في حالة رفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات⁵.

¹ - أنظر المادة 114 من ق.ر.ر.أ، لسنة 2021، المعدل والمتمم.

² - أنظر المادة 35 الفقرة الثانية من ق.ط، لسنة 2021، المعدل والمتمم.

³ - أنظر المادة 523 من ق.ض.غ.م، لسنة 2021، المعدل والمتمم.

⁴ - أنظر المادة 120 الفقرة الثانية من ق.ت، لسنة 2021، المعدل والمتمم.

⁵ - أنظر المادة 62 من ق.إ.ج، لسنة 2021، المعدل والمتمم.

ثانيا: المصادرة:

المشروع الجبائي الجزائري تطرق للمصادرة من خلال قانون الضرائب غير المباشرة¹، حيث أشار من خلال نص المادة 525 للمخالفات التي يتم قمعها وفقا للشروط المشار إليها في هذا القانون على أن يؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة كل الأشياء وكذا الوسائل والآلات المستعملة في التزوير وبالتالي فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تمليك الدولة للأشياء أو المبالغ لها صلة بالجريمة².

ثالثا: الزيادة في الضريبة:

يقصد بالزيادة في الضريبة، فرض زيادات مالية بنسب مختلفة، تختلف حسب درجة المخالفة المرتكبة من طرف المكلف ونوع الضريبة³، لذلك فهي تفرض على المكلف بسبب عدم إحترامه للالتزامات المتعلقة بالتصريحات الجبائية، أو في حالات الغش والإحتيال، لذلك فهي مقررة في حالات معينة، يمكن ذكرها كما يلي⁴:

1- التأخر في تقديم التصريح:

فرض المشروع الضريبي الجزائري في حالة التأخر في تقديم التصريحات من طرف المكلف، فبالنسبة للضرائب المباشرة مثلا فرضت زيادة قدرها 25%.

2- النقص في القيام بأعمال الغش:

وهي أكثر الحالات إستعمالا من طرف المكلفين المرتكبين للغش الضريبي، وفي هذه الحالات نصت

¹ - الأمر رقم: 76-104، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن ق.ض.غ.م، المعدل والمتمم.

² - نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 280.

³ - لمين لعريط، المرجع السابق، ص 326.

⁴ - سمية صلعة، وهيبة بوخدوني، المرجع السابق، ص 76.

المادة 193 الفقرة الأولى والثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹، لسنة 2021 على حالات التصريح بدخل أو ربح ناقص أو غير صحيح تفرض زيادات بنسبة:

- 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 ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

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

- 100% عند عدم دفع أي حق، وتطبق كذلك هذه النسبة عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب دفعها عن طريق الاقتطاع من المصدر².

الفرع الثاني: العقوبات ذات الطابع المهني

هذه العقوبات، تمس بالدرجة الأولى نشاط ومهنة المكلف بالضريبة، والهدف من ذلك هو ردع المكلف المرتكب لأعمال الغش الضريبي، وتتمثل أيضا في الغلق المؤقت لمقر النشاط (أولا)، التسجيل في البطاقة المعلوماتية لمرتكبي الغش (ثانيا)، سحب التوطين المصرفي للمستوردين (ثالثا)، والإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية (رابعا)³.

أولا: الغلق المؤقت لمقر النشاط:

هذه العقوبة يقصد بها وفقا لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري، الغلق المؤقت لمقر النشاط المهني للمكلف لمدة لا تتجاوز ستة (06) أشهر بناء على قرار المدير الولائي للضرائب⁴، لذلك فهي عبارة

¹ - الأمر رقم: 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن ق.ض.م.ر.م، المعدل والمتمم

² - لمين لعريط، المرجع السابق، ص327.

³ - المرجع نفسه، ص325.

⁴ - المرجع نفسه، ص325.

عن " عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد إستيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت وما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه"¹.

ثانيا: التسجيل في البطاقة المعلوماتية لمرتكي الغش:

من أجل متابعة وضعية المكلفين المتهربين والمخالفين للتشريع الضريبي، قام المشرع بوضع بطاقة معلوماتية وطنية، حيث تقوم المصالح المعنية بتبليغ هؤلاء المكلفين الذين تم تسجيلهم من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العامة، مع الإشارة أنه في حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلفين تقديم طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقة، وذلك بعد مرور سنتين (02) من تسوية الوضعية².

