



جريمة التهرب الضريبي

THE TAX EVASION CRIME

أحمد خيدل¹، زهيرة كيسي²

1- المركز الجامعي لتامنغست أمين العقال الحاج موسى أقي

أخموك، khid11med@gmail.com

2- المركز الجامعي لتامنغست أمين العقال الحاج موسى أقي

أخموك، zahkis@gmail.com

تاريخ القبول: 2020/05/06

تاريخ الاستلام: 2020/02/23

ملخص

يعتبر التهرب الضريبي من أهم المعوقات التي تواجه التطور الاقتصادي للدول بما تسببه من انخفاض في مداخيلها ومواردها، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق أهدافها السياسية العامة في مختلف القطاعات.

ومع ذلك فإن التهرب الضريبي قد يكون مشروعاً حين لا يشكل مخالفة للقانون، وقد يكون غير مشروع وذلك في الحالة التي يعتمد فيها على طرق مخالفة لأحكام القوانين الضريبية، وبالتالي يشكل جريمة في مفهوم هذه القوانين.

هذا المقال جاء من أجل البحث عن الكيفية التي عالج بها المشرع الجزائري ظاهرة التهرب الضريبي حين تشكل جريمة، وذلك من خلال بيان أركان جريمة التهرب الضريبي والعقوبات المقررة لها، وبيان مدى فعالية القوانين الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي.

الكلمات الدالة:

التهرب الضريبي، الغش الضريبي، جريمة، القوانين الجبائية.

Abstract: The tax evasion is one of the most important obstacles limiting the economic development and growth of countries, resulting in a decline in their revenues and resources, and thus their inability to achieve their general political objectives in various sectors.

However, tax evasion may be legal when it does not constitute a breaking of the law, and may be illegal in the case where it relies on ways contrary to the provisions of the tax laws, and therefore constitutes a crime in the sense of these laws.

This article came in order to review how the Algerian legislator dealt with the phenomenon of tax evasion when it constitutes a crime, through the statement of the elements of the crime of tax evasion and the penalties prescribed for it, and the effectiveness of tax law in combating off tax evasion.

Key words:

Tax evasion, Crime, Tax law.

مقدمة

إن تزايد الإنفاق العام للدولة بغية أداء دورها المتمثل في تحقيق أهداف السياسة العامة في مختلف القطاعات، يحتم عليها أن تحافظ على الموارد التمويلية لخزينتها العامة، ولعل من أهم هذه الموارد هي الضريبة. ولما كانت الضريبة تعرف على أنها " اقتطاع نقدي اجباري، يحدث بموجب امتياز السلطة العامة بشكل نهائي، وبدون مقابل محدد، بهدف تمويل الإنفاقات العامة للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات الإدارية" (André Lefeuve,2007,P14)، ولما كانت الغريزة البشرية مجبولة على حب المال والأنانية، فإنه من الطبيعي أن يلجأ بعض المكلفين بأداء الضريبة الى محاولة التملص من هذا الالتزام، وهذا ما أدى إلى بروز ظاهرة التهرب الضريبي أو الغش الضريبي.

والتهرب من دفع الضريبة - كلها أو بعضها - قد يكون دون مخالفة للقانون، وذلك إما بالاعتماد على المزايا الضريبية التي يوفرها المشرع عن قصد من أجل تحقيق غايات اقتصادية أو اجتماعية ومثال ذلك أن تستثنى أرباح بعض المؤسسات ضمن شروط معينة من الخضوع للضريبة لمدة معينة، وإما من خلال الثغرات القانونية، ومثال ذلك التملص من الضريبة التصاعدية للدخل في حدود معينة وذلك بتجزئة نشاط الشركات الكبرى بإنشاء شركات فرعية مستقلة من الناحية القانونية.

في المقابل، قد يكون التهرب الضريبي غير مشروع بأن يكون ناتجا عن مخالفة لأحكام القانون مما يشكل جريمة في مفهوم القوانين الجبائية، وهي الحالة التي تهم هذه الدراسة دون الأولى، التي تحاول الإجابة على الإشكالية التالية:

كيف عالج المشرع الجزائري جريمة التهرب الضريبي أو الغش الجبائي؟

اعتمد هذا المقال منهجا وصفيا تحليليا يركز على تجميع النصوص القانونية والاجتهادات القضائية وكذا الآراء الفقهية ذات الصلة بالموضوع والعمل على تحليلها واستخراج الأحكام الخاصة بجريمة التهرب الضريبي، متبعة في ذلك خطة تركز على محورين، الأول بعنوان مفهوم التهرب الضريبي ويشمل نقطتين يتناولان بالدراسة - تواليا - تعريف التهرب الضريبي ووسائله، أما الثاني فخص بدراسة جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، ويتفرع هو الآخر إلى نقطتين تطرقتا إلى الأحكام الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي الجبائي ثم الأحكام الاجرائية الخاصة بجريمة التهرب الضريبي، وفي الأخير ختم هذا المقال بخاتمة تضمنت أهم الاقتراحات بخصوص موضوعه.

1. - مفهوم التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي هي عملية قانونية وفنية معقدة تمس جميع الدول بمختلف مستوياتها، ولذا اكتست أهمية بالغة وتصدى لدراساتها مختلف الخبراء والمتخصصين من رجال المحاسبة والقانون والاقتصاد والإدارة، ومع ذلك فإن المصطلح المعبر عن هذه الظاهرة ما زال متذبذبا وغير مستقر.

1.1. - تعريف التهرب الضريبي

قد يبدو من الوهلة الأولى أن مصطلح التهرب الضريبي هو عبارة يسهل فهم معناها، غير أن هذا الاعتقاد يتلاشى لما نجد التشريعات الضريبية لم تعرف التهرب الضريبي تاركة ذلك للفقه، مقتصرة على بيان الأفعال التي تشكل جريمة التهرب الضريبي، بل إنها لا تستعمل لفظا واحدة للدلالة على امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة، ففي لبنان يستعمل لفظ "التملص"، وفي كل من مصر والعراق تستعمل كلمة "التخلص"، أما في سوريا فيستعمل مصطلح "التهرب"، في حين أن المشرع الأردني يستعمل لفظتين هما "التملص" و"التهرب" (خالد الخطيب، 2000، ص160)، أما المشرع الجزائري فنجد استعمل

عدة ألفاