

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي نور البشير - البيض

معهد الحقوق والعلوم السياسية

قسم التحقيق



مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص:

الحماية الجنائية للمستهلك من الغش الضريبي

إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالبة:

بن جديد فتحي

عبابو زاجية

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	اسم المؤسسة الجامعية	الرتبة	أ.
مشرفا مقرر	اسم المؤسسة الجامعية	الرتبة	أ.
ممتحنا	اسم المؤسسة الجامعية	الرتبة	أ.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي نور البشير - البيض

معهد الحقوق والعلوم السياسية

قسم التحقيق



مذكرة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص:

الحماية الجنائية للمستهلك من الغش الضريبي

إشراف الأستاذ:

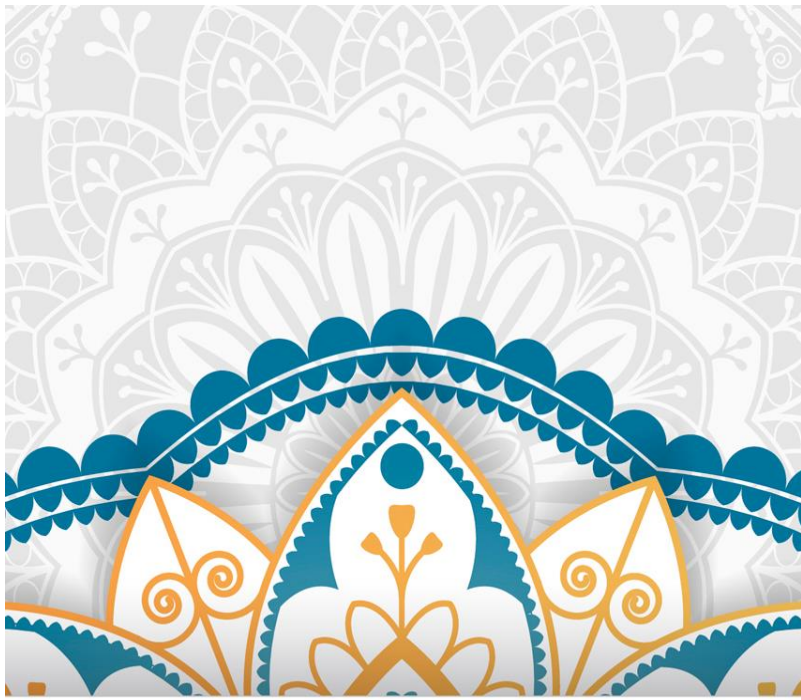
من إعداد الطالبة:

بن جديد فتحي

عبابو زاجية

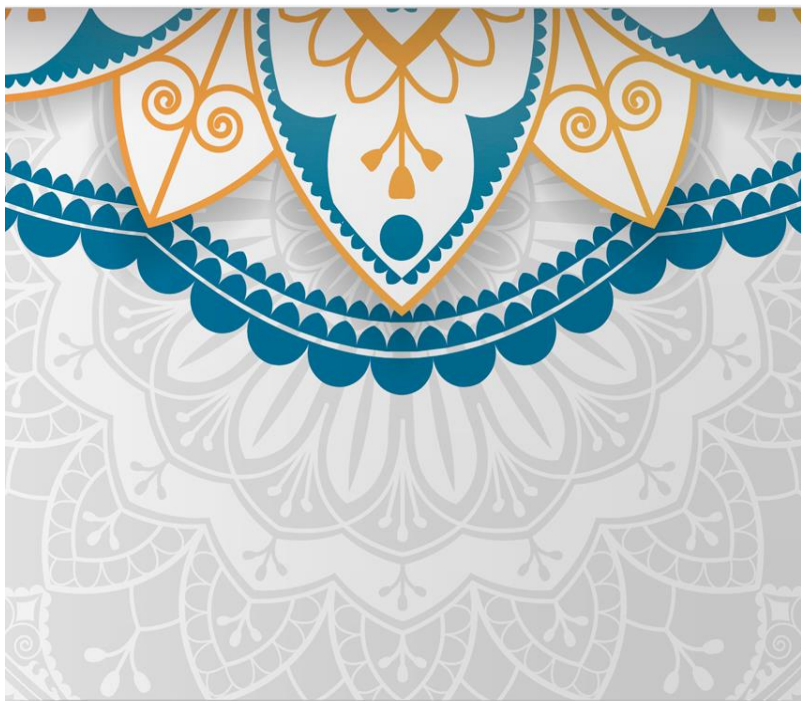
أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	اسم المؤسسة الجامعية	الرتبة	أ.
مشرفا مقرر	اسم المؤسسة الجامعية	الرتبة	أ.
ممتحنا	اسم المؤسسة الجامعية	الرتبة	أ.



يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ
وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ
وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ

سورة المجادلة



الشكر والتقدير

أتوجه بالشكر أولاً وقبل كل شيء الى الله عز وجل الذي وفقني في اعداد
هذه المذكرة

كما أتقدم بالشكر والعرفان الى أستاذي المشرف " بن جديد فتحي " على كل ما
بذله من جهد ونصائح قيمة لإنجاز هذا العمل

كما أتقدم أيضا بالشكر الجزيل الى كافة الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة
المناقشة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة

الاهداء

أهدي هذا العمل الى من ساندتني في صلاتها ودعائها أُمي الغالية

الى من لا يبخل على بأي شيء أبي الغالي

الى من أهديتهم الأقدار اخوتي وأخواتي وزوجات إخوتي

الى كل أفراد عائلتي "عبابو"

الى أعز وأغلى شخص على قلبي "عبد الهادي"

الرفقاء العمر "صديقاتي"

الى أعز صديقة واخت "حنان تقيق"

الى كل من ساعدني ووقف معي خاصة "نجية"

الى بنات اخوتي وأولادهم

الى روح أخي وأختي رحمهما الله "محمد أمين" و"سعاد"

الى أساتذتي في كلية الحقوق بجامعة نور البشير البيض

الفهرس

1 المقدمة العامة

الفصل الأول: ماهية المستهلك والغش الضريبي

5 تمهيد

5 المبحث الأول: ماهية المستهلك

5 المطلب الأول: مفهوم المستهلك

5 الفرع الأول: تعريف المستهلك لغة واصطلاحاً

6 الفرع الثاني: التعريف التشريعي للمستهلك

7 الفرع الثالث: التعريف الفقهي للمستهلك

8 المطلب الثاني: أنواع المستهلك وحقوقه

8 الفرع الأول: أنواع المستهلك

9 الفرع الثاني: حقوق المستهلك

10 المبحث الثاني: ماهية الغش الضريبي وأسبابه

10 المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

10 الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

12 الفرع الثاني: صور الغش الضريبي

14 الفرع الثالث: أسباب الغش الضريبي

17 المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن جريمة الغش الضريبي

17 الفرع الأول: الآثار المالية

17 الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

18 الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

الفصل الثاني: الحماية الآلية للمستهلك من الغش الضريبي

20 تمهيد

المبحث الأول: طرق البحث وإثبات جريمة الغش الضريبي.....	20
المطلب الأول: التحقيق الجبائي كآلية لكشف الغش الضريبي.....	21
الفرع الأول: الرقابة الجبائية:.....	21
الفرع الثاني: التحقيق المحاسبي:.....	24
الفرع الثالث: التحقيق المعمق.....	27
المطلب الثاني: إثبات جريمة الغش الضريبي.....	28
الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي.....	29
الفرع الثاني: صلاحيات الأشخاص المؤهلون للإثبات جريمة الغش الضريبي.....	31
المبحث الثاني: الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي.....	33
المطلب الأول: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي.....	33
الفرع الأول: أركان جريمة الغش الضريبي.....	34
الفرع الثاني: شروط مباشرة تحريك الدعوة العمومية.....	38
الفرع الثالث: انقضاء الدعوة العمومية.....	42
المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي.....	44
الفرع الأول: العقوبات الجزائية.....	44
الفرع الثاني: العقوبات الجبائية.....	47
الخاتمة العامة.....	51

قائمة المراجع والمصادر

قائمة الاختصارات

قانون الإجراءات الجبائية	ق.إ.ج
قانون الإجراءات الجزائية	ق.إ.ج
قانون الضرائب غير المباشرة	ق.ض.غ.م
قانون الضرائب المباشرة	ق.ض.م
قانون الرسوم على رقم الأعمال	ق.ر.ر.أ
قانون الضرائب	ق.ض
قانون العقوبات	ق.ع
المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي	CNES (Conseil National Economique, Social)

المقدمة العامة

المقدمة العامة

عرفت جرائم الأعمال تطوراً كبيراً في القرن الماضي، وأصبحت تمثل خطراً حقيقياً على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة، حيث تفاقمت الأنشطة الإجرامية في إطار العولمة، وتجاوزت الحدود الوطنية، الأمر الذي أثر سلباً على نمط تنظيم النشاط الاقتصادي الذي أخذ شكل مؤسسات متعددة ترتكب جرائم تسبب أضراراً للغير وشكل ذلك صعوبة كبيرة على علماء الإجماع للفصل بينها وتحديد تعريفها. وبالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة للجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائري نجد أن المشرع لم يتوصل إلى تعريفها بشكل جامع مانع، وإنما تطرق إليها في عدة نصوص قانونية تتضمن قمع الجرائم الاقتصادية، منها قانون رقم 05_01 مؤرخ في 2005/02/06 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها المعدل والمتمم، وقانون 06_01 مؤرخ في 2006/02/20 المعدل والمتمم المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

يمثل محاربة الفساد والجرائم الاقتصادية مسألة استراتيجية في سلسلة الإصلاحات الشاملة التي انتهجتها الجزائر، حيث عملت على تكثيف تشريعها الداخلي مع أحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، من خلال القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، إضافة إلى تجريم ظاهرة الغش الضريبي الذي يعد من أخطر صور الجريمة الاقتصادية التي صعب على الباحثين تعريفها، وحصر مفهومها، والتي تستهدف المال العام، وتفوت مبالغ مالية طائلة على خزينة الدولة، وتحرم المواطن من الاستفادة من المداخل الضريبية التي قد تستغل في مشاريع عامة، وقد سائر المشرع الجزائري تلك التغيرات التي تشهدها مختلف القوانين والتنظيمات، نظراً لتزايد المخاطر التي تهدد المستهلك، حيث وضع مجموعة من القواعد والآليات لحمايته خاصة في ظل تزايد درجة هذه المنتوجات الحظر وأول من أصدر المشرع الجزائري في هذا الشأن هو القانون رقم 89_02 المتعلق بالقواعد العامة لحماية المستهلك الذي كرس المواد الأساسية لمراقبة الجودة وقمع الغش في المنتوجات والخدمات المعروضة للاستهلاك.

وتتجسد الحاجة الى حماية المستهلك أساسا لوجوده في حالة ضعف ونظرا لاختلال التوازن الواضح بينه وبين المهني الذي يقدم السلعة أو الخدمة.

شهدت الجزائر كغيرها من البلدان انتشاراً واسعاً لهذه الظاهرة نتيجة عدة أسباب ساهمت في ذلك، فكان من واجب الدولة لتحقيق سياستها المالية محاولة القضاء أو الحد على الأقل من الظاهرة، وفي الواقع أن ظاهرة الغش الضريبي يبدو من حيث أصولها وواقعها المعاصر كردة فعل طبيعي نتيجة الضغوط والتخلفات الاجتماعية والسياسية.

تبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السلبية لظاهرة الغش الضريبي وحماية المستهلك، مما أدى الى ظهور الرقابة الجبائية كوسيلة أساسية لمكافحة الغش الضريبي، والهدف منه هو إبراز أهم الآليات القانونية والهيكلية الإدارية التي رصدتها المشرع لمكافحة هذه الظاهرة، حتى يسهل على الفاعلين في الميدان الاستعانة بها من أجل تفعيل تلك الآليات وتكريسها على وضع الواقع، والعمل بها حتى لا تبقى مجرد نصوص وهياكل من دون تجسيد. أسباب اختيار الدراسة:

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في أسباب موضوعية وأخرى ذاتية ومن أهم الأسباب الموضوعية ما يلي:

- التوجه الاقتصادي الحالي للجزائر وما تشهده من حرية لحركة السلع والخدمات والتنوع الموجود في السوق من منتجات مستوردة ومحلية والذي تبرز معه أهمية دراسة موضوع الحماية الجنائية للمستهلك من الغش الضريبي والتي تستهدف هذا الأخير في ظل الانفتاح وتشجيع القطاع الخاص، مما يؤدي بفته من التجار وسعياً للربح السريع الى إغراق السوق بالسلع المغشوشة وغير متطابقة للمواصفات المحددة قانونياً.
- ارتفاع نسبة قضايا جرائم الغش والتدليس.

أما أسباب ذاتية تتمثل في الرغبة والاهتمام بالدراسات القانونية في مجال القانون الجنائي، وحماية المستهلك جزائيا بصفة خاصة والرابط بين النصوص التشريعية المتعلقة بها، وأثر تطبيقها على حماية مصالح المستهلك والمحافظة على الاقتصاد الوطني ككل.

وعليه فقد نصت معظم التشريعات الدولية على تجريم الغش الضريبي واعتبار هذا التصرف جريمة معاقب عليها جنائيا وفق مقتضيات وأحكام القانون الجنائي، ويعبر هذا التجريم عن وعي الحكومات بخطورة هذه الظاهرة، وتأثيرها السلبي على المستويات المالية والاقتصادية والاجتماعية.

من هنا نطرح الإشكالية التالية:

كيف نظم المشرع الجزائري أحكام الغش الضريبي؟

ولالإجابة على هذه الإشكالية قسمنا الموضوع الى فصلين بحيث خصصنا الفصل الأول لدراسة ماهية المستهلك والغش الضريبي، والفصل الثاني الى كيفية قمع الغش الضريبي.

الفصل الأول

ماهية المستهلك والغش الضريبي

تمهيد

قبل التطرق الى آليات حماية المستهلك من الغش الضريبي.

سوف نقوم بدراسة ماهية المستهلك والغش الضريبي أولاً، وتبسيط الضوء على مختلف التعاريف الفقهية والتشريعية المختلفة للمستهلك، والاحاطة بمختلف الجوانب الموضوعية لجريمة الغش الضريبي بدءاً من تعريفها وأسبابها ونختم بتبيان مختلف الآثار التي تترتب عنها، وعلى هذا الأساس قسمنا هذا العمل الى مبحثين أساسيين وهما كالتالي:

المطلب الأول: ماهية المستهلك.

المطلب الثاني: ماهية الغش الضريبي وأسبابه.

المبحث الأول: ماهية المستهلك

المطلب الأول: مفهوم المستهلك

من خلال هذا سوف نتطرق الى تحديد مفهوم المستهلك لغة واصطلاحاً في الفرع الأول ومفهوم التشريعي

(الفرع الثاني) ومفهوم الفقهي (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف المستهلك لغة واصطلاحاً

لغة: هو الشخص الذي يقوم بعملية الاستهلاك فهو الفاعل الذي اقتنى الشيء أو أخذ منفعته فنقول

مستهلك السلعة أي من قام بالاستفادة منها واشتغل رغباته وحاجاته منها بزوال منفعتها¹.

¹ عماري الجيلالي، بكة سيد أحمد محمد المولود، حماية المستهلك في التشريع الجزائري، دراسة حالة المخبر الولائي بالشلف، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية DEUA، فرع قانون أعمال، جامعة التكوين المتواصل، مركز شلف، 2011/2012، ص 08

اصطلاحاً: يعرف بأنه "الفرد يستهلك السلع سواء كانت مؤقتة أو مستديمة أو ينتفع بالخدمات ويقابل

المنتج الذي يقوم بإنتاج السلع".¹

وحسب تعريف آخر هو الشخص الذي يشتري منتجات للاستعمال الشخصي على أن نأخذ بعين الاعتبار

متغيرات نابعة من الفرد ذاته ومتغيرات خارجية وكذلك خصائص المنتج مع ضرورة الربط بين هذه المتغيرات

الثلاث.²

الفرع الثاني: التعريف التشريعي للمستهلك

المشرع الجزائري لم يعرف المستهلك في القانون رقم 89_02 الا أنه عرفه من خلال المرسوم التنفيذي رقم

90_39 المتعلق برقابة الجودة وقمع الغش الصادر في 30-01-1990 (المستهلك كل شخص يقتني بضمن

أو مجانا منتوجا أو خدمة للاستعمال الوسيط والنهائي لسد حاجاته الشخصية أو حاجات شخص آخر أو

حيوان يتكفل به)³ ونفس التعريف نقله المشرع الجزائري بموجب القانون الجديد لحماية المستهلك.

وقد عرف المشرع الجزائري في القانون الجديد الأخير رقم 09_03 المتعلق بحماية المستهلك وقمع الغش

الصادر بتاريخ 25 فبراير على أنه "المستهلك كل شخص طبيعي أو معنوي يقتني بمقابل أو مجانا سلعة أو

خدمة موجهة للاستعمال النهائي من أجل تلبية حاجاته الشخصية أو تلبية حاجات لشخص آخر أو حيوان

متكفل به".⁴

¹ عماري الجيلالي، بكة سيد أحمد محمد المولود، مرجع نفسه، ص 08.

² عماري الجيلالي، بكة سيد أحمد محمد المولود، مرجع نفسه، ص 08.

³ يوسف عشيرة، خديجة وأمال، ضمان خدمة ما بعد البيع وقمع الغش في قانون المستهلك الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، 2011/2010، ص 09.

⁴ قانون رقم 09_03 المتعلق بحماية المستهلك (جريدة رسمية) المادة 3 الفقرة 02 منه.

وقد عرف المشرع الجزائري أيضا المستهلك بموجب القانون 02_04 المعدل والمتمم ب: قانون 06_10 المتعلق بالقواعد المطلقة على الممارسات التجارية على أنه " المستهلك كل شخص طبيعي أو معنوي يقتني سلعا قدمت للبيع أو يستفيد خدمات عرضت ومجردة من كل طابع مهني¹.

- المشرع الجزائري أطلق الصفة الاجتماعية للمستهلك عندما ذكر بأنه شخص.
- المشرع الجزائري بعد الاستفادة، فالمنهج قد يسد حاجة المستهلك أو حاجة شخص آخر وحتى الحيوانات التي يتكفل بها.

الفرع الثالث: التعريف الفقهي للمستهلك

يتنازع التعريف الفقهي للمستهلك مفهومين: مفهوم واسع ومفهوم ضيق.

فأما الضيق هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري للقانون الخاص الذي يقتني أو يستعمل الأموال أو الخدمات لغرض غير مهني أو لإشباع حاجاته الشخصية أو العائلية²، كما عرفه البعض بأنه كل شخص يتعاقد بقصد إشباع حاجاته الشخصية أو العائلية عن طريق منتج معين، وعلى ذلك لا يكتسب صفة المستهلك وفقا لهذا المفهوم من يتعاقد لأغراض مهنته أو مشروعه أو حرفته³.

فالمعيار الذي اعتمده هذا الاتجاه هو معيار الغرض من التصرف، والذي يسمح بتصنيف شخص ما بين طائفة المحترفين أو المستهلكين. وأما الواسع فيقصد به كل من يقوم تصرفا قانونيا من أصل استخدام المال أو الخدمة في أغراضه الشخصية أو في أغراضه المهنية.

¹ قانون رقم 02_04 مؤرخ في 23 يونيو 2004 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية.

² محمد دوالي، الالتزام بالنصيحة في نطاق عقود الخدمات، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط1، 2005، ص24.

³ محمد عمران، حماية المستهلك أثناء تكوين العقد، دراسة مقارنة مع دراسة تحليلية وتطبيقية للنصوص الخاصة بحماية المستهلك، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1986، بند 8.

وقد ساد هذا الاتجاه مع بداية ظهور الدعوة الى حماية المستهلك الذي تجسد في نداء من أن المستهلكين هم نحن جميعاً¹، ويعتبر Kennedy الرئيس الأمريكي السابق مستهلكاً وفقاً لهذا الاتجاه كل شخص يتعاقد بغرض الاستهلاك، أي بغرض اقتناء أو استعمال مال أو خدمة فيعتبر مستهلكاً من يقتني سيارة لاستعماله الشخصي ومن يقتنيها لاستعماله المهني ما دام أن السيارة تستهلك في كلا الحالتين عن طريق الاستعمال.

المطلب الثاني: أنواع المستهلك وحقوقه

يتميز المستهلك بأنواع مختلفة وحقوق منحها له القانون لتتطرق في هذا المطلب الى أنواعه والحقوق التي يتمتع بها.

الفرع الأول: أنواع المستهلك

أ. المستهلك النهائي: وهو الشخص الذي يشتري السلعة للاستعمال الخاص به أو لأحد معارفه أو أقربائه وبالتالي تمنح سلعة استهلاكية أخيرة.

ب. المستهلك الصناعي (الوسيطي): هو الشخص الذي يشتري السلعة بغرض استخدامها في أغراض إنتاجية لإعادة بيعها أو انتاج سلعة أخرى أو خدمة وتوزيعها وتسمى هذه السلع بالسلع الصناعية مثال:

— المواد الأولية والآلات وقطع الغيار: وعموماً فالمستهلك النهائي والمستهلك الوسيط يظهران

كطرف في حاجة الى حماية نظراً لانعدام خبرتهما وضعف موقفهما².

¹ محمد دوالي، المرجع السابق، ص 24

² أ. د. موسى زهية، قانون الاستهلاك، الإرسال الثاني، جامعة منتوري قسنطينة، السنة 2005/2006، ص 07.

ت. المستهلك التابع للمنظمة: هو الفرد المسؤول داخل منظمة ما كمشراء مواد خام أو معدات بهدف إدارة

المنظمة فيقوم بشراء المواد الخام بهدف تصنيعها والخروج بمنتجات خاصة بها¹

الفرع الثاني: حقوق المستهلك

يتمتع المستهلك بحقوق منحها له القانون ألا وهي:

- الحق بالحفاظ على صحته وسلامته عند استعماله بشكل متلائم، السلعة أو الخدمة فيما يخص الجودة والتنوعية.
- الحق بالاستفادة من معاملة عادلة ودون تمييز من قبل المحترف المسؤول عن المنتج المعد للاستعمال المحلي أو التصدير.
- الحق بالإستحصال على معلومات صحيحة وواضحة وواقية تتعلق بالسلع أو الخدمة إضافة الى ثمنها ومميزاتها وطرق استعمالها والأخطار التي قد تنتج عن هذا الاستعمال.
- الحق باستبدال السلعة أو إصلاحها أو استرجاع ثمنها وكذلك استرداد المبلغ الذي يكون قد سدده في لقاء الخدمة، في حال عدم مطابقتها لدى استعمالها بشكل سليم، سواء المواصفات المتفق عليها أو المعول بها للغرض الذي من أجله تم الاستحصال عليها.
- الحق بتعويض كامل ومناسب عن الأضرار الناتجة عن استهلاك سلعة أو الانتفاع عن خدمة لدى الاستعمال بشكل سليم².

