

Dirassat & Abhath
The Arabic Journal of Human
and Social Sciences



مجلة دراسات وأبحاث
المجلة العربية في العلوم الإنسانية
والاجتماعية

EISSN: 2253-0363
ISSN : 1112-9751

الغش الضريبي

TAX FRAUD

طاهر شاوش فاطمة TAHAR CHAOUICHE FATMA

مخبر البحث: القانون و العقار Laboratoire de recherche: droit et immobilier

جامعة: البلدية 2 علي لونيبي Université: BLIDA 2 ALI LOUNISSi

foufabella111@gmail.com

تاريخ القبول : 2019-09-28

تاريخ الاستلام : 2019-05-23

ملخص:

يهدف هذا المقال إلى تسليط الضوء على موضوع الغش الضريبي و الذي أضحى يهدد الخزينة العامة للدولة خاصة بعد تناقص الجباية البترولية، أين أصبحت الخزينة العمومية تحرم من مبالغ مالية هامة مستحقة من المكلفين بالضريبة وذلك عن طريق استعمالهم وسائل تدليسية و غير مشروعة، ما ينتج عنه آثار جد وخيمة على الإقتصاد العام وعلى التنمية، لكن المشرع وبهذا الصدد سطر آليات لمكافحة هذه الظاهرة، أهمها الآلية الرقابية التي تسعى إلى مراقبة تصرفات المكلف بالضريبة و التحقق من مصداقيتها وصولا إلى توقيع العقاب المناسب و المتراوح بين الغرامة المالية و عقوبة الحبس بالإضافة إلى عقوبات تكميلية.

كلمات مفتاحية: الضريبة _ الغش الضريبي _ الإدارة الجبائية _ الرقابة الجبائية _ الغرامة _ الحبس _ المكلف بالضريبة.

Abstract:

The article aims shed light on the subject of tax fraud, which is mainly aimed at the public treasury of the owed sums of money to deprive the taxpayers tax people, using illegal means, with the result that the effects of a very severe for the general economy, but the legislature and in this regard it has a line of stop mechanisms in the face of phenomenon, the major of which is control mechanism that aims to seek to control in charge of tax statements and investigate the credibility, leading to the signing of the appropriate punishment for each override of taxpayers ranging from fines to imprisonment as well as complementary sanctions.

Key words: tax, tax fraud, tax administration, fiscale control, tax charge, Imprisonment, charged with tax.

1. مقدمة:

مختلف الميادين خاصة الاقتصادية منها، إذ تعد المداخل الضريبية في الدولة المعاصرة مصدرا هاما لتمويل الخزينة العامة و أداة أساسية لتنفيذ سياستها في جميع المجالات، سواء على المستوى الداخلي من خلال تنفيذ السياسة العامة للحكومة أو على المستوى الخارجي من حيث تشجيع التبادل التجاري و جلب الاستثمارات الأجنبية، من أجل ذلك أولتها مختلف التشريعات الحديثة باهتمام كبير تجسد بصورة واضحة في إصدار النصوص القانونية و التنظيمية الخاصة بها و العمل على تعديلها كلما تبين عدم مساهمتها لتحديات ورهانات الواقع العملي.

ولما كانت الضريبة في تعريفها الشائع أنها فريضة تؤدي جبرا دون أن يحصل الملزم بها على نفع مباشر مقابل لها، كان السعي إلى

تعرف معظم الدول النامية بما فيها الجزائر إصلاحا اقتصاديا واسعا بهدف زيادة معدلات النمو الاقتصادي من خلال ترشيد الإنفاق العام وزيادة الموارد الضريبية وتشجيع الصادرات و زيادة فرص الاستثمار و الادخار و إعطاء دور حيوي و هام للقطاع الخاص في المساهمة في عملية التنمية.

و تعد الضرائب من أهم الموارد التي تقوم عليها خزينة الدولة لتغطية النفقات العامة، أين اتسع مدلول الضرائب على صعيد الفكر المالي الحديث تبعا للاتساع دور الدولة و الذي تجاوز الدور التقليدي ليساير متطلبات الحاجيات المتزايدة للدولة الحديثة في

ضرائب جديدة، وهذا ما يؤثر بدوره سلباً على النمو الاقتصادي وتوزيع الدخل ومبدأ العدالة الضريبية.