ويترتب على التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكي الغش الضريبي بموجب القانون رقم: 20-16³ وبالتحديد في المادة 29 منه والتي نصت على عدة التدابير منها، الإستبعاد من المناقصة في الصفقات العمومية، ومن عمليات التجارة الخارجية، كما يتم الإستبعاد من الإستفادة من الامتيازات الجبائية والجمركية المرتبطة بترقية الاستثمار، وكذلك من التسهيلات الممنوحة من الإدارة الجبائية والجمركية والإدارة المكلفة بالتجارة.

ثالثا: سحب التوطين المصرفي للمستوردين:

التوطين المصرفي، عبارة عن رخصة تسلم للمكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد تسلم لهم من طرف البنوك الوطنية التي يتعاملون معها، ومن أجل محاربة ظاهرة الغش الضريبي، فانه في حالة وجود مستوردين متحايلين ولم يتم متابعتهم من طرف الإدارة الجبائية بسبب تقديم عناوين غير صحيحة أو خاطئة مثلا بهدف التملص من دفع المستحقات الضريبية، ففي هذه الحالة تقوم البنوك

¹ - نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 280

² - المرجع نفسه، ص 281.

³ - المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر.ج.ج، ع: 83، ص 33.

بسحب التوطين المصرفي لهؤلاء بناء على طلب الإدارة الجبائية، وذلك إلى غاية تسوية الوضعية الجبائية الخاصة بهم¹، وفي نفس المجال كذلك وحرصا من المشرع الضريبي الجزائري لمكافحة الغش الضريبي، فقد جاء بموجب المادة 02 من القانون رقم 20-2016²، ليفرض رسم خاص للتوطين البنكي عن كل طلب يتعلق بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعمليات الاستيراد.

رابعا: الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية:

المشرع الضريبي من أجل ردع المكلفين المتحايلين على الإدارة الجبائية، أورد الحالات التي يتم فيها الإقصاء المؤقت أو النهائي من المشاركة في الصفقات العمومية، وقد نصت على ذلك المادة 75 من قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام³، ومن بين هذه حالات:

- "الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية،
- الذين لا يستوفون الإيداع القانوني لحسابات شركاتهم،
- الذين قاموا بتصريح كاذب،
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة، (...)"⁴.

¹ - لمين لعريط، المرجع السابق ص 326.

² - نصت على: " يؤسس رسم خاص للتوطين البنكي يطبق على عمليات استيراد السلع والخدمات. يسدد الرسم بمعدل 0.5 %، من مبلغ عملية الاستيراد، لكل طلب لفتح ملف التوطين لعملية استيراد السلع او البضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها، وبمعدل 1 % بالنسبة لعمليات الاستيراد المنجزة في إطار دون ان يقل مبلغ الرسم عن 20.000 دينار (...)."

³ - المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.

⁴ - أنظر المادة 75 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المرجع السابق.

المطلب الثاني: العقوبات ذات الطابع الجزائي

يتم توقيع هذا النوع من العقوبات من طرف الجهات القضائية المختصة، بعد أن يتم تحريك الدعوى العمومية، عن طريق رفع شكوى أمام القضاء من طرف الإدارة الجبائية الممثلة في شخصها المدير الولائي للضرائب ضد مرتكبي الغش الضريبي¹، وتنقسم هذه العقوبات المطبقة على الغش الضريبي إلى عقوبات أصلية (الفرع الأول) وأخرى عقوبات تكميلية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العقوبات الأصلية

تتفق مختلف القوانين الجبائية الجزائرية صراحة على أن هذه العقوبات تتمثل في الحبس والغرامة وتختلف من حيث مقدارها حسب نوع المخالفة والقانون الخاضعة له، ومن بين هذه العقوبات ما ورد ضمن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المعدل والمتمم)²، التي نصت 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 تصفيته، كلياً أو جزئياً، حيث تتراوح مدة الحبس من شهرين إلى 10 سنوات في حين الغرامة الجزائرية من 50.000 دج إلى 10.000.000 دج وذلك حسب قيمة الحقوق المتملص منها، وذلك على النحو التالي:

- عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، يعاقب بغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج.

- عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 100.000 دج، يعاقب بالحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين.

¹ - لمين لعريط، المرجع السابق، ص 328.

² - المرجع نفسه، ص 328.

-عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج يعاقب بالحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

- عندما يفوق الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج، ولا يتجاوز 10.000.000 دج يعاقب بالحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

- عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج، يعاقب بالحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين¹.

أما بالنسبة للشركاء، فإنه تطبق نفس العقوبات المطبقة على مرتكبيها، وفي حالة العود في أجل 05 سنوات، فقد أجمعت مختلف النصوص الجبائية على مضاعفة جميع العقوبات، سواء كانت جبائية أو جزائية².

الفرع الثاني: العقوبات التكميلية

بالإضافة إلى العقوبات الأصلية، نصت مختلف القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية وقد تناولها المشرع الضريبي الجزائري، لاسيما من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الفقرة الثالثة من المادة 306³ منه، وفي المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة⁴، وفي نص المادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال⁵، حيث تتضمن هذه العقوبات منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم

¹ انظر المادة 303 من ق ض م ر م، لسنة 2021، المعدل والمتمم.

² لمين لعريط، المرجع السابق، ص 328-329.

³ أنظر المادة 306 الفقرة 02 من ق ض م ر م لسنة 2021، المعدل والمتمم.

⁴ أنظر المادة 544 من ق ض غ م لسنة 2021، المعدل والمتمم.

⁵ أنظر المادة 128 من ق ر ع ر أ لسنة 2021، المعدل والمتمم.

بجريمة الغش الضريبي من ممارسة المهنة في حالة العود، وقد يصل إلى غلق المؤسسة وأحيانا إلى حل الشخص الاعتباري، بالإضافة إلى تحديد الإقامة ، أو الحرمان من مباشرة بعض الحقوق والمصادرة الجزئية للأموال، كما يمكن للمحكمة بالإضافة إلى ذلك نشر وتعليق الحكم، لذلك فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق فرضها المشرع في حالة الخروج عن الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب وذلك حماية منه للخزينة العامة وللإقتصاد الوطني من الممارسات التدليسية التي تهدف إلى الغش الضريبي¹.

¹ - نجوى سديرة، المرجع السابق، ص 283.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى الإجراءات المتبعة لمكافحة الغش الضريبي في التشريع الجزائري حيث تبين أن التدابير الوقائية المتبعة بالإعتماد على إصلاح النظام الإداري الجبائي المصحوب بالإصلاحات الضريبية مع كل سنة مالية، تعتبر من ضمن الأساليب الفعالة لمعالجة الغش الضريبي وذلك لإحتوائها على مجموعة من الحلول التي تساعد على التقليل من هذه الظاهرة، وعلى هذا الأساس تسعى الدولة الجزائرية للحد من هذه الظاهرة عن طريق تفعيل التشريع الجبائي بمختلف الوسائل، وفرض سلطتها الرقابية بإستخدام مختلف أجهزتها من خلال المعاينة والرقابة من صحة المعلومات التي يدلي بها المكلف، عن طريق التحقيقات المحاسبية بمختلف أنواعها، إضافة إلى الوسائل الأخرى المخولة للإدارة الجبائية في هذا المجال.

غير أنه في الحالات التي تكون فيها تجاوزات من المكلف والتي تحول دون تحصيل الأداءات الضريبية فإن المشرع الضريبي تدخل عن طريق متابعة المكلفين المحتالين من خلال فرض عقوبات تضمنتها مختلف القوانين الضريبية للنظام الجبائي الجزائري، منها العقوبات المالية والجزائية، إضافة إلى العقوبات التكميلية.

خاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، وجدنا أن الدور الأساسي الذي تؤديه الضريبة بإعتبارها المورد الهام للخزينة العمومية، له تأثير كبير على تحقيق الإستراتيجية التنموية، والتنمية المستدامة في الدولة، كما تبين بأنها الوسيلة الأنجع لتحقيق العدالة الاجتماعية داخل المجتمع الواحد، وأن إلزامية فرضها وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى إنتهاج أساليب وطرق سواء كانت إحتيالية أو تدليسية مما ينتج عنه ما يسمى بالغش الضريبي، وبالتالي التملص من أداء المستحقات الضريبية الواجبة الدفع، هذا الأمر إستدعى إلى معرفة أسباب إنتشار هذه الظاهرة الخطيرة، خاصة وأن عملية مكافحتها تتطلب تظاهر كامل الجهود نظرا لخطورة الظاهرة وتعدد أشكالها وصورها، وإحتواء ظاهرة الغش الضريبي على آثار تنعكس سلبا على تنمية الإقتصاد الوطني للدولة وحرمان الخزينة العامة من أهم مورد مالي، فإن المشرع الجزائري عمل على التقليل من حدة إنتشار هذه الظاهرة عن طريق إتباع عدة آليات، من خلال الإجراءات الوقائية لمنع أسباب ظاهرة الغش الضريبي، كإعتماد الإدارة الضريبية على الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها بالإضافة إلى إجراءات أخرى وهي علاجية عن طريق فرض عقوبات مالية أو جزائية، إضافة الى العقوبات التكميلية.

- نتائج الدراسة:

تتلخص النتائج التي توصلنا إليها من خلال دراسة الموضوع فيما يلي:

- إن الغش الضريبي ظاهرة عالمية تتعدى الحد الإقليمي للدولة، وللتقليل من حدتها لا بد من تظافر جهود التعاون الدولي.

- التملص من دفع الضريبة، هو تجنب غير مشروع يتضمن مخالفة القوانين الضريبية، ويؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من القيام بدورها التمويلي للنشاطات الإقتصادية في الدولة.

- إرتفاع ظاهرة الغش الضريبي يرجع إلى عدة عوامل وأسباب، منها إستغلال المكلف للشغرات المتعددة في النظام الجبائي، بالإضافة إلى الأسباب المالية والاجتماعية للمكلف.
 - تعددت الوسائل والآليات المتعلقة بمكافحة ظاهرة الغش الضريبي، وهذا ما أدى إلى التقليل منها.
 - تم تدعيم الإجراءات الوقائية لمكافحة الغش الضريبي، بوسائل عقابية تتراوح بين الغرامة المالية والعقوبات الجزائية تصل إلى الحبس.
 - تبقى الرقابة الجبائية سواء كانت بسيطة أو معمقة، من أهم الآليات الأساسية التي تستعملها الإدارة الجبائية لمكافحة الغش الضريبي.
 - هناك نقص في عدد أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين للقيام بعمليات الرقابة والتحقيق، مقارنة مع عدد المكلفين المتزايد.
 - الإعتماد على التحقيقات المحاسبية لنشاط المكلف، ومتابعته بجزاءات مختلفة في حالة ثبوت الممارسات التدليسية عند دفع الضريبة.
 - عدم ثبات القوانين الضريبية المختلفة، وذلك من خلال التعديلات المتكررة والسنوية.
- الإقتراحات:**
- من خلال هذه النتائج، يمكن أن نقدم بعض الإقتراحات، قد تساهم في التقليل من الغش الضريبي وتتلخص كالاتي:
 - العمل على إعداد برامج وطنية لمكافحة تفشي ظاهرة الرشوة في أوساط الإدارة الضريبية.
 - نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بوجوب أداء المستحقات الضريبية.
 - جعل القوانين الضريبية ثابتة وخالية من كل تعقيد.