¹ سيف الإسلام شوية، سلوك المستهلك والمؤسسات الخدمائية اقتراح نموذج للتطوير، كلية الآداب والعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة عنابة، سنة 2006، ص 19-20.

² يوسف عشيرة، خديجة وآمال، ضمان خدمة ما بعد البيع وقمع الغش في قانون المستهلك الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية، جامعة حسينة بن بوعلي، الشلف، 2010/2011، ص 12.

- الحق في انشاء جمعية حماية المستهلك والانتساب اليها.
- الحق بالتقاضي مباشرة بمفرده أو بواسطة جمعيات المستهلك جماعيا، بصون حقوقه أو التعويض عليه من الأضرار التي تكون قد لحقت به.

المبحث الثاني: ماهية الغش الضريبي وأسبابه

أثرت ظاهرة الغش الضريبي في مختلف الدول: وبالرجوع الى المشرع الضريبي نجد أن الغش الضريبي يصعب تحديد تعريفه، نظراً لتدخل مفهومه مع مفاهيم أخرى مشابهة له، غير أنه يختلف عنها من حيث المعايير المعتمدة في تصنيفه، ويرجع ذلك الى مجموعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية، وأخرى تتعلق بالإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

يسمى المكلف باستعمال طرق شرعية كالتدليس والاحتيايل أو ما يعرف بالغش الضريبي لتجنب الضريبة، وهذا ما يشكل صعوبة في تحديد وضبط مفهوم الغش الضريبي، وهذا نظراً لتعدد الظاهرة وتشعبها وبالتالي اختلاف وجهات النظر التي ينطلق منها الباحث أو الدارس لهاته الظاهرة، وعليه قمت بتقسيم المطلب الى ثلاثة فروع تعريف الغش الضريبي، الفرع الثاني صور الغش الضريبي، أما الفرع الثالث أسباب الغش الضريبي.

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

تختلف التعاريف في تحديد مفهوم الغش الضريبي، وذلك لعدم وجود تعريف دقيق وشامل، والذي يختلف حسب قانون الدولة، فقد تطرق العديد من الباحثين لفكرة الغش الضريبي، وحاول كل منهم إعطاء تعريف له ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

1. يتمثل في خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة وتخفيض أساس تقديرها¹.
2. طرق احتيالية أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة، أو من تصفية من دفع الضرائب أو الرسوم المماثلة².
3. اكتفى المشرع الجزائري بذكر بعض الأعمال بمثابة غش ضريبي وهذا ما جاء في نفس المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الفقرة 02 عل أنه: " يقصد بأعمال الغش خاصة إخفاء المبيعات دون فاتورة، تقديم وثائق مزورة أو غير إعفاء أو استرجاع على القيمة المصادقة"³.
- يصف Lucien MEHL الغش الضريبي على أنه "كل مخالفة لأحكام القانون الضريبي منها الإفلات من دفع الضريبة أو تخفيض قواعد التأسيس"⁴.
- نلاحظ من تعريف Lucien MEHL أنه ذو طبيعة قانونية بحتة (مخالفة للقانون الضريبي) وهذا ما يطلق عليه المفهوم الضيق للغش الضريبي، وما يعاب على هذا التعريف أنه لا يميز بين مكلف حسن النية والمكلف شيء النية، لأنه قد يقع مكلف ما في سهو أو خطأ بسيط ويعامل حسب هذا التعريف بنفس المعاملة التي يعامل بها المكلف شيء النية وهذه الأخيرة تتوقف على درجة العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.
- فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة للقانون وإرادة المكلف للقواعد القانونية الصادرة عن الإدارة الضريبية، وذلك عن طريق استخدام طرق غير مشروعة فالانتهاء هنا لا بد أن يكون ارادياً وعمدياً.

¹ أو هيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر 2002-2003، ص 07

² أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة طبعة 16، الجزائر، بدون سنة ص 469.

³ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ Lucien MEHL, *Sciences et techniques fiscales*, Zone II, Presses Universitaires de France, Paris, 1959, P 733.

أما M. Bourrer فيقول أن الغش الضريبي الهدف منه هو الإفلات من دفع الضريبة بشكل كلي أو تخفيض قيمتها قدر المستطاع¹.

أما المجلس الوطني للاقتصاد والاجتماعي (CNES) فيتبنى التعريف التالي: الغش الضريبي هو انتهاك بوعي أو بلا وعي للقانون الضريبي، ويحلل هذا الفعل الى مجموعة التوليفات القانونية والمحاسبية وكل الإجراءات المادية بهدف التملص من الضريبة.

لا يختلف هذا التعريف الا أنه أضاف شيئا مهما هو أنه لا يفرق بين المكلف الذي يدرك بقواعد القانون الضريبي والذي لا يدرك بها الا فيما يتعلق بهدف كلا منها، وهذا ما يسمح لنا بتمييز الغش الضريبي عن المفاهيم الأخرى القريبة منه.

للإشارة فإنه لم يرد في مختلف التشريعات والقوانين الضريبية في القانون الضريبي الجزائري أي تعريف دقيق وشامل للغش الضريبي وانما اكتفى المشرع بذكر أشكال الغش الضريبي في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي استحدثت في المادة 193 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثاني: صور الغش الضريبي:

يأخذ الغش الضريبي عدة طرق وتقنيات يصعب حصرها، ولهذا سوف نذكر أهمها وأكثرها خطورة:

أولا: الغش عن طريق التحايل المحاسبي: تعتبر المحاسبة إحدى منابع الأساسية للمعلومات الخاصة بالحالة

المالية للمؤسسة، بحيث يجبر القانون التجاري الجزائري المكلفين في مادة 09 و10 بمسك محاسبة قانونية وكاملة²،

¹ Michel Bourrer et autres, **Finances publiques 6^{ème} édition**, L. G. D. J. Paris, 2002, P 627.

² كشاوي إلياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني - حالة الجزائر-، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر السنة الجامعية 2008، 2009، ص45.

وتتمثل هذه الاجبارية المكلف بتصريحات التي توضح فيها نتاج نشاطه خلال السنة المالية، مدعما بالوثائق الثبوتية كالفواتير، والسجلات المحاسبية.

ويعرف الغش المالي والمحاسبي على أنه " فعل متعمد من قبل فرد واحد أو عدة أفراد من الإدارة، أو المكلفين بالحكومة، أو الموظفون أو أطراف خارجية، ينطوي على اللجوء الى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه، أو غير قانونية".

ثانيا: الغش الضريبي عن طريق العمليات المادية: يقصد بها إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا ما يساهم في إرساء قواعد الاقتصاد السري، وقد يفلح الممول في إخفاء السلع بطرق كلية وقدي يخفي جزءا معتبرا منها¹.

الالاخفاء المادي الجزئي: يحرص المكلف هنا عن إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تخربا من دفعها جزئيا أو التصرف في جزء من أمواله الى الورثة قبل وفاته واخفاء بعض الأموال.

الالاخفاء المادي الكلي: هو قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، ويرجع ذلك لعدم تصريحه بها².

ثالثا: الغش عن طريق العمليات القانونية: الى جانب التلاعب المادي هناك غش آخر أكثر تنظيما وأكثر نفذية، وهي أن يعتمد المكلف على عمليات وهمية لخلق محاسبة غير موجودة أصلا للاستفادة من الإعفاءات

¹ مزهودي عبد الرحيم، جريمة الغش الضريبي في تشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 1435هـ-1434هـ، ص30

² عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 1435هـ - 1434هـ، ص31.

الجبائية، وتظهر هذه الطريقة خاصة في حماية حقوق سجل أين تمرر مثلاً حالة البيع على أساس هبة، أو أن يقوم شخص ما بشراء آلات بغرض مزاوله نشاط معين.

الفرع الثالث: أسباب الغش الضريبي

يختلف أسباب الغش الضريبي بحجم النشاط الاقتصادي وعدد السكان، الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من أموال هائلة كل سنة وهي كثيرة نذكر منها:

1. أسباب تعود للمكلف: بقصد به الجانب النفسي والاجتماعي، حيث يعتبر العامل النفسي في

ظاهرة الغش الضريبي، فالمكلف يشعر بإساءة وظلم إذا قامت الدولة باقتطاع جزء من ثروته ويزيد

شعوره بظلم إذا قام القانون بإعفائه من دفع الضريبة دون أسباب مقبولة لديه، هنا يقوم المكلف

برفض القيام بواجبه الضريبي فيلجأ للغش.

وهذا في غياب الثقافة الجبائية لدى أغلبية الأفراد الذي لا يحسون بالذنب عند قيامهم بمغالطة مصلحة

الضرائب، وذلك من خلال عدم إيفائهم بالتزاماتهم الجبائية، وهذا راجع إلى نقص الوعي الضريبي¹.

أما الجانب الاجتماعي تكون له علاقة بالتاريخ، فالطريقة التي كان يتحصل عليها الاستعمار على الضرائب

كانت تتميز بالعنف والظلم، إذ بقيت راسخة في أذهان المواطنين مما أدى إلى فكرة كره المجتمع للضريبة والتهرب

من دفعها دون الشعور بالذنب².

2. أسباب ذات طابع اقتصادي: تعتبر فترات الكساد التي يمر بها اقتصاد أي بلد مناخاً محفزاً ودافعاً

للغش الضريبي بسبب قلة النقود، وانخفاض دخل المكلفين، وضعف قدرتهم الشرائية التي تؤدي

¹ فرحات سليمة، صباحي فائزة، جريمة الغش الضريبي، مذكرة مكملة لنيل متطلبات شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، قسم القانون العام، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة 2017-2018، ص13.

² فرحات سليمة، صباحي فائزة، المرجع نفسه، ص13

بالضرورة الى عدم تحملهم لأي زيادة في العبء الضريبي، عكس ما يحدث في فترات الرخاء والازدهار الاقتصادي حيث تكثر النقود ويرتفع دخل الأفراد وتنخفض الأسعار بسبب الزيادة في العرض الأمر الذي يسير عملية نقل العبء الضريبي الى المستهلك¹.

يعتبر انتشار الاقتصاد الموازي سبب آخر لارتفاع نسبة الغش الضريبي، فعدم التنظيم المحكم لسوق السلع والخدمات وانتشار المنافسة غير المشروعة، وغياب الشفافية في المعاملات التجارية يساهم بشكل كبير في افلات مبالغ مالية ضخمة من الرقابة الجبائية².

3. أسباب متعلقة بالإدارة:

(1) عدم فعالية الرقابة: إذا كانت مصالح الإدارة الجبائية تحاول بقدر الإمكان ممارسة الرقابة والتحقيق من أجل تحصيل أفضل الضرائب، فإن الأمر لم يكن بالسهل أمام ما يقوم به المكلفون من تحايل للإفلات من الضرائب، حيث يوجد الكثير من التجار يمارسون أعمالهم التجارية دون استعمال الفواتير أو في غياب محل تجاري أو استعمال سجلات تجارية وهمية³.