وتولي الدولة الجزائرية اهتماماً بالغاً للضرائب في قوانين المالية، خاصة بعد انهيار أسعار البترول وانخفاض الجباية البترولية ما استدعى بها إلى ضرورة تفعيل الجباية العادية ومحاولة جعلها أهم مورد وذلك بإحداث جزاءات مالية وحتى عقوبات سالبة للحرية في مواجهة المكلفين بالضريبة الذين يقومون أو يحاولون اللجوء إلى إخفاء مداخيلهم أو تقديم تصريحات كاذبة أو يقومون ببعض الأعمال التدليسية بهدف التخلص من الأعباء الضريبية.

وتبعاً لما سبق ذكره نقوم بطرح الإشكالية التالية: فيما يتجسد مضمون جريمة الغش الضريبي وما هي أسبابها وآثارها وآليات كشفها وقمعها ؟

الفرضيات:

- ظاهرة الغش الضريبي جريمة كباقي الجرائم لها خصوصية تنبع من طبيعة المصلحة المحمية، لها عديد الأسباب والآثار على شتى المجالات.
- قيام المشرع و بهدف مكافحة جريمة الغش الضريبي بتسطير آليات كشف و قمع مناسبة لطبيعة هذه الجريمة.

أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على جريمة الغش الضريبي عن طريق تحديد مفهومها، أسبابها، آثارها وآليات المتبعة من قبل المشرع الجزائري لتصدي لها سواء من ناحية الكشف عنها أو قمعها.

متبعين في هذه الدراسة المنهج العلمي بما فيه المنهج الاستقصائي، الوصفي والتحليلي.

2. تحديد مفهوم الغش الضريبي:

إذا كانت الضريبة هي فريضة مالية يدفعها المكلف بها جبراً إلى الدولة وفق ما تقتضي به القوانين مساهمة منه في الأعباء والتكاليف العامة دون أن يعود عليه نفع مباشر من ذلك، لذلك فإنه يلجأ إلى التملص منها باستعمال طرق عديدة أهمها الغش الضريبي.

تجنبها مفهومها و مبرراً عند البعض، و تولد عن عدم الرضا و القبول بالضريبة معارضة و مقاومة من طرف الأفراد المكلفين بها، فمقاومة الضريبة هي حالة نفسية للمكلف بالضريبة نتج عنها تصرفات وسلوكات سلبية تجسدت غالباً في محاولة الغش و التهرب من دفعها، فمنذ أن نشأ الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف بها عرف التملص منها و التحايل في أدائها، حيث كان الحاكم في الماضي يلزم و يجبر محكوميه على دفع الضريبة و التي كانت تحصل لحسابه الخاص ما أدى إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق المصلحة العامة و أنها ليست إلا مظهرًا من مظاهر الظلم قوبل بالمقاومة و التمرد و ظل نوع من هذا الاعتقاد سائداً في بعض ذهنيات المكلفين بالضريبة رغم تغير النظم السياسية و تطور النظام الدستوري للدولة.

فالغش الضريبي وجد منذ أن وجدت الضريبة، فقد أدى توسع الدولة في المشاريع و توسعها في فرض الضرائب إلى شعور الأفراد بالخطر على أموالهم فلجئوا إلى ممارسة الغش اعتقاداً منهم بأن ذلك ليس إلا نوعاً من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة مفضلين المنفعة القريبة في صورة المال الموجود بين أيديهم على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليهم نتيجة التوسع في المشاريع الممولة من الضريبة واهتمامهم بالمصلحة والملكية الخاصتين دون المصلحة العامة.

هذه العوامل و غيرها ساهمت بشكل كبير في دفع المكلفين بالضريبة إلى التخلص من عبء أدائها عن طريق الاحتيال و الغش فكثيراً من الأفراد لهم تفكير شارلامب من خلال مقولته " le fraudeur fiscal me plait, c'est un voleur honnête, car il ne vole que l'Etat qui est une abstraction "، ففي تصريح لوزير المالية عبد الرحمن راوية مؤخراً أن الحكومة أحصت أزيد من 100 ألف غشاش في البطاقية الوطنية للجباية، و هم موزعون بين أشخاص طبيعيين و أشخاص معنويين و أن عملية تحصيل الضريبي ليست بالأمر السهل¹.