-
- العمل على رفع الكفاءة المهنية لأعوان الإدارة الضريبية وذلك عن طريق التكوين المتخصص.
 - تقرير مكافئات تحفيزية لأعوان الرقابة الجبائية في حال الكشف عن جرائم الغش الضريبي.
 - تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف.
 - تحسين أداء الرقابة الجبائية من خلال تطوير المبادئ والمعايير المعتمدة في عملية الرقابة.
 - الإعتماد على التكنولوجيا الحديثة في عمليات الرقابة وبالتحديد عند ممارسة حق الإطلاع، عن طريق رقمنة الإدارة الجبائية.
 - تدعيم الإدارة الجبائية بكافة الوسائل المادية والبشرية مع ضمان الرقابة الجبائية من طرف الكفاءات المتخصصة في ميدان المحاسبة والقانون، عن طريق التكوين والتدريب المتخصص المستمر.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أ- المصادر:

1- النصوص القانونية:

- الدساتير

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2020، الصادر بالمرسوم الرئاسي رقم: 20-442 المؤرخ في: 2020/12/30، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري لعام 2020، المصادق عليه في الاستفتاء المؤرخ في: 2020/11/01، الجريدة الرسمية عدد: 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020.

2- النصوص التشريعية:

- الأوامر:

- الأمر رقم: 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021.

- الأمر رقم: 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن لقانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021.

- الأمر رقم: 76-103، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم: 76-104، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021.

- الأمر رقم: 76-105، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم: 75-59، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري الجزائري، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 15-20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015.

- الامر رقم: 66-156 المؤرخ في 08 جويلية 1966، المتضمن قانون العقوبات الجزائري، المعدل والمتمم.

- القوانين:

- القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021.
- القانون رقم: 01-21، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن لقانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم: 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020، يتضمن قانون المالية اسنة 2021.

3- النصوص التنظيمية:

- المرسوم الرئاسي رقم: 20-442 مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء 01 نوفمبر 2020 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 82 لسنة 2020.

- المرسوم الرئاسي رقم 15-247، المؤرخ في 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.

- المرسوم التنفيذي رقم: 17-91-60، المتضمن إنشاء المديرية الجهوية للضرائب، المعدل والمتمم.

- المرسوم التنفيذي رقم: 17-146، المؤرخ في 20 أبريل 2017، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم: 06-327 المؤرخ في: 18 سبتمبر 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج.ر العدد: 26 لسنة 2017، المعدل والمتمم.

- المرسوم التنفيذي رقم: 91-60، المؤرخ في 23 فيفري 1991، المتضمن إنشاء المديرية الجهوية للضرائب، المعدل والمتمم.

ب- المراجع:

1- المؤلفات (الكتب)

- بعلي محمد الصغير، أبو العلاء يسري، المالية العامة، دون طبعة، دار العلوم للنشر والتوزيع الحجار، عنابة، 2003.
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، طبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2010.
- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، طبعة 1، الديوان الوطني للأشغال التربوية 2002.
- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، طبعة 7، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2016.
- محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 3، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع بوزريعة الجزائر، د. س. ط.
- _____، المدخل إلى الجباية والضرائب، سلسلة الجباية، د طبعة، دار النشر ITCIS، الجزائر 2010.
- _____، اقتصاديات المالية العامة، طبعة 6، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2015.
- صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر الجزائر، 2011.
- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، طبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2016.
- زغدود علي، المالية العامة، طبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د. س. ط.

2- المقالات

- أميرة بوباطة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي والحد منها- دراسة حالة تحقيق في ملف جبائي لمديرية الضرائب لولاية تسمسليت للفترة 2014/2011، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 03، العدد 01، س 2021.
- بغني شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها- جريمة الغش الضريبي نموذجاً- مجلة البحوث القانونية والسياسية، المجلد 02، العدد 13، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، 2019.
- سمية صلعة، وهيبة بوخدوني، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2020 ص 75.
- صلعة سمية، بوخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد: 1، 2020، المركز الجامعي نور البشير البيض، الجزائر، جامعة البليدة 2 لونييسي علي، الجزائر.
- طاهر شاوش فاطمة، الغش الضريبي، مجلة دراسات وأبحاث، مجلد 11، عدد 4، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2019.
- لشلح صافية، تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2، العدد 2، المركز الجامعي آفلو - الجزائر، ديسمبر 2018.
- لعريط لمين، السياسة التشريعية لمكافحة الغش الضريبي في الجزائر بين الوقاية والعقاب، حوليات جامعة الجزائر 1، المجلد 34، العدد 05، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2020.
- المجموعة المتحدة للقانون نجاد البرعي وشركائه، جريمة التهرب من أداء الضريبة، في ضوء آراء الفقه واحكام القضاء، سلسلة الأوراق القانونية (2)، القاهرة - مصر، د. س. ط.

- نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية جامعة عباس لغرور- خنشلة، العدد 11، 2019، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس الجزائر.

3- الرسائل والمذكرات

* أطروحات دكتوراه

- بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، تخصص قانون عام، فرع القانون الجزائري الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية (19 مارس 1962)، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2019/2018.

- جمام محمد، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: علوم اقتصادية، جامعة محمود منتوري قسنطينة- 2010-2009.

* مذكرة ماجستير

- أوهيبي بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، كلية الحقوق والعلوم القانونية، جامعة الجزائر، 2003/2002.

- بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.

- زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2012.

* مذكرات ماستر

- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق العلوم السياسية، قسم الحقوق جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015/2014.

4- المداخلات العلمية

- بلواضح الجيلالي، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى دولي حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلومها لتسيير، مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، يومي 15-16 نوفمبر 2011.

- شلالى عبد القادر، منال عمارة، محمد هاني، مداخلة بعنوان: أثر الإصلاحات الضريبية على النظام الجبائي الجزائري، ملتقى وطني حول: مساهمة النظام الجبائي الجزائري في تنويع الاقتصاد الوطني خارج المحروقات، يومي 18-19 أبريل 2018، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد اولحاج، البويرة، الجزائر، بالاشتراك مع جمعية التسويق، فرع البويرة.

5- المواقع الالكترونية

- المديرية العامة للضرائب -الجزائر- إعلان بتاريخ 2020/07/29 عن: التدابير الجبائية لدعم المؤسسات المتضررة ماليا من الأزمة الصحية كوفيد -19 متاح على الرابط التالي:

<http://www.radioalgerie.dz./news/ar/article/20200729/196967.ht ml.->

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- باللغة الفرنسية:

LES CODES :

- LOI N° 2018-898 du 23 Octobre 2018, Portant le code général des impôts, JORF, France.

- LES LIVRES :

-Dictionnaire Larousse Français.

- LES SITES WEB :

- STEPHANE BABONNEAU, **La défense en matière de fraude fiscale.**
Disponible sur : www.sba-avocat-penalise-fraude-fiscale.html.

2- باللغة الإنجليزية:

- WEBSITES :

- Mclure Charles & Al, Taxation, encyclopedia Britannica:
www.britannica.com/topic/taxation

- Official website of United States IRS, <https://www.irs.gov/part25/im 25-001-001>.

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الشكر.
	الإهداء.
	قائمة المختصرات.
أ-ث	مقدمة.
11	الفصل الأول: الأحكام العامة لمكافحة الغش الضريبي.
12	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة والغش الضريبي.
12	المطلب الأول: مفهوم الضريبة.
12	الفرع الأول: تعريف الضريبة.
14	الفرع الثاني: خصائص الضريبة.
14	أولاً: الضريبة ذات شكل نقدي.
14	ثانياً: الطابع الإجباري والنهائي للضريبة.
14	ثالثاً: دون مقابل.
15	رابعاً: تحقيق النفع العام.
15	الفرع الثالث: أهداف الضريبة.
15	أولاً: هدف مالي عام.
15	ثانياً: الهدف الاجتماعي.
16	ثالثاً: الهدف الاقتصادي.
16	1- تحقيق النمو الاقتصادي.
16	2- تحقيق الاستقرار الاقتصادي.
17	الفرع الرابع: التكييف القانوني للضريبة.
17	أولاً: النظرية التعاقدية للضريبة.
17	ثانياً: نظرية التضامن الاجتماعي.

18	الفرع الخامس: التخلص من عبئ الضريبة.
18	أولاً: التهرب الضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي "التجنب الضريبي".
19	ثانياً: التهرب الضريبي بانتهاك القانون الضريبي "الغش الضريبي".
20	المطلب الثاني: مفهوم الغش الضريبي.
20	الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي.
21	أولاً: في الفقه الغربي.
21	ثانياً: في الفقه العربي.
23	ثالثاً: التعريف التشريعي.
23	1- المشرع الفرنسي.
24	2- المشرع الأمريكي.
24	3- المشرع الجزائري.
25	أ- العنصر المادي.
26	ب- القصد المعنوي.
26	الفرع الثاني: أنواع الغش الضريبي.
27	أولاً: تصنيف الغش الضريبي من حيث طبيعته.
27	1- الغش الضريبي البسيط "العادي".
28	2- الغش الضريبي المركب "الموصوف".
29	ثانياً: تصنيف الغش حسب المفهوم القانوني.
29	1- الغش الضريبي حسب المفهوم الضريبي.
30	أ- التجنب الضريبي المقصود.
30	ب- التجنب الضريبي غير المقصود.
31	2- الغش الضريبي بانتهاك القانون الضريبي "الغش الضريبي غير مشروع".
31	ثالثاً: تصنيف الغش الضريبي من حيث الحيز الجغرافي الذي يقع فيه.
32	1- الغش الضريبي الوطني.

32	2- الغش الضريبي الدولي.
33	الفرع الثالث: التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.
34	الفرع الرابع: تجريم الغش الضريبي في النظام الجبائي الجزائري.
36	أولا: أركان الغش الضريبي.
36	1- الركن الشرعي.
38	2- الركن المادي.
39	أ- استعمال الطرق الاحتمالية.
40	ب- التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة.
41	ج- العلاقة السببية بين التملص من أداء الضريبة والطرق الاحتمالية.
41	3- الركن المعنوي.
42	أ- القصد العام.
42	ب- القصد الخاص.
42	ثانيا: صور جريمة الغش الضريبي.
43	1- المحاولة.
43	2- الاشتراك.
44	3- العود.
45	المبحث الثاني: الأسباب والآثار المترتبة عن الغش الضريبي.
45	المطلب الأول: أسباب الغش الضريبي.
45	الفرع الأول: الأسباب الاقتصادية.
45	الفرع الثاني: الأسباب السياسية.
46	الفرع الثالث: أسباب تتعلق بالنظام الضريبي.
46	الفرع الرابع: أسباب تتعلق بالإدارة الضريبية.
47	الفرع الخامس: أسباب تتعلق بالمكلف بالضريبة.
47	المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن الغش الضريبي.

47	الفرع الأول: الآثار الإقتصادية.
48	الفرع الثاني: الآثار المالية.
48	الفرع الثالث: الآثار الإجتماعية.
49	الفرع الرابع: الآثار السياسية.
49	الفرع الخامس: الآثار على فعالية النظام الضريبي.
50	خلاصة الفصل الأول.
52	الفصل الثاني: الإجراءات المتبعة لمكافحة الغش الضريبي في التشريع الجزائري.
53	المبحث الأول: الإجراءات الوقائية لمكافحة الغش الضريبي ..
53	المطلب الأول: الأطر المؤسساتية لمكافحة الغش الضريبي "إصلاح النظام الإداري الجبائي"
53	الفرع الأول: الإدارة الجبائية أداة للوقاية من الغش الضريبي.
53	أولا: الادارة المركزية.
54	ثانيا: المديرية الجهوية للضرائب.
55	1- مكتب التنظيم.
55	2- مكتب الأساليب والإجراءات.
55	3- مكتب تقييم الإحصائيات والدراسات.
55	ثالثا: المديرية الولائية للضرائب.
56	الفرع الثاني: الهياكل المساندة.
56	أولا: مفتشية الضرائب.
57	1- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة.
57	2- المصلحة الجبائية الخاصة بدخل الأشخاص الطبيعية.
57	3- مصلحة الجباية العقارية.
58	4- مصلحة التدخلات.
58	ثانيا: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