(2) تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل: ان تعقد هذا الإجراءات التي تواجه المكلف قد تدفعه الى التهرب من دفع الضريبة لاعتماد الإدارة على كثرة الوثائق التي تطالب بها مع

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص249.

² شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص85.

³ فرحات سليمة، صباحي فائزة، جريمة الغش الضريبي، مذكرة مكملة لنيل متطلبات لشهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، قسم القانون العام، جامعة أكلي محمد أو الحاج، البويرة 2017-2018، ص14.

كثرة إجراءاتها وتعقيدها، فتولد لديه دافعا للتهرب من الالتزامات الواجبة عليه، وهو ما يوجب

على الإدارة العمل على تسهيل هذه الإجراءات.¹

(3) غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية.

(4) عدم شفافية الإجراءات الناتجة أحيانا عن تعقد وتعارض التشريعات الضريبية.

¹ فرحات سليمة، صباحي فائزة، جريمة الغش الضريبي، مذكرة مكملة لنيل متطلبات شهادة الماستر، تخصص إدارة ومالية، قسم القانون العام، جامعة أكلي محمد أو الحاج، البويرة 2017-2018، ص15.

المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن جريمة الغش الضريبي

الفرع الأول: الآثار المالية

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العمومية، وضياح نسبة هامة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي يؤدي الى ضرر بالخزينة العمومية وميزانية الجماعات المحلية سواء كانت بلدية أو ولاية، فالغش الضريبي بشكل عام يخل بالسياسة المالية للدولة، ويترتب عن ذلك عدم قدرت الدولة على أداء وظيفتها الاقتصادية والسياسية، الأمر الذي يساهم في الاخلاء بمبدأ العدالة الاجتماعية¹.

وانخفاض الدخل القومي والفردى وعجز في الميزانية العامة بشكل يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى لسداد هذا العجز كالقروض الداخلية أو الخارجية التي يترتب عنها عدة انعكاسات سلبية في حالة عدم سدادها، حيث يشكل عبء ثقل على الدولة، حيث تلجأ الدولة تحت تأثير هذه الأوضاع لتمويل نفقاتها والتي تتمثل في دفع أجور العاملين، ورواتب الموظفين، ودفع مقابلات الواردات، إضافة لتمويل متطلبات السلطة وحرية الصحافة والاعلام.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية:

يترتب عن انتشار ظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية وخيمة على الاقتصاد الوطنى من عدة جوانب، كالتأثيرات السلبية على المنافسة النزيهة، وذلك بلجوء الشركات التجارية للتصريح بأرباح غير حقيقية إضافة الى الممارسات تدلسية أخرى تهدف للتملص من الضريبة، كما يؤدي الغش الضريبي في تراجع مؤشر التنمية الاقتصادية المحلية²,

¹ بوجبة نادية، النظام القانونى لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2015/2014 ص 37.

² قرموش ليندة، جريمة التهريب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص 47

وخاصة في الدول النامية، حيث تفلت أموال ضخمة من الرقابة الجبائية، يترتب عن ذلك خسائر تلحق بالخزينة العمومية للدولة، فالغش الضريبي يساهم في ضعف الادخار العام فانخفاض مستوياته يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في اطار تشجيع الاستثمار، إضافة الى اللبالة بسبب عجز الدولة عن توفير مناصب مالية جديدة بسبب قلة السيولة النقدية.

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

تنتشر الطبقة في أوساط المجتمع، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تحترف الغش الضريبي، وعادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي بشراء عقارات، أو تمويل مشاريع اقتصادية، وتضرر بالمجتمع بسبب اعتلاء الفرد على احتراف الغش¹، والاحتيايل والتدليس لتحقيق الكسب السريع²، وتهتر ثقته في الدولة بسبب عجزها عن إيجاد آليات فعالة تسمح بامتصاص الأموال الضخمة التي يتم تداولها في السوق الموازية، إضافة ارتفاع مؤشرات الفقر والامية، الهجرة سواء الداخلية أو الخارجية للبحث عن الثروة بكل الطرق الممكنة، ومنها الطرق غير المشروعة كالرشوة والاختلاس، وفرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك والتي لا تؤثر على أصحاب الدخل المرتفع، والأثرياء في المجتمع بقدر ما تؤثر سلبا على أصحاب الدخل المحدود، فالمساوات في دفع الضريبة بهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الاجتماعية بل يساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، ومن غير المعقول أن يتساوى الأغنياء والفقراء في الاستفادة من نفس الخدمة العمومية لنفس الثمن، فيجب أن يدفع أصحاب الدخل المرتفع رسوما أعلى من ذلك التي يدفعها أصحاب الدخل المحدود³.

¹ قرموش ليندة، مرجع سابق/ ص47.

² محمد سليم وهبة، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز البراهة ومكافحة الفساد، اليمن 26-27 يوليو 2010، ص17.

³ بولحة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون للأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2014/2015، ص41.

الفصل الثاني

الحماية الآلية للمستهلك من الغش الضريبي

تمهيد

نظم المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات القانونية لمتابعة جريمة الغش الضريبي، والتي تعكس الطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجريمة سواء من حيث الأشخاص المخولة لهم صلاحية إثبات واقعة الغش الضريبي، أو طرق ووسائل الإثبات التي نظمها المشرع في القواعد العامة.

يهدف المشرع الجزائري من تنويع وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي لضمان متابعتها وردعها، وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى:

المبحث الأول: طرق البحث وإثبات جريمة الغش الضريبي.

المبحث الثاني: الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي.

المبحث الأول: طرق البحث وإثبات جريمة الغش الضريبي

تعتبر مكافحة الغش الضريبي عملية أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، لذلك حرص المشرع الجبائي على وضع وسائل كفيلة لردع هذه الجريمة، فتعددت وسائل الكشف والتحري، والذي من بينها الرقابة الجبائية، حيث تعد الوسيلة المثلى التي تعمل على مراقبة التصريحات للتأكد من صحتها، بالإضافة الى ذلك منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحية اثبات هاته الجريمة عن طريق محاضر الضريبية، وعليه نستطرق في المطلب الأول الى البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق الجبائي، أما المطلب الثاني نستطرق فيه الى اثبات جريمة الغش الضريبي.

المطلب الأول: التحقيق الجبائي كآلية لكشف الغش الضريبي

يعد التحقيق الجبائي أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية الى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته معتمدة في ذلك على الرقابة الجبائية (الفرع الأول)، التحقيق المحاسبي (الفرع الثاني)، التحقيق المعمق (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الرقابة الجبائية:

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات والصلاحيات أثناء أدائها لمهمتها الرقابية ليتمكنها من أداء عملها بطريقة قانونية وبصفة منتظمة، فما هي الإجراءات المعتمدة لممارسة الرقابة؟ وما الهدف منها؟

1. تعريف الرقابة الجبائية: عبارة عن فحص التصريحات وكل السجلات ووثائق ومستندات المكلفين

بالضريبة الخاضعين لها، سواء شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية، أفضل وسائل الاستعلام والاستفسار عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق الرفقة بها¹.

نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على حق الرقابة، "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة وحق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي لها صفة التاجر والتي تدفع أجور أو أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها².

¹ فرحات سليمة، صباحي فائزة، مرجع سابق، ص35

² المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2018.

2. الوسائل القانونية لممارسة الرقابة الجبائية:

أ. حق الرقابة: أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حق الرقابة والذي يتمثل في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، حيث نصت المادة 18 على حق الرقابة، بحيث حولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أنواع الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة، وذلك من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي لها صفة تاجر، كما وقد يمتد أيضا حق الرقابة الى الحقوق غير المباشرة والتسجيل¹.

ب. حق الاطلاع: يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، يتصفح الوثائق والمعلومات، والاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات يتصفح الوثائق والمعلومات والاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق الضريبي، يمارس حق الاطلاع في الإدارات العمومية والمؤسسات الخاصة والبنوك، كما تختلف طريقة الاطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية هذا ما أكدته مواد من 46 الى 59 من قانون الإجراءات الجبائية.

ت. حق المعاينة والحجز: نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة وجود

¹ رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقة 2014/2015 ص6.

قرائن تدل على ممارسات تدلسية، هذا ما تضمنته المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث منحت الإدارة الجبائية الحق في أن ترخص لأعوانها الذي لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة¹.

3. أهداف الرقابة الجبائية:

أ. الهدف المالي الاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية الى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي الى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

ب. الهدف الإداري: للرقابة الجبائية دور هام للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها، ومن خلال المعلومات التي تقدمها يمكن أن نجعل هذا الدور فيما يلي:

- تساعد بإعداد الإحصائيات في كشف التهرب الضريبي.
- إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص الضريبي ومحاولة إيجاد الحلول.

¹ رضوان العمودي، مرجع سابق، ص 7

الفرع الثاني: التحقيق المحاسبي:

يعتبر التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة¹.

اذ يسمح هذا التحقيق للإدارة الجبائية التأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتها مع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس، حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطار الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات، الى مراجعة كل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعن المكان².

أ. التحضير للتحقيق وسيرة: تعد مرحلة التحضير خطوة هامة ورئيسية للقيام بعملية الرقابة، والتحقيق

المحاسبي، حيث يتم اختيار واقتراح الملفات المراد البحث والتحقيق فيها، ثم ترسل قائمة تضم أسماء المكلفين الذين وقع عليهم الاختيار والرقم الجبائي الخاص بملفاتهم الى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، ويتم اختيار الأشخاص الخاضعين بالاستناد الى بعض الأسس والمقاييس.

عند انتقاء مجموعة الملفات المراد مراقبتهم تسند مهمة التحقيق فيها الى الأجهزة المخولة له قانونا بذلك وهذا عن طريق تشكيل فرق التحقيق وهم أعوان يتم اختيارهم من بين أحسن المفتشين خبرة وهذا ما جاء في نص المادة 2/20 من قانون إ. ج: "لا يمكن اجراء التحقيقات في المحاسبة الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"³.

¹ المادة 20/ ف. 1 من قانون الإجراءات الجبائية

² فرحات سليمة، صباحي فايزة، مرجع سابق، ص 39

³ المادة 2/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب. شروط وإجراءات التحقيق المحاسبي: يهدف التحقيق في المحاسبة وإجراء كل التحريات تأسيس

وعاء الضريبة ومراقبتها، فالمرشع قد وضع قواعد وضوابط في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية

تحدد التسيير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها وإجراءاتها وهي كالتالي:

- يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس،

من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو حالة قوة قاهرة يتم إقرارها

قانونا من طرف المصلحة¹.

- ولا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة، دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك

مسبقا، عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق

حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى

للتحضير، مدة عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار، يجب أن يبين

الاشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة، أما عن مدة التحقيق

فقد أحاط المرشع مدة التحقيق بقيود يجب على الإدارة الجبائية احترامها، فالمرشع حدد

مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من (03) أشهر

واستندت بهذا الاجراء بعض المؤسسات، تمديد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل

الممنوح المكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 01 من قانون إ. ج الإجابة

على كلمات التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويل غير مباشرة للأرباح، ويمكن

تمديد هذه الأجل لستة (06) أشهر.