و يؤثر الغش الضريبي سلباً على الحصيلة الضريبية ما يشكل عائقاً هاماً و أساسياً أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة ما يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية برفع معدلات الضرائب الموجودة أو فرض

_ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي للحصول على تخفيض أو الإعفاء أو استرجاع الضريبة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لبعض الفئات.

_ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الهبة أو الوصية أو الوفاة.

_ إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبيق عليها الضريبة.

من خلال التعريفات السابقة يمكن إعطاء التعريف التالي لجريمة الغش الضريبي "كل تصرف يقوم به الشخص الخاضع للضريبة للتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً وذلك باستعمال طرق ووسائل غير مشروعة".

2.1.2. أركان جريمة الغش الضريبي

و مثل باقي الجرائم فإن جريمة الغش الضريبي تقوم على ثلاث أركان:

_ **الركن المادي:** يقوم على ثلاث عناصر، التخلص من أداء ما يجب أدائه 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 على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، فالمقصود بالطرق الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على المكلف بالضريبة في الإقرارات التي يقدمها إلى الإدارة الجبائية⁷.

_ **الركن المعنوي:** تتميز هذه الجريمة بأنها عمدية، فلا جريمة إذا لم يثبت توافر القصد الجنائي وفضلاً على القصد العام، تقتضي هذه الجريمة قصداً جنائياً خاصاً يتمثل في الرغبة لتخلص من الضريبة كلها أو بعضها⁸.

أ، **القصد العام:** وهو علم الجاني بارتكابه فعلاً من أفعال الاحتيال من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها مع اتجاه إرادته إلى الاحتيال وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط.

و يأخذ الغش الضريبي صورتين: الغش الضريبي بصفته جريمة جزائية و الغش الضريبي بصفته مخالفة جبائية بحتة تفرض عليها جزاءات تصدر عن الإدارة و ليس القاضي²، كما يمكن أن يجمع الغش الضريبي بين الجزاء الجزائي و الجزاء الجبائي معاً و قد لا يتعرض إلا للجزاء الجبائي إذا انعدمت الجريمة الجزائية أو لبساطة الفعل لم تتمسك الإدارة بالوصف الجزائي³.

1.2. تعريف جريمة الغش الضريبي وأركانها

1.1.2. تعريف جريمة الغش الضريبي

جميع التعاريف التي أعطيت للغش الضريبي تميل إلى حصر الغش الضريبي في جريمة التملص⁴ فيقال دائماً بأن الغش الضريبي هو التملص أو محاولة التملص عن طريق استعمال طرق احتيالية في إقرار وعاء الضريبة أو الوفاء الجزئي أو الكلي لها.

و هناك من يعتبر أن الغش الضريبي ما هو إلا صورة من صور التهرب الضريبي غير مشروع يتم بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للوقائع أو تفسير مضل⁵.

أما Lucien Mehl فإنه اقترح التعريف التالي " الغش الجبائي هو مخالفة للقانون، الهدف منها الإفلات من الضريبة و تخفيض قواعد التأسيس"⁶.

أما المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات لم يعرف الغش الضريبي و اكتفى بذكر بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمد عليها المكلف للتهرب من الضريبة على سبيل المثال ما جاء في: نص المادة 530 و 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، نص المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال و التي اتفقت جميعها على اعتبار الطرق التالية طرق تدليسية و احتيالية:

_ الإغفال عن قصد تسجيل حسابات غير صحيحة في السجلات التجارية التي يفرض القانون مسكها.

_ ممارسة نشاط غير مصرح به.

ب. القصد الخاص: وهو أن يتجه الجاني الى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في هذه الضريبة.

_ الركن الشرعي: يتجسد الركن الشرعي في نص المواد التي تجرم هذا الفعل و تعاقب عليه عبر العديد من النصوص الجبائية منها نص المادة: 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2.2. أسباب الغش الضريبي و آثاره

للغش الضريبي أسباب عديدة و آثار تمس بصفة عامة خزينة الدولة و ما ينجم عن ذلك من آثار على عدة أصعدة.

2.2.1. أسباب الغش الضريبي

يمكن تقسيم أسباب الغش الضريبي إلى أسباب تعود إلى: النظام الضريبي، المكلف بالضريبة، الظروف الاقتصادية و الإدارة الضريبية.