58	1- مكتب البحث عن المادة الخاضعة
58	2- مكتب البطاقات.
58	3- مكتب التحقيق والتقييمات.
59	المطلب الثاني: الوقاية من خلال تطبيق الرقابة الجبائية وفرض التزامات على المكلف.
60	الفرع الأول: تفعيل الرقابة الجبائية.
60	أولاً: آلية مراقبة التصريحات.
60	ثانياً: آلية حق الاطلاع.
61	1- الأشخاص الخاضعة لحق الاطلاع.
61	أ- الإدارات والهيئات والمؤسسات العمومية
62	ب- لدى الجهات القضائية.
62	ج- حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية والمؤسسات الخاصة.
63	د- حق الاطلاع لدى الغير.
63	2: الإجراءات والشروط الخاصة بممارسة حق الاطلاع.
63	أ- إجراءات القيام بحق الاطلاع.
64	ب- الشروط الشكلية الخاصة بإجراء الحق في الاطلاع.
64	ج- الآجال المتعلقة بحفظ الوثائق.
64	3- العقوبات المقررة في حالة عدم الالتزام بحق الاطلاع.
65	ثالثاً: آلية التحقيقات الجبائية.
65	1- التحقيق في المحاسبة.
65	أ- مرحلة التحضير للتحقيق.
66	ب- مدة إجراء التحقيق.
66	ج- إجراء التحقيق المحاسبي.
66	د- نتائج التحقيق المحاسبي.
67	2- التحقيق المصوب في المحاسبة.

67	3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
68	رابعا: آلية المعاينة.
68	الفرع الثاني: الوقاية من خلال فرض التزامات على المكلف بالضريبة.
68	أولا: الالتزامات المحاسبية "التجارية".
69	ثانيا: الالتزامات الجبائية.
69	المبحث الثاني: الإجراءات الجبائية ذات الطابع المالي والجزائي للغش الضريبي.
69	المطلب الأول: العقوبات الجبائية ذات الطابع المالي.
69	الفرع الأول: العقوبات الجبائية.
70	أولا: الغرامات الجبائية.
72	ثانيا: المصادرة.
72	ثالثا: الزيادة في الضريبة.
72	1- التأخر في تقديم التصريح.
72	2- النقص في التصريح أو القيام بأعمال الغش.
73	الفرع الثاني: العقوبات ذات الطابع المهني.
73	أولا: الغلق المؤقت لمقر النشاط.
74	ثانيا: التسجيل في البطاقة المعلوماتية لمرتكبي الغش.
74	ثالثا: سحب التوطين المصرفي للمستوردين.
75	رابعا: الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية.
76	المطلب الثاني: العقوبات ذات الطابع الجزائي.
76	الفرع الأول: العقوبات الأصلية.
77	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية.
79	خلاصة الفصل الثاني.
81	خاتمة.
85	قائمة المصادر والمراجع.

93	فهرس المحتويات.
100	ملخص.

تعد الضريبة إحدى الأدوات المالية لاقتطاع جزء من ثروة الأشخاص جبرا، على أن تقوم بتحويله إلى الخزينة العامة للدولة من أجل استخدامه للمنفعة العامة، غير أن التلاعب في أداء الواجبات الضريبية، بالإضافة إلى الممارسات التدليسية الأخرى التي تهدف إلى التملص من أداء الضريبة ترتب عنه إنتشار ظاهرة الغش الضريبي مما أثر سلبا على الإقتصاد الوطني من جوانب متعددة، لذلك تسعى معظم الدول على غرار الجزائر، لوضع نظام جبائي حديث يسمح بتحصيل الاداءات الجبائية ويعمل على مكافحة الغش الضريبي عن طريق وضع آليات وقائية وأخرى رقابية، تسعى من خلالها مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة، وصولا إلى توقيع الجزاء المناسب المتراوح بين الغرامات المالية والعقوبات الجزائية وأخرى تكميلية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الخزينة العامة، الغش الضريبي، النظام الجبائي، المكلف بالضريبة.

Summary :

The tax is one of the financial tools to forcibly deduct part of the wealth of people, provided that you transfer it to the wealth to the state's public treasury in order to use it for the public benefit. However, manipulation in the performance of duties, in addition to other fraudulent practices aimed at evading tax payment, results in the spread of fraud. Taxation, which negatively affected the national economy from multiple aspects. Therefore, most countries, such as Algeria, are seeking to establish a modern tax system that allows the collection of tax tools, and works to combat tax fraud by setting up preventive and other control mechanisms, through which it seeks to monitor the statements of the taxpayer, In order to impose the appropriate penalty, ranging from financial fines, penal penalties, and other complementary penalties.

Keywords : Tax, public treasury, tax fraud, partial system, taxpayer.