¹ المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

ت. انتهاء التحقيق: يمكن التدخل في عين المكان لمعاينة وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه والمراجعة

المحاسبية للدفاتر شكلاً ومضموناً، المحققة من استخلاص نتيجة رفض أو قبول المحاسبة، أي يقرر

صححة أو خطأ هذه التصريحات، وفي كلتا الحالتين فإن المحقق ملزم بإرسال نسخة من هذه النتائج

الى المكلف بالضريبة مبيناً له فيها التجاوز الضريبية والطرق المعتمدة في إعادة تأسيسها¹.

تلتزم المادة 06/20 من ق. إ. ج إدارة الضرائب بإرسال التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها

مع اشعار بالاستلام أو يسلم له مع الإشعار بالاستلام، ويجب أن يكون مفصلاً بقدر كاف وفعالاً مع ذكر

أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة مع إعادة تشكيل أسس فرض

الضريبة وتقديم ملاحظاته أو اعلان قبولها في أجل أربعين (40) يوماً وبعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول

ضمني، وقبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المقيدة للمكلف

بالضريبة حول مضمون التبليغ اذا طلب هذا الأخير ذلك.

ينبغي في حالة رفض العون المحقق للملاحظات المكلف إعلامه بذلك من خلال مراسلة تكون مفصلة

ومبررة، وإذا أظهرت هذه الملاحظات سبباً آخر لإعادة التقويم أو الاعتماد على عناصر جديدة لم يسبق أخذها

سابقاً عبر الاشعار الأول، يمنح للمكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوم ليرسل ملاحظاته².

يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائياً في حالة القبول الصريح، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، الا في حالة

ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة وخاطئة خلال التحقيق

كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة.

¹ تيسوكاي حياة، سعودي صيرينة، حقوق و ضمانات المكلف في إطار الرقابة الجبائية، مذكرات لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية 2013/2014، ص 44.

² المادة 06/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

الفرع الثالث: التحقيق المعمق

تم انشاء هذا التحقيق بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992¹ وهو مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به.

وعرفت المادة 1/21 من قانون إ. ج. ج. على أن " في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 06 و 98 من ق. ض. م. و. ر. م.²

يمر التحقيق المعمق بمراحل وهي:

أ- تحضير ومباشرة التحقيق: يقوم الأعوان المحققون باتباع نفس مراحل وخطوات التحقيق المحاسبي،

حيث يتم سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق وهذا على مستوى المفتشية التابع لها، ويكون عن طريق ارسال اشعار بالتحقيق، ومنحهم آجال 15 يوم لتحضير أنفسهم من تاريخ الاستلام.

كما لا يمكن القيام بتحقيق في الوضعية الشاملة للمكلف الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية، الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل المادة 21 الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجنائية.

كما يجب أن يشمل فحص الحسابات البنكية جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده وأقاربه، كما يتم مراقبة الأسهم التي قد يملكها المكلف في بعض الشركات، وبعدها يتم اعداد الميزان الشكلي الذي يحتوي

¹ قانون المالية لسنة 1992 المؤرخ في 1992/12/31.

² المادة 1/21 من قانون الاجراءات الجبائية.

على مجمل المعطيات المتحصل عليها وإظهار الدخول غير مصرح بها كما يسمح بفحص تغييرات الذمة المالية للمكلف، ومن ثم توجيه المراقب أثناء عملية سير التحقيق¹.

لا يمكن تحت طائلة البطلان فرض الضريبة أن تمتد مدة التحقيق فترة تفوق السنة الواحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الاشعار، ويمكن أن تمتد بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف وبناء على طلبه للرد على الطلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج وتمتد لفترة (30) يوم.

ب- نتائج التحقيق: يتوصل المكلف بعد الانتهاء من عملية التحقيق الى نتيجتين، اما قبوله لأسس فريضة الضريبة أو رفضها مع مراعاة أحكام المادة 96 من ق. إ. ج. ج عندما يتم الانتهاء من اجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة للدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة، وب نفس الضريبة، الا اذا قد أدلى المكلف بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.

المطلب الثاني: إثبات جريمة الغش الضريبي

تختلف آليات اثبات جريمة الغش الضريبي عن غيرها من جرائم القانون العام من حيث الأشخاص المؤهلين لذلك والصلاحيات المخولة لهم اذ تختلف القرائن الضريبية في تحديدهم، وتحديد الصلاحيات المنوطة لهم، وعليه سنتطرق الى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي في (الفرع الأول) أما الفرع الثاني سنتطرق فيه الى صلاحيات الأشخاص المؤهلين اثبات جريمة الغش الضريبي.

¹ بوخشبة فاطمة، سعدي زاوية

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي

تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني، مما دفع بالمشروع الى تنظيمها بأحكام تجرمية واجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم وقمع جرائم القانون العام سواء فيما تعلق منها بإجراءات المتابعة، أين منح صلاحيات للأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجرائم، لا نجد مثيلا لها في قانون الإجراءات الجزائية.

فمهمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة، تكون في الوصول الى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونا في هذا المجال، فالمبدأ العام أن عملية التحقيق في الجرائم في إطار قانون الإجراءات الجزائية مخصص للضبطية القضائية، أي أن كل من الشرطة والدرك الوطني، الذي يعود لهما للاختصاص في التحريات الأولية للجرائم المحددة في القانون العام، أما الاستثناء في النزاعات الضريبية فقد اختلت القوانين الضريبية فقد اختلفت القوانين في تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات جرائم الغش الضريبي والوصول الى دلائل تفني بوقوع الفعل¹.

وبحث أن الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي يختلفون من نص الى آخر وعليه يمكن تقسيم النصوص الى ثلاث أصناف.

أ- قانون الضرائب غير مباشرة والطابع: يقوم بمهمة اثبات الغش الضريبي أعوان الضرائب المفوضين،

والخلفين دون سواهم، وهذا ما نصت عليه المادة 505 من ق. ض غير مباشرة، على أنه: " إن

مخالفات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في المراحل المعهود بها الى دائرة

¹ مداخلة للأستاذ معاشو عمار، أستاذ التعليم العالي والبحث العلمي بكلية الحقوق بجامعة مولود تيزي وزو، بمناسبة اليومين الدراسي حول الغش الضريبي والتهريب الجمركي على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009،

الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان¹.

"ويمكن أن كون هذه المحاضر محررة من قبل عون، في هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء الى أن يثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة الى أن يطعن في تزويرها²."

ب- قانون الرسم على الأعمال: وسع هذا القانون في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش والمخالفات الاقتصادية. يظهر جليا في هذا المجال، أن الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش يتعدى أعوان المصالح الضريبية والغاية من ذلك مساهمة كل هيئات الدولة العاملة في مكافحة الغش، يتظافر الجهود قصد تفادي ضياع أموال الخزينة العامة.

عند القيام بهذه العمليات من الأشخاص الخارجين عن إدارة الضرائب، يجب عليهم أن يقدموا الى إدارة الضرائب ما تم ضبطه من مخالفات في محضر الذي يتولى فيما بعد هذه الأخيرة القيام بالإجراءات التي تراها مناسبة.

ج- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل: لم نتطرق في هذه القوانين الى

الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي، ولهذا يدور التساؤل حول ما إذا كان من حق ضباط الشرطة القضائية اثبات الغش الضريبي، وفي هذا المجال نورد موقف الفقه من هذا الجانب إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في اثبات الجرائم، ويكون من صلاحيتها البحث وجمع الدلائل في كل الجرائم ما لم يتقيد بنص صريح، ولا يجوز إذا تم الأخذ بعين الاعتبار الى خصوصية هذا النوع من الجرائم، التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة التي تختص بها

¹ المادة 505 من قانون.

² المادة 112 من ق. ر. ر. أ. 2017.

إدارة الضرائب دون سواها، ولكن طالما أنه لا يوجد نص صريح يمكن ضبط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها على أن يحول محاضر الإثبات الى الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوة العمومية¹.

الفرع الثاني: صلاحيات الأشخاص المؤهلون للإثبات جريمة الغش الضريبي

لقد حول المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي السالف ذكرهم بصفة عامة صلاحيات عدة وذلك من أجل قيامهم بالبحث والكشف عن هذه الجريمة وعن مرتكبيها وجميع الاستدلالات التي تلزم التحقيق فيها ولعل أهم هذه الصلاحيات ما يلي:

أ- تحرير محاضر: تنص المادة 504 من ق. ض. غ. م " إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانونيا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير مباشرة."

هناك بعض الإجراءات الشكلية التي يجب احترامها عند تحرير المحضر التي نص عليها القانون ص. غ. م في المادة 506 من حيث نذكر المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه وأنواع المخالفات وفي حالة الحجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن الى المتهم، واسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور الطرف أثناء إعداد بياهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس، ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه، وعندما يكون للمتهم

¹ نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة لخصر، باتنة، 2012/2013، ص174.

محل إقامته معروف في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق طرفي موسى عليه مع طلب اشعار بالاستلام من إرادة البريد والمواصلات يرسل الى آخر محل إقامة معروفة للمخالف ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر¹.

ب- سلطة اتخاذ تدابير تحفظية: منح قانون ض. غ. م. لأعوان إدارة الضرائب سلطة اتخاذ تدابير

تحفظية اذ يجوز لها حجر الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة فيه وقد نصت على ذلك المادة 511 من ق. ض. ع. م تودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب الأقرب ويمكن وضعها ان اقتضى الأمر في حضيرة المحجوزات، وفي هذه الحالة يجب على الأعوان الذين باسروا الحجز والتصريح بالحجز الى المتهم والاشارة الى ذلك في المحضر كما يجب أن يذكروا نوع ووزن وقياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور المتهم أثناء اعداد بياهم الوصفي أو الاستدعاء الموجه اليه للحضور.

ج- طلب التوضيحات والتبريرات: يمكن لمفتشية الضرائب اعتبار الأحكام المادة 19 من ق. إ. ج

طلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن سماع المكلف بالضريبة المعني متى تبين استدعاء ضروري من أجل تقديم توضيحات شفوية، وتلجأ إدارة الضرائب الى ذلك عند وجود تناقضات أو غموض في التصريح، وحيث يتضح أن المصريح قد اخفى بعض العناصر كوجود أعداد غير مبررة بفواتير، والواقع أن هذه الإجراءات تعد أولية وبسيطة رغم ذلك فإن عدم امتثال المكلف لذلك أو تقديمه مبررات غير مقنعة يمكن أن يتهم عن وجود غش ممارس من طرفه².

¹ المادة 506 من ق. الضرائب غير المباشرة 2018.

² المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية

د- سلطة التفتيش: منح هذا الحق في الأصل الى سلطة التحقيق واستثناء الى الأعضاء الضبط القضائي

عند الانابة ولا يجوز لأعوان الضرائب في حالة الشك اتجاه الأشخاص الخاضعين أو غير الخاضعين

للمراقبة للقيام بزيارات داخل المنازل الا برخص مكتوبة صادرة عن سلطة قضائية.

هـ- جمع الاستدلالات: يقوم عضو الضبط القضائي بالبحث والتحري بعد وقوعها والتحقيق فيها

وذلك بجمع الاستدلالات للتوصل الى معرفة الجريمة ومن ثم تحريك الدعوى العمومية ضد مرتكبيها

ومعاقبته، أما موظف الضرائب الذي منح صفة الضبط القضائي فانه يقوم بالتحقيق وجمع

الاستدلالات بشأن جريمة الغش الضريبي للتوصل الى كل ما يثبت هاته الجريمة وبالتالي رفع الدعوى

فاذا علم الموظف بالجريمة بعد تبليغه بها فيتعين عليه حينئذ التأكد من البلاغ وذلك بممارسة حقه

في الرقابة والقيام بإجراءات المعالجة.