_ أسباب تعود إلى النظام الضريبي: يمكن إيجازها في مايلي

أ. ارتفاع العبء الضريبي: يؤدي ذلك إلى إرهاق المكلف بالضريبة و من ثم شعوره بانعدام المساواة و العدالة الاجتماعية ما يدفعه إلى التهرب الضريبي عن طريق الغش.

ب. تعقد التشريعات الضريبية و عدم وضوحها، خاصة فيما تعلق بنظام الإعفاءات الضريبية و ما تملكه الإدارة الضريبية من سلطة تقديرية، بالإضافة إلى تعدد طرق تقدير الضريبة⁹.

ج. عدم ثبات و استقرار النظام الجبائي و يعود السبب في ذلك الى التعديلات المتوالية لبعض الأحكام الجبائية التي تحدث بسبب تغيير قانون المالية لكل سنة¹⁰.

د. ضعف الجزاءات التي توقع على المتهرب من دفع الضريبة ما يكون حافزا على الغش الضريبي.

_ أسباب تعود الى المكلف بالضريبة:

يحاول المتهرب من دفع الضريبة الى تبرير فعله بأنه أقدر من الدولة عل التصرف بحكمة في الأموال التي يدفعها في شكل ضرائب و خاصة أن فائدة هذه الأموال ستعود عليه وحده، في

حين إذا كانت في يد الدولة من الإمكان أن لا تعود عليه بالفائدة و قد يكون السبب هو اعتقاد المتهرب في سوء توزيع الأعباء العامة بشكل يلقي عليه عبئا نسبيا أكبر من العبء الذي يتحمله غيره من الممولين الذين يتمتعون بمقدرة تكليفية أكبر و لا يدفعون مقدرا من الضرائب يتناسب مع هذه المقدرة¹¹ بالإضافة إلى عدم رضاه عن الإنفاق العام و توفير الخدمات العامة التي يحتاجها، كما أن لضعف الوعي الضريبي¹² لدى المكلف بالضريبة دور في تهربه من أداء الضريبة.

_ أسباب تعود إلى الظروف الإقتصادية:

تتمثل أهم هذه الأسباب في عدم ضمان حرية المنافسة التي تعتبر أهم شروط شفافية المعاملات، انتشار السوق الموازية و عدم ضبط السوق للسلع و الخدمات كما أن لفترات الكساد و الأزمات خاصة المالية منها تعمل على انتشار التهرب الضريبي باستعمال مختلف الطرق و زيادة حجمه بسبب قلة النقود و انخفاض دخل المكلف و تدهور القدرة الشرائية للأفراد و بالتالي زيادة حساسيتهم للارتفاع الأسعار ما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة¹³.

_ أسباب تعود الى الإدارة الضريبية: للإدارة الضريبية دور كبير في التوسيع أو التضيق من التهرب من دفع الضريبة، فإذا كانت الإدارة الضريبية على درجة كبيرة من الكفاءة و النزاهة في فرض الضريبة فإن ذلك سوف يحد من التهرب من دفع الضريبة. في حين عدم كفاءة الإدارة الضريبية و انتشار الفساد فيها فإن ذلك سوف يؤدي إلى إيقاع الظلم على المكلفين و الذين لا يصبح أمامهم في مواجهة هذا الظلم سوى استعمال وسائل تدليسية للتهرب من العبء الضريبي¹⁴ و تنفش ظاهرة الرشوة في الإدارة الضريبية بصفة عامة و مصلحة المراقبة و التحقيق خاصة و هي نتيجة انعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلقي¹⁵.

2.2. آثار الغش الضريبي

للغش الضريبي آثار متعددة سواء على مصلحة الأفراد أو مصلحة الدولة يمكن تصنيفها إلى آثار اقتصادية، مالية و اجتماعية نوجزها في ما يلي:

الآليات بغرض البحث والكشف عن مرتكبها وتقديمهم للعدالة و تسليط عليهم العقوبات اللازمة مع استرجاع المبالغ الضريبية المهرب من دفعها كلياً أو جزئياً عن طريق الغش الممارس.