المبحث الثاني: الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي

لا ينتج النص الجزائي أثره ولا يكون له مفعول اذا لم يتبع بجملة من الإجراءات الجزائية التي تضمن فعالية

وحسن تطبيقه، ذلك أن تجريم بعض الأخطاء يستوجب العديد من النصوص الجزائية التي تضم إجراءات المتابعة

وكيفية ممارسة الدعوة العمومية والجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي وبذلك ستتطرق في المطلب الأول الى

إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي والى العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي.

المطلب الأول: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي

النص الجزائي لا يسمح أثره ولا يكون له مدلول اذا لم يتبع بجملة من الإجراءات الجزائية التي تضمن فاعلية

وحسن تطبيقه، وجريمة الغش جريمة اقتصادية يسأل كل من ساهم في ارتكاب وقائعها حيث اثر سلبا على المالية

الدولة واقتصادها، لذلك تسعى الدول جاهدة لمحاربتها بمختلف الوسائل والطرق، وتعتبر آلية التشريع أهم وسيلة لردع هذه الظاهرة.

الفرع الأول: أركان جريمة الغش الضريبي

تقوم جريمة الغش الضريبي كغيرها من الجرائم على ثلاثة أركان: الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي.

أ- الركن الشرعي: يتكون الركن الشرعي من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معينا يعتبر

جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، وبالتالي لا يمكن تحريم أي فعل دون نص

قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات

الجزائري وهو " لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير من غير قانون¹."

وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه مبدأ مشروعية الجرائم والعقوبات والنص القانوني

الذي يحرم الفعل، يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون لهذا الفعل خاضعا له

ويضفى عليه الصفة غير المشروعة.

الركن الشرعي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنيات الجبائية

الخمسة ويمكن حصرها فيما يلي²:

● قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: المواد 192، 193، 303، فقرة 407،

1، 408.

¹ المادة الأولى من لأمر 66-156 المؤرخ 8 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري، المعدل والمتمم.

² أو هيب بن سامة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002/2003، ص32.

- قانون الضرائب غير مباشرة: المواد 530، 532، 533، 538، 542، 544.
- قانون التسجيل: المواد 119 فقرة 1، 120.
- قانون الطابع: المواد 33، 34.
- قانون الرسم على رقم الأعمال: المواد 117، 118.

ب- الركن المعنوي: ان الجريمة بشكل عام ليست ظاهرة مادية خالصة بل أن بعض عناصرها معنوي بحث ومن تم استقرار في القانون الجنائي الحديث ذلك المبدأ الذي يقضي بأن ماديا الجريمة لا تنشأ مسؤولية وتستوجب عقابا ما لم تتوفر الى جانبها كل العناصر المعنوية التي يتطلبها كيان الجريمة ذاته وتجتمع في ركن يختص بها "الركن المعنوي" اذ يعتبر من أهم ما تميز به هذه الجريمة عن غيرها من الجرائم بصفتها جريمة عمدية، وهذا الأخير له صورتان أو ينقسم الى قصد عام وآخر قصد خاص.

1. القصد العام: لا تخرج جريمة الغش الضريبي عن هذا الأصل العام فهي من الجرائم العمدية التي يشترط توفر القصد ولا يكلف وجود الخطأ لعدم وجود نص صريح بذلك وبغض النظر عن المواضيع التي أشار فيها المشرع صراحة الى القصد فإن المبدأ العام بقضي بوجود توفر القصد في جريمة الغش الضريبي، والقصد الجنائي العام يتكون من عنصرين هما عنصر العلم والإرادة.

فالعلم يشترط في القصد العام علم الجاني بأفعال تدليسية والغش التي قام بها هي أفعال نهي عنها القانون تؤدي الى التخلص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة فيجب انصراف

علمه بالواقعة التي تتكون من السلوك والنتيجة وعلمه بمشروعيتها تلك الواقعة أو افتراض علمه بها بقاعدة " لا عذر بجهل القانون".

أما عنصر الإرادة فيجب أن تحاط الإرادة بالعناصر المكونة للواقعة ولا بد أن تتجه الى السلوك والمنتجة المترتبة عليه، فاذا اتجهت الإرادة الى السلوك دون نتيجة تختلف القصد الجنائي العام، ففي جريمة الغش الضريبي يتطلب توافر القصد الجنائي العام اتجاه إرادة الجاني الى الاحتيال والاختفاء وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط أي القى المكلف بالضريبة رغم علمه بتحريم الفعل الذي يقوم به الا أن إرادته تتجه مباشرة للقيام به¹.

2. القصد الخاص: يتمثل في الغاية الذي يقصد بها الجاني من ارتكاب الجريمة فضلا عن

إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائري.

والقصد الخاص على هذا النحو غير متطلب في جريمة الغش الضريبي اذ لم يتطلب المشرع اتجاه القصد الى تحقيق غاية معينة في حين ذهب البعض الآخر مثل عبد الحميد شواربي بأن جريمة الغش الضريبي تتطلب لقياسها توفر القصد الخاص المتمثل في قصد التهرب من الضريبة²، وبالرجوع الى النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الضريبي فإننا نستخلص أنها تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني وغايته من مباشرة أعمال الاحتيال للتخلص من الضريبة كلها، أو بعضها، وبالنتيجة حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها في الضريبة.

¹ لبنى منصوري، خلود كروسي، خصوصية الدعوى الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي

1945 سطيف، 2016/2015، ص320

² انظر عبد الحميد شواربي، الجرائم التجارية والمالية، منشأة المعارف الإسكندرية، 1989، ص403.

ويقع عبئ اثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب والنيابة العامة، كما يتعين على قاضي الحكم في حالة الإدانة بجرمة الغش الضريبي بإجراء الركن المعنوي والا كان حكمه مشوبا بالقصور في التسبب.

ج- الركن المادي: من مجموعة هذه النصوص السابقة، يمكن تعريف جريمة الغش الضريبي بأنها:

"استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المماثلة.

1. استعمال طرق احتيالية: تتمثل في محاولة المكلف بالضريبة تغطية النقص الذي يتضمنه

التصريح بإرجاعه وذلك بترتيب وقائع مادية واعدادها اعداد خاص الغرض منه تمويه إدارة الضرائب، وقد اكتفى المشرع بسرد بعض الأعمال المادية التي يعتبرها بمثابة طرق تدليسية في قوانينها الجبائية.

د- التحايل المادي: يعتبر من أخطر الوسائل التي يلجأ اليها المكلف للتملص من الضريبة

وذلك بإخفاء الشيء الخاضع للضريبة كمصدر أو أكثر من مصادر الدخل أو إخفاء نشاط لا يخضع للضريبة¹، وتتخذ المناورة التدليسية عدة أشكال، ومنها أسلوب الفوترة المزورة أو الغش في الرسم على القيمة المضافة، والذي عادة ما يكتشفه أعوان الرقابة الجبائية بسهولة، ويتم الغش الضريبي كذلك يخلف مؤسسات وهمية يسيرها أشخاص وهميون أو أسماء مستعارة².

¹ طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012، ص73

² أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2013، ص72، ص74

1. التملص الضريبي: لا تعد جريمة الغش الضريبي قائمة ما لم يترتب على الاحتيال التخلص

من الضريبة الواجبة قانوناً، كما لا يشترط لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي الطرق التدليسية فعلاً إلى التملص من الضريبة، فالمحاولة تكفي لقيامها إذا التخلص من أداء الضريبة أما يربط الضريبة ربطاً خاطئاً أو بأداء الضريبة كلها أو بعضها، فلا بد لوقوع الجريمة من نتيجة معينة وهي التملص من أداء الضريبة.

2. العلاقة المبنية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتيالية: يقصد بها العلاقة السببية

الرابطة التي تحصل بين السلوك أو الفعل الإجرامي والنتيجة المترتبة عليه. اذ أن جريمة الغش الضريبي لا تختلف في هذا المجال عن غيرها من الجرائم الأخرى، فإذا كان المشرع يشترط تحقق نتيجة تتمثل في التملص من وعاء الضريبة أو تصفية أو دفع الضرائب فلا بد أن يكون هذا التملص ناتجاً عن استعمال إحدى الطرق الاحتيالية. فإذا انتهت الرابطة السببية بين طرق الاحتيال والتملص من الضريبة وفقت مسؤولية المكلف عند حد الشروع في جريمة الغش الضريبي متى باشرها عن قصد.

الفرع الثاني: شروط مباشرة تحريك الدعوة العمومية

تمر عملية مباشرة الدعوى العمومية بعدة مراحل وهي كالاتي:

أ. تقديم الشكوى: إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب اجراء الزامي والا تكون إجراءات الملاحقة

باطلة بطلاناً مطلقاً، فهي من النظام العام، فلا يمكن ملاحقة المكلف بالضريبة الا بعد إيداع

الشكوى من قبل إدارة الضرائب والقضاء بخلاف ذلك يؤدي الى بطلان إجراء المتابعة بحسب المادة

104 من ق. إ. ج.¹.

وحتى تكون الدعوى صحيحة يجب أن تتوفر على شرطين أساسيين هما:

- تقديم الشكوى من طرف الأشخاص الذين يسمح لهم القانون بذلك وعادة يكون مدير الضرائب بالولاية، غير أنه يجوز تقديمها ممن يسمح القانون بإنباثهم في تقديمها وفي الحالة إذا كانت الشكوى صادرة من شخص غير مؤهل قانونا يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا ويمكن للقاضي اثارته من تلقاء نفسه وفي أية مرحلة كانت عليها الدعوة لأنه من النظام العام.

- وترفع الشكوى من قبل إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية أو أمام قاضي التحقيق مع تأسيسها كطرف مدين وتوضح فيها الوقائع التي من شأنها تبرير رفع الشكوى بصفة دقيقة من طرف العون اسنادا الى محضر كوثيقة المنازعات وتقرير المصلحة المفتشية أو القباضة.
- أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة في إصدارها، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية².

ب. الجهة المختصة في التحقيق: خروجا على القواعد العامة للاختصاص المحلي وهي النظام العام

بالنسبة للجرائم بأحكام المادة 329 ق. إ. ج التي تنص " محليا بالنظر المحاكم في القضايا محليا

بحسب محل القبض عليهم".

¹ المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية

² أحمد شوقي، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ج 1 ديوان المطبوعات الجامعية 1999، ص 41.

وأخضع المشرع في المادة الضريبية الاختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفق لأحكام المواد م 543 ق. ض. غ. م و 119 ق. ر. ر. أما سبق ذكره أنه في حالة رفع دعوى أمام القضاء قبل صدور شكوى إدارة الضرائب.

ت. مرحلة التحقق القضائي: يكلف قاضي التحقيق بجميع إجراءات التحقيق للكشف عن الحقيقة وذلك عن طريق التحري عن أدلة الاتهام وأدلة النفي، كما يقوم ببعض المهام كإصدار الأوامر القضائية كالأمر بالإحصار، الأمر بالإيداع في البحث، الأمر بالحبس المؤقت والافراج ... الخ. يتصل قاضي التحقيق بالقضية بناء على طلب وكيل الجمهورية أو بناء على شكوى مصحوبة بادعاء مدين حسب أحكام المادة 72 من قانون ج.

وقد أقر المشرع الجبائي إجراءات للتحقيق حيث يقوم قاضي التحقيق بأمر المكلف بدفع الضريبة قبل اتخاذ القرار في الدعوى المعروضة أمام المحكمة الإدارية.

(1) مراجعة التحقيق: تتم هذه العملية بحضور الشاكي أو وكيله على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالمراقبة الأولى، يعين العون المكلف بإجراء مراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب وهذا يرجع الى المحكمة الإدارية إذا رأت ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق.

(2) الخبرة القضائية: نصت عليها المادة 86 من قانون الإجراءات الخبرة القضائية وهي كالتالي:

- مادة 86: يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك تلقائيا أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب، ويحدد القاضي بهذا الاجراء الخاص بتحقيق مهمة الخبراء.

- تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تمتد الى ثلاثة خبراء ان طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبير وتعين المحكمة الإدارية خبير.
- لا يجوز تعيين كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة والأشخاص الذين أبدوا رأيهم في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.
- لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية في أجل 8 أيام كاملة اعتبارا من اليوم الذي تسلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير ويبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوة على طرف الخصم.
- في حالة ما رفض الخبير المهمة المسندة اليه ولزم يؤدها بعين خبير آخر بدلا منه، تعينه المحكمة الإدارية حيث يحدد يوم وساعة بدأ العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي وذلك قبل 10 أيام على الأقل من بدأ العمليات.
- يتوجه الخبراء الى مكان اجراء الخبرة ممثلة عن الإدارة الجبائية، وكذلك المكلف أو ممثله إذا اقتضى الأمر بذلك يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة من قبل المحكمة الإدارية، ويقوم عون اداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه ويقوم الخبراء بتحرير اما تقرير مشترك أو تقارير منفردة.
- يودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي يتم ابلاغها بذلك قانونا أن تطلع عليه من خلال مدة 20 يوم.

- يقدم الخبراء كشفا عن أتعاب تقاريرهم ويتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريف المحددة من الوزير المكلف بالمالية.
- إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية¹.

الفرع الثالث: انقضاء الدعوة العمومية

تنقضي الدعوة العمومية بالتقادم أو بسحب الشكوى أو المصالحة.

أ. انقضاء الدعوة العمومية بالتقادم: تمتاز القوانين الضريبية بالنسبة للتقادم بخاصيتين:

- (1) عدم التميز بين الدعوتين العمومية والجبائية عكس ما هو عليه الحال في المجال الجمركي.
 - (2) عدم تقييد مدة التقادم الدعوى العمومية المقررة في قانون الإجراءات الجزائية المحددة بثلاث سنوات (3 سنوات) بالنسبة للجنة تسري من يوم ارتكاب الجريمة (المادة 7 و 8 من قانون الإجراءات الجزائية) و 10 سنوات بالنسبة للجنايات.
- وبالرجوع الى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المادة 39 منه قد حددت مدة تقادم دعوة إدارة الضرائب لقمع الجرائم الجبائية، بوجه عام بأربعة (4 سنوات)، الا في حالة اكتشاف مناورات احتيالية.
- ويمدد أجل التقادم المنصوص عليه سنتين.

¹ المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب. انقضاء الدعوة العمومية بسحب الشكوى: نصت المادة 87-1 ق. إ. ج. "يجب على كل من

يرغب في سحب طلبه أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم برسالة محررة على ورق بدون مدة يوقعها

بيده أو من طرف وكيله¹."

حيث أجازت المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال للمدير الولائي للضريبة سحب الشكوى

ونصت على أن سحب الشكوى يؤدي الى انقضاء الدعوة العمومية طبقا لنص المادة 3/6 من قانون الإجراءات

الجزائية، وبنفس الحكم جاء في المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة.

ت. انقضاء الدعوى العمومية بالمصالحة: من خلال المادة 555 من ق. ض. غ. م أشار الى المصالحة

من حيث امكانياتها، فنصت هذه المادة على أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن

أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب الشروط المحددة والقواعد المنصوص عليها في

المادة 540 من نفس القانون².

والمصالحة بالأساس هي وسيلة من وسائل انقضاء الدعوة العمومية في حالة قيام كل من المدعى والمدعي

عليه بإجراء تصالح على قيمة المطالب القائمة بينهما أي هو عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بين المتصلحين.

كما قد تنقضي بوفاة المتهم والعفو الشامل، أو بإلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم جائز لقوة الشيء

المقتضي فيه.

¹ المادة 86 من قانون الإجراءات الجزائية.

² المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

نظراً لطبيعة الخاصة لجريمة الغش الضريبي وغيرها من الجرائم الضريبية، أقر المشرع عقوبات جزائية (الفرع الأول) وعقوبات جبائية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العقوبات الجزائية

تنقسم العقوبات الجزائية المقرر لجريمة الغش الضريبي الى نوعين: عقوبات أصلية (تتمثل في الفقرة الأولى) وعقوبات تبعية وتكميلية سالبة للحقوق (فقرة ثانية).

1. الفقرة الأولى (عقوبات أصلية): كل مدين لخزينة الدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب التي يتملص منها كليا

أو جزئياً، حسب نص المادة 303 من ق. ض. م. ر. م.

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

- الحبس من شهرين (02) الى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج الى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

- الحبس من (06) أشهر الى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.00 دج الى 2000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج الى 5.000.000 دج.

- الحبس من خمسة (05) سنوات الى (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج¹.

(1) العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي: الشخص المعنوي نوعان عام وخاص، فالعام يخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية أما الخاص فهو يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والمؤسسات الخاصة، وقد نصت المادة 303-9 من ق. ض. م. ر. م. على أنه عندما ترتكب مخالفة من قبل الشركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر حكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين والقوانين وتطبق عليه الغرامات الجزائية المستحقة².

(2) العقوبات المطبقة على أعوان إدارة الضرائب: يعاقب بالحبس من خمسة (05) سنوات الى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500.000 دج الى 1000.000 دج كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال، ولأي سبب كان ودون ترخيص من القانون من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو يسلم مجاناً محاصيل مؤسسات الدولة. "حسب نص المادة 122 من قانون العقوبات".

¹ المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2017.

² المادة 163، أمر رقم 03-06 مؤرخ 19 جمادى الثاني عام 1427 الموافق لي 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية

فضلا عن العقوبات الجزائية تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين، ويخضع للعقوبات التأديبية المقررة في القانون العام للوظيفة العمومية في المادة 163 وهي التوقيف عن العمل من أربعة أيام الى ثمانية أيام. التنزيل من درجة الى درجتين، النقل الاجباري.

2. الفقرة الثانية (عقوبات تبعية وتكميلية)

(1) العقوبات التبعية: تقوم المحكمة بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها، وتعليقه في الأماكن التي تحددها حسب المادة 120-6 ق تجاري، كما نجد نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544 بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين في حالة القوة سواء حكم واحد أو بعد أحكام تطبق عليهم بقوة القانون، عقوبات مع مزاولة المهن وتطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة على المؤسسة.

— منع الأشخاص الذين تم ادانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري وحددت فقرة المنع في حدود لا تتجاوز 10 سنوات كما أجازت الأمر بالنفذ المعجل¹.

(2) العقوبات التكميلية: نص القانون العقوبات عليها في المادة 9 وما يليها في حالات:

- تحديد الإقامة.
- المنع من الإقامة.
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال.

¹ أحسن بوسقيدة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة السابعة، الجزء الأول، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 487.

— حل الشخص الاعتباري.

— نشر الحكم.

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية.

بالإضافة الى العقوبات الجزائية تعاقب كل النصوص الضريبية على الغش الضريبي بجزاءات جبائية، وتختلف من نص الى آخر مضمونا ومقدارا، والتي تتمثل في الغرامات المالية وعقوبة المصادرة.

أولا الغرامة الجمركية: تعرف الغرامة الجمركية بأنها ذلك المبلغ النقدي الذي يدفعه المحكوم عليه للخزينة العمومية، تنفيذا بما ورد في حكم قضائي، وأطلق عليها المشرع الجزائري في قانون الجمارك لفظ التفويض، في حين اعتبرها الفقهاء بأنها عقوبة من طبيعة جزئية تقرر بموجب حكم قضائي الى جانب العقوبة الأصلية.

تطبق الغرامة الجبائية على المكلف في حالة ارتكابه لجرمة الغش الضريبي الأمر الذي أكدته المشرع الجزائري سواء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (1)¹ أو قانون الضرائب غير مباشرة (2) أو الرسم على رقم الأعمال (3) أو الطابع (4).

1. قانون الضرائب المباشرة: في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاث أضعاف تلك الحقوق دون أن تقل عن 5000 دج.

2. قانون الضرائب غير المباشرة: يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية غرامات ثابتة تتراوح قيمتها 5000 دج و 25000 دج حسب ما جاء بالمادة 523 من قانون الضرائب غير مباشرة² وأخرى نسبة تساوي ضعف

¹ صقر نبيل، قهراوي عز الدين، الجريمة المنظمة: التهريب والمخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر 2008، ص 60-64

² انظر المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة

الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج المادة 524 ف 02 من نفس القانون، تطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي.

3. قانون الرسم على رقم الأعمال: غرامة 100 دج الى 5000 المادة 114 ف02 وفصلا عن ذلك انفرد أيضا قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة التي تنص على الأشياء ووسائل الغش. وإذا كان بمقدور القضاة تخفيض من الغرامات الجزائية فمن القوانين يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المالية 303 ف04 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 120 ف04 من قانون التسجيل.

4. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يجب على المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي أن يصرح خلال الثلاث أيام من بداية نشاطه أمام مفتشية الضرائب المباشرة التابع لها حسب نص الفقرة الأولى من المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي حالة امتناعه يعاقب بغرامة جبائية تقدر بقيمة 30.000 دج ويعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في حالة ثبوت قيام المكلف بأعمال تدليسية والتي تتمثل في مبلغ مالي يزداد على نسبة المبلغ الذي تملص منه المكلف في نفس الهيئة للدخل.

5. قانون الضرائب غير مباشرة: يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية، غرامة ثابتة تتراوح قيمتها 5000 دج و25000 دج حسب ما جاء بالمادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة¹ وأخرى بنسبة تتساوى ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج المادة 524 ف2 من نفس القانون تطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي.

¹ المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة

6. قانون الطابع والرسم على رقم الأعمال: وردت الغرامات الجبائية المترتبة عن جريمة الغش الضريبي دون

تحديد مقدارها في الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل¹ والفقرة الثالثة من المادة 36 من

قانون الطابع² ونص المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال³ على تطبيق غرامة بنسبة 100%

على مجمل الحقوق في حالة استعمال المكلف لطرق تدليسية للتملص من الضريبة.

ثانيا: المصادرة: عرف المشرع الجزائري المصادرة في الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات بأنها

"الأصول النهائية للمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء"⁴.

حددت المادة 16 من قانون العقوبات الأشياء محل المصادرة والتي تتمثل أساسا في كل الأشياء التي يعتبر

القانون بأن صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يشكل جريمة⁵.