3.1. البحث عن الغش الجبائي عن طريق الرقابة و المعايينة

لكشف جريمة الغش الضريبي و معاينتها لابد من التطرق أولاً للأشخاص المؤهلين لذلك، فقد حدد قانون الإجراءات الجبائية بعض الرتب من الموظفين للقيام بمعاينة بعض الحالات دون باقي الموظفين و استعمل تارة عبارة أعوان الإدارة الجبائية و تارة أخرى عبارة أعوان الإدارة المالية دون الإشارة إلى ضباط الشرطة القضائية ما عدى قانون الضرائب غير مباشرة في نص مادته 504 التي أشارت إلى أعوان الجمارك و ضباط الشرطة القضائية و الغابات، لكنه و باعتبار الغش الضريبي فعل مجرم و معاقب عليه قانوناً فإنه يمكن لمصالح الضبطية القضائية باعتبارها صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم و ما لها من صلاحية في البحث و جمع الاستدلالات عن الجرائم أن تبحث و تعين جريمة الغش الضريبي، كما خص نص المادة 33 مكرر¹⁸ من قانون الإجراءات الجبائية مصالح الأبحاث و المراجعات بشكل أساسي بمهمة البحث عن الأشخاص المعنيين بالضريبة على الأملاك.

و يتم البحث عن الغش الضريبي بالاعتماد على الصلاحيات القانونية المعطاة لأعوان الإدارة الضريبية و ضباط الشرطة القضائية و تضمن التشريع الجبائي بما فيه قانون الإجراءات الجبائية 2002 وسائل البحث عن الغش الضريبي.

3.1.1. البحث عن الغش الضريبي عن طريق الرقابة: يكون عن طريق رقابة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين و هي التصريحات التي تكون وفقاً للنظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة و وفقاً للالتزامات المفروضة عليه و التي يتعين عليه الالتزام بها و في حالة إخلاله بها فإنه يتعرض لمتابعات جزائية و جبائية¹⁹، كما يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجوراً أو مرتبات مهما كانت طبيعتها و تلزم هذه الأخيرة بتقديم للإدارة الضرائب الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة و تكون الرقابة خلال ساعات ممارسة النشاط و يتولى الرقابة عون برتبة

_ الآثار الاقتصادية: من بين أهم الآثار الاقتصادية إعاقاة المنافسة فالذي يدفع ضرائبه و يوفي بالتزاماته سيكون في وضعية غير متناسبة مع الذي لا يؤدي ضرائبه، حيث تكون تكلفة إنتاج هذا الأخير أقل خسارة من الأول و بالتالي تكون النتيجة الحتمية انكماش اقتصادي نتيجة إفلاس المؤسسات التي تعجز عن المنافسة، لذلك فالالتزام بالواجب الضريبي من قبل جميع المكلفين يكرس مبدأ المساواة أمام النصوص القانونية¹⁶، كما يؤدي التهرب من دفع الضرائب إلى نقص إيرادات الخزينة العامة ما يحد من مقدرة الدولة على إنجاز مشاريع تنمية و تلبية تطلعات الأفراد، و يعد الغش الضريبي أحد الأسباب الرئيسية لركود اقتصادي بسبب توجيه الكثير من الأنشطة الاقتصادية نحو القطاعات الأكثر حساسية للغش الضريبي دون أن تتوجه للنشاطات التي تخلق الثروات و تساهم في تكوين القيمة المضافة¹⁷.

_ الآثار المالية: تتجلى في ضياع أموال كانت لتكون في خزينة الدولة، فقوة الدولة غالباً ما تقاس بإمكانياتها المالية، هذه الأخيرة تشكل فيها الضرائب أكبر نسبة، أين اعتمد قانون المالية لسنة 2017 بشكل كبير على الضرائب العادية بسبب انخفاض الجباية البترولية و انخفاض موارد الدولة من الضرائب يؤدي إلى عجز الميزانية ما يضطر بالدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى مثل الاقتراض، فرض المزيد من الضرائب و الإصدار النقدي و هو ما قامت به الجزائر مؤخراً بغية تغطية عجز ميزانيتها و الاستمرار في تمويل المشاريع التنموية.

_ الآثار الاجتماعية: يؤدي الغش الضريبي إلى استنزاف خزينة الدولة ما ينعكس سلباً على المشاريع التنموية و يؤدي إلى توقف المشاريع، ما يؤدي بدوره إلى آفات اجتماعية كثيرة منها الفقر و البطالة، كما أن ضعف خزينة الدولة يؤدي إلى حرمان الأفراد من الخدمات و المرافق العامة بسبب نقصها كنقص المرافق الصحية.

3. آليات كشف و قمع جريمة الغش الضريبي

نظراً لما تشكله جريمة الغش الضريبي من تهديد حقيقي للاقتصاد الوطني ككل و ما ينجم عن ذلك من انعكاسات على باقي الميادين، رصدت الدولة الجزائرية لمكافحة مجموعة من

3.1.6. البحث عن الغش الضريبي عن طريق الترخيص من قبل رئيس المحكمة: عند وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية للإدارة الضريبية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 من نفس القانون للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الرامية إلى التملص من دفع الضريبة²⁵ ولا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة أو قاض مفوض ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم لرئيس المحكمة مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات والمعطيات التي تبرر طلب اللجوء إلى المعاينة وتتم المعاينة والحجز تحت سلطة القاضي ورقابته ويقوم وكيل الجمهورية بتعين ضابط من الشرطة القضائية لتنتم العملية تحت تعليماته²⁶.

3.1.7. البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق الابتدائي: يمكن للضبطية القضائية البحث والتحري عن جريمة الغش الضريبي باعتبارها صاحبة الاختصاص في البحث والتحري عن الجرائم بوجه عام، فيباشر ضباط الشرطة القضائية التحقيقات الابتدائية بمجرد علمهم بوقوع الجريمة إما بناء على تعليمات وكيل الجمهورية وإما من تلقاء أنفسهم ويتمتعون في هذا الإطار بنفس الصلاحيات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية²⁷.

3.2. متابعة جريمة الغش الضريبي والعقوبات المقررة لها

3.2.1. المتابعة

تتولد عن الجريمة الضريبية بصفة عامة دعوتان، دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية المتمثلة في الحبس والغرامة الجزائية ودعوى جباية تهدف إلى تطبيق الجزاءات الجبائية المتمثلة في الغرامة الجبائية و/أو المصادرة.

تحريك الدعوى العمومية: تختص النيابة العامة كأصل عام بتحريك الدعوى العمومية في عديد الجرائم حتى الجرمية منها طبقاً للأحكام قانون الإجراءات الجزائية، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للمخالفات الضريبية التي تتميز بوحدة الدعوتين العمومية والجباية من حيث التحريك، إذ كل النصوص

مفتش ويقوم بمراقبة التصريحات و يطلب التوضيحات و التبريرات الكتابية و له أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة²⁰.

3.1.2. البحث عن الغش الضريبي عن طريق إجراء تحقيق محاسبي: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها و يقصد بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ويكون بالتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان²¹.

3.1.3. البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق المصوب: يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ويتم ذلك كذلك عند وجود شك في مصداقية العقود التي أبرمها المكلف بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي عن طريق إدراج بنود لغرض تجنب أو تخفيض الأعباء الضريبية²².

3.1.4. البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق المعمق: لأعوان الإدارة الجبائية أن يقوموا بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ليتأكد الأعوان المحققون من الانسجام بين المداخل المصرح بها والذمة المالية ونمط معيشة المقر ولجأ إلى هذا الإجراء عندما تظهر وضعية التملك ونمط معيشة مرفه لشخص غير محصى جبائياً أو وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة²³.

3.1.5. البحث عن الغش الضريبي عن طريق التحقيقات والمعائنات: للإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعائنات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة خلال النهار، كما يمكنهم الدخول ليلاً إلى المصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين أو التجار أن مؤسساتهم في مرحلة نشاط²⁴.

خاضع له سواء كلياً أو جزئياً، أين تتراوح مدة الحبس من شهرين إلى غاية 10 سنوات و الغرامة الجزائية من 50,000 دج إلى 10,000,000 دج وذلك بالنظر لقيمة الحقوق المتملس منها.

ويلاحظ على هذا النص أن المشرع أعطى الاختيار للقاضي بين الحكم بالعقوبة السالبة للحرية أو الحكم بالغرامة الجزائية لوحدها، كما أنه يمكن إفادة المحكوم عليه بطرود التخفيف المنصوص عليها في نص المادة 53 من قانون العقوبات باستثناء حالة العود و حالة الحكم بنشر الحكم و لا تطبق ظروف التخفيف على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية.