يشترط الحكم بالمصادرة أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلا وقت صدور الحكم، فلا يجوز

الحكم بمصادر أشياء يكون ضبطها لاحقا، وتتم المصادرة في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة بناء على نص

قانوني صريح، ولا تكون الأشياء المملوكة للغير محل المصادرة الا في الحالة التي يأمر بها كثير من تدابير الأمن

بنص قانوني صريح.

تعتبر المصادرة في القانون العام تكميلية⁶، وفي جريمة الغش الضريبي عقوبة جرمية وتبين ذلك من نص المادة

525 من قانون الضرائب غير مباشرة.

¹ نص الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل على أنه "... يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية"

² ينص الفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع على أنه " يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية"

³ المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

⁴ الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات.

⁵ الفقرة الثالثة من المادة 25 من قانون العقوبات.

⁶ شيخ ناجية، خصوصية جريمة الصرف في القانون الجزائري، رسالة لنيل شهادة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2012، ص166.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

من خلال ما تم عرضه في هذا البحث يتبين لنا أن موضوع الحماية الجنائية للمستهلك من الغش الضريبي يعد من المواضيع الحديثة والهامة في مجال الدراسات القانونية، حيث قمنا بعض أكثر الجرائم ارتكابا، قد تناولها قانون العقوبات بالعقاب الا وهي جريمة الغش الضريبي.

ان وجود جريمة الغش الضريبي في أي مجتمع دلالة واضحة على وجود خلل في أهم علاقة بين المواطنين والدولة، وذلك بالنظر الى أن الضغط الضريبي يؤدي حتما الى التملص والتهرب من أداء الضريبة، الأمر الذي يستدعي الكشف عن أسباب المؤدية الى ارتكابها.

بعد التحليل الموضوعي لهذا البحث وابعاده القانونية وتحليل أهم القواعد والأحكام التي تضمنها التشريع الجزائري وسعيه الى تطبيقها على أرض الواقع، الا أنه لم يوفق الى حد كبير في الحد من الجرائم التي تمس بالمستهلك، وهذا راجع الى العديد من العوامل المتمثلة في نقص الوعي وعدم التطبيق الفعلي للعقوبات، إضافة الى وجود منافذ قانونية يستغلها الجاني للتهرب من العقاب أما بالنسبة للجانب الاجرائي فقد رأينا أن المشرع حدد الأشخاص المؤهلين لمعينة تلك الجرائم، كما منحهم الحق في رفع الدعوى، ولكون أنه يجب استظهار عناصر الجريمة فلا بد من وجود أدلة اثبات فان المشرع كما رأينا قد عمل على تنظيم الخبرة، وذلك نظرا لأهميتها البالغة في هذا النوع من الجرائم، بالضافة الى المحاضر المحرة من قبل الأعوان المؤهلين.

ان اغلب الجرائم المنصوص عليها في القانون الخاص بحماية المستهلك قرر لها المشرع عقوبات مالية تتلاءم وطبيعة الجرم المرتكب والغاية منه، بينما العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات هي عقوبات سالبة للحرية مما ينبغي فرض غرامات مالية مشددة في مواجهة الملمزمين، وذلك بغية الحد ولو نسبيا من انتشار هذه الظاهرة، من أجل هذا وجب على الدولة التصدي لهذه الظاهرة فان لم يكن القضاء عليها نهائيا وجب على الأقل اتخاذ

إجراءات للتحقيق من حدثها اذ يجب أن توجد عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى جميع المستويات من خلال الوقاية من الغش الضريبي.

ونتيجة لما سبق ذكره ارتأينا الى تقديم جملة من الاقتراحات وهي كالتالي:

- ضرورة تدخل السلطة الإدارية المختصة في أي وقت وفي أي مرحلة من مراحل لحماية المستهلك والعمل على التطبيق الصارم للقوانين على المخالفين.
- وضع استراتيجية وطنية لمكافحة الغش الضريبي من خلال دراسات لظاهرة الغش الضريبي.
- القيام بأعمال مدعمة ومسبقه لمحاربة الغش الضريبي من طرف جميع هياكل الدولة من خلال التنسيق فيها.
- إعطاء حماية أكثر للمستهلكين أثناء ممارسة أعمالهم وذلك بتسديد عقوبات لكل من المخالفات.
- مضاعفة آليات الرقابة ومراقبتها.
- تكثيف الدورات التدريبية والأيام الدراسية للمهتمين والعاملين في مجال حماية المستهلك، ل طرح انشغالهم واهتماماتهم والصعوبات التي تواجههم.

أخيرا فان تحقيق حماية فعالة للمستهلك لا تقوم الا بتظافر جهود الأطراف التالية الدولة والمستهلك كطرف أساسي وصاحب حق كذلك بتوعية المستهلك وتعريف بحقوقه وتبقى الوقاية خير من العلاج.

قائمة المراجع

والمصادر

المراجع

كتب

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الطبعة السابعة، الجزء الأول، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004
2. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة طبعة 16، الجزائر، بدون سنة.
3. محمد دوالي، الالتزام بالنصيحة في نطاق عقود الخدمات، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط1، 2005
4. محمد عمران، حماية المستهلك أثناء تكوين العقد، دراسة مقارنة مع دراسة تحليلية وتطبيقية للنصوص الخاصة بحماية المستهلك، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1986
5. عبد الحميد شواربي، الجرائم التجارية والمالية، منشأة المعارف بالإسكندرية، 1989
6. صقر نبيل، قهراوي عز الدين، الجريمة المنظمة: التهريب والمخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر 2008

مذكرة لنيل دكتوراه

7. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهريب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002

مذكرة لنيل شهادة الماجستير

8. أوهيب بن سلمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر 2002-2003

9. أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق بن عكنون، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2003/2002
10. بولحة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع القانون للأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2015/2014
11. طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012
12. اولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2013
13. نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة لحصر، باتنة، 2013/2012.
14. كشاوي إلياس، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني - حالة الجزائر-، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر السنة الجامعية 2008، 2009

مذكرة لنيل شهادة الماستر

15. أ. د. موسى زهية، قانون الاستهلاك، الإرسال الثاني، جامعة منتوري قسنطينة، السنة 2006/2005
16. تيسوكاي حياة، سعودي صبرينة، حقوق وضمانات المكلف في إطار الرقابة الجبائية، مذكرات لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية 2014/2013
17. رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص القانون العام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2015/2014
18. عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 1435هـ - 1434هـ
19. فرحات سليمة، صباحي فائزة، جريمة الغش الضريبي، مذكرة مكمل لنيل متطلبات شهادة الماستر، تخصص إدارة مالية، قسم القانون العام، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة 2017-2018
20. قروموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014
21. لبنى منصوري، خلود كروسي، خصوصية الدعوى الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945 سطيف، 2016/2015
22. سيف الإسلام شوية، سلوك المستهلك والمؤسسات الخدمائية اقتراح نموذج للتطوير، كلية الآداب والعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة عنابة، سنة 2006
23. مزهودي عبد الرحيم، جريمة الغش الضريبي في تشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 1435هـ-1434هـ

المصادر

المواد القانونية

24. الأمر رقم 03-06 مؤرخ في 19 جمادى الثاني عام 1427 الموافق لـ 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العامة.

25. الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق لـ 8 يوليو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم

26. الأمر رقم 76-101 مؤرخ لـ 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، جريدة رسمية عدد 102 لسنة 1976.

27. الأمر رقم 76-102 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 03 لسنة 1976.

28. الأمر رقم 76-103 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الطابع، جريدة رسمية عدد 103 الصادر بتاريخ 22 ديسمبر سنة 1976 المعدل والمتمم.

29. الأمر رقم 76-104 مؤرخ في - ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، جريدة رسمية عدد 102 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976 المعدل والمتمم.

30. الأمر رقم 76-105 مؤرخ في - ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية عدد 103 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 1976، المعدل والمتمم.

31. القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31-12-1992 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، المعدل والمتمم، المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

32. قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

المجلات

33. شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013
34. مداخلة للأستاذ معاشو عمار، أستاذ التعليم العالي والبحث العلمي بكلية الحقوق بجامعة مولود تيزي وزو، بمناسبة اليومين الدراسيين حول الغش الضريبي والتهريب الجمركي على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13 و 14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009

المؤتمرات

35. محمد سليم وهبة، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز البراهة ومكافحة الفساد، اليمن 26-27 يوليو 2010.

النصوص القانونية

36. ينص الفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع على أنه " يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية"
37. نص الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل على أنه "... يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية"

شهادة الدراسات الجامعية

1.38. عماري الجيلالي، بكة سيد أحمد محمد المولود، حماية المستهلك في التشريع الجزائري، دراسة حالة المخبر الولائي بالشلف،

مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية DEUA، فرع قانون أعمال، جامعة التكوين المتواصل، مركز شلف،

2012/2011.

39. يوسف عشيرة، خديجة وآمال، ضمان خدمة ما بعد البيع وقمع الغش في قانون المستهلك الجزائري، مذكرة لنيل شهادة

الدراسات الجامعية التطبيقية، جامعة حسنية بن بوعلي، شلف، 2011/2010

المراجع الأجنبية

40. Lucien MEHL, Sciences et techniques fiscales, Zone II, Presses Universitaire de France, Paris, 1959

41. Michel Bourrer et autres, Finances publiques 6ème édition, L. G. D. J. Paris, 2002

ملخص

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة معقدة، يصعب تحديد تعريفها بشكل جامع مانع، وذلك لاقتراب معناها من عدة مفاهيم أخرى مشابهة لها كالتهرب المشروع، والاقتصاد الموازي، أو الجنات الضريبية، إضافة لتعدد الأسباب الاقتصادية والسياسية والإدارية التي ساهمت في انتشاره، فشكل ذلك خطورة بالغة على مالية الدولة، وأمنها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، الأمر الذي جعل المشرع الجزائري يضيف عليها طابعا جزائيا.

تندرج جريمة الغش الضريبي في الإطار العام للجريمة الاقتصادية، ذلك أنها تمس بالمالية العمومية وعلى غرار الجرائم الاقتصادية الأخرى يتميز نظامها القانوني بطابعه المعقد، بحيث يستمد قواعده سواء من حيث أركان الجريمة وإجراءات المتابعة، والاثبات أو العقوبات المقررة لها من القانون الجبائي أو القانون العام، والاتفاقيات الجبائية الدولية عندما يتدخل عنصر أجنبي في واقعة الغش الضريبي.

Le résumé :

La fraude fiscale est un phénomène complexe, difficile d'en fixer la définition d'une manière globale et intangible pour convergence de ses, de plusieurs autres concepts similaires, tels que l'évasion légitime, l'économie statique ou les paradis fiscaux, outre la multitude des raisons économiques, politiques et administratives qui ont contribué à sa propagation, ce qui a constitué un grave danger sur la finance de l'état, notamment sa sécurité économique, sociale et politique, ce qui a poussé le Législateur Algérien & la revêtir d'un caractère forfaitaire.

Le délit de fraude fiscale s'inscrit dans le cadre général du délit économique car il touche à la finance publique. A l'instar des autres délits économiques, son système légal se distingue de par son caractère complexe, car puissant ses règles

soit des rubriques délictuelles, des procédures de poursuite et de l'établissement ou des peines prévues par le code fiscal ou par le droit commun ainsi que les conventions fiscales internationales, quand un élément étranger intervient dans la fraude fiscale.