ب. **العقوبات التكميلية:** بالإضافة إلى العقوبات الأصلية يمكن للمحكمة أن تقضي بنشر الحكم و تعليقه بتمامه أو باختصار في إحدى الجرائد و في أماكن تحددها على نفقة المحكوم عليه و تكون هذه العقوبة إلزامية في حالة العود³³، كما نصت المادة 29 من القانون رقم: 03 . 22 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بجريمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري و حددت مدة المنع بمدة لا تتجاوز 10 سنوات.

ـ **العقوبات الجبائية:** بالإضافة إلى العقوبات الجزائية تعاقب النصوص الضريبية على الغش الضريبي بجزاءات جبائية تختلف من نص إلى آخر منها ما جاء في نص المادة 524 فقرة 2 من قانون الضرائب غير مباشرة و التي حددت الغرامة الجبائية بضعف الحقوق موضوع الغش، على أن لا تقل عن 50,000 دج و المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و التي حددت الغرامة الجبائية من 1000 دج إلى 5000 دج في حالة استعمال طرق تدليسية.

4. الخاتمة:

لجريمة الغش الضريبي عدة أسباب أدت إلى استفحالها بالشكل الذي صار يهدد ميزانية الدولة و مختلف سياساتها، ما جعل المشرع يتدخل بغية الحفاظ على أهم مورد للخزينة العامة عن طريق إصلاح جبائي تمثل في تعديل و سن قوانين جبائية جديدة، أهمها قانون الإجراءات الجبائية في سنة 2002، و من أجل تحسين مردودية الضريبة و المحافظة على حقوق الخزينة تم إعادة النظر في طريقة معالجة الغش الضريبي بموجب قانون

الضريبية أكدت على صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب فقط²⁸، و قد نصت المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية على أن المتابعات التي تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية تتم بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب و لا تتم الشكوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها، باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير مباشرة و حق الطابع، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب²⁹ و أن إدارة الضرائب غير ملزمة في حالة الغش الضريبي بإصدار المتهمة فيحق لها تحريك الدعوى العمومية لتلقاها بمجرد تقديم الشكوى³⁰.

و نصت المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية أنه في حالة قيام المكلف بتسديد 50% من الحقوق الأصلية و الغرامات موضوع المتابعة الجزائية و اكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد لمدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب بالولاية أن يقوم بسحب الشكوى، و يوقف سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقاً لنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.

ـ **تقادم الدعوى العمومية:** بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تجمع على تقادم كل من الدعوى العمومية و الدعوى الجبائية بمرور أربع سنوات³¹ اعتباراً من تاريخ وجوب تحصيل الحقوق و هذا ما أكدته نص المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن تبليغ أحد سندات المتابعة يوقف تقادم الأربع سنوات.

3.2.2. العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي:

تطبق على جريمة الغش الضريبي عقوبات جبائية و أخرى جزائية.

ـ **العقوبات الجزائية:** تنقسم هذه الأخيرة إلى عقوبات أصلية و أخرى تكميلية.

أ. **العقوبات الأصلية:** تتمثل في الحبس و الغرامة منها ما نص عليه نص المادة: 303³² من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الذي يعاقب على كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم

المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية الصادرة في 23/12/2001.

المؤلفات:

_ نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، طبعة 2013.

_ محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، الطبعة الرابعة.

_ فارس السبي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الطبعة الثانية 2011.

_ علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة الرابعة.

_ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2016.

_ أحسن بوصقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال، دار هومة الجزائر، طبعة 2010.

_ محمد خالد المهايبي، التهريب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2010.

_ سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة لنشر والتوزيع عمان الأردن، الطبعة الأولى.

_ محمد عبد الله الفلاح، التشريعات المالية والضريبية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، الطبعة الأولى 2017.

_ خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، بدون سنة نشر وبدون تاريخ الطبعة.

Lucien Mehl: science et techniaue fiscales, collection , thémis, P.U.F 1959 tome 2.

المقالات:

_ بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، جانفي 2006.

_ مقال منشور لجريدة المساء ليوم: 09/04/2018.

المجلات:

مجلة المحكمة العليا 2008، عدد 2، ص 397.

المالية لسنة 2002 و 2003 و اللذان وضعا نظاما جديدا لجريمة الغش الجبائي تطور عبر عديد قوانين المالية المتتالية، أين حاولت الدولة تطوير الإدارة الجبائية من الناحية الهيكلية و البشرية و توسيع صلاحيات أعوانها لتعقب كل مكلف بالضريبة يحاول أو حاول الغش من أجل التملص من أداء واجبه الضريبي و بالمقابل تشديد العقوبات الجبائية و الجزائية لتحقيق الردع الخاص والعام.

و يبقى أكبر رهان ينبغي القيام به لتقليل من جريمة الغش الضريبي هو تنمية حس المواطنة لدى الفرد و تنمية الوعي الضريبي لديه ما يجعله يساهم في الأعباء العامة للدولة بكل قناعة و لن يتأتى ذلك إلا إذا أحس بعدالة الضريبة المفروضة و رأى أن ما يدفعه يعود عليه و على المجتمع بالنفع.

قائمة المراجع:

القوانين

_ القانون رقم 17 . 11 مؤرخ في 27 ديسمبر 2017 يتضمن قانون المالية لسنة 2018 الجريدة الرسمية العدد 2 الصادرة في 28/12/2018.

_ القانون رقم 11 _ 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة في 29/12/2011.

_ أمر رقم 105/76 بتاريخ 12/09/1976، عدد 81 بتاريخ 18/12/1976 المتضمن قانون التسجيل.

_ أمر رقم 101/76 بتاريخ: 29/12/1976، جريدة رسمية، العدد 02 بتاريخ 22/12/1076 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

_ أمر رقم 104/76 بتاريخ 12/09/1976 المنشور في الجريدة الرسمية عدد 70 بتاريخ: 02/10/1977 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

_ قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01 _ 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001

الهوامش:

- ²⁰، المادة 18 فقرة 1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ²¹، المادة 20 فقرة 1 و 2 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ²²، المادة 20 مكرر فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ²³، المادة 21 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ²⁴، المادة 22، 23، 24 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ²⁵، المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.
- ²⁶، المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية والمعدلة بنص المادة 23 من قانون المالية لسنة 2008.
- ²⁷، فارس السبتي، مرجع سابق، ص 144.
- ²⁸، أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 27.
- ²⁹، أحدثت بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 و عدلت بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2018.
- ³⁰، قرار رقم 430229 بتاريخ: 31/12/2008، مجلة المحكمة العليا 2008، عدد 2، ص 397.
- ³¹، أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 445.
- ³²، معدلة بموجب نص المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012.
- ³³، المادة 303 فقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ¹، مقال منشور بجريدة المساء ليوم: 09/04/2018
- ²²، أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال، دار هومة الجزائر، طبعة 2010، ص 434.
- ³، أحسن بوسقيعة، المرجع السابق.
- ⁴، بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، جانفي 2006، ص 17.
- ⁵، ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية 2016، ص 153.
- ⁶Lucien Mehl: science et techniaue fiscales, collection thémis, P.U.F 1959 tome 2 page 733.
- ⁷، نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهرب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، طبعة 2013، ص 43.
- ⁸، محمد خالد المهايبي، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2010، ص 240.
- ⁹، محمد عبد الله الفلاح، التشريعات المالية والضريبية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، الطبعة الأولى 2017، ص 189.
- ¹⁰، خبايا عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، بدون سنة نشر وبدون تاريخ الطبعة، ص 166.
- ¹¹، علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة الرابعة، ص 212.
- ¹²، شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من مساهمة في مساعدة الدولة على تحملها ما عليها من أعباء عامة.
- ¹³، ناصر لباد، مرجع سابق، ص 159.
- ¹⁴، سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان الأردن، الطبعة الأولى.
- ¹⁵، ناصر مراد، مرجع سابق، ص 157.
- ¹⁶، محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، الطبعة الرابعة، ص 172.
- ¹⁷، خبايا عبد الله، مرجع سابق، ص 173.
- ¹⁸، محدثة بموجب نص المادة 46 من قانون المالية لسنة 2018.
- ¹⁹، فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الطبعة الثانية 2011، ص 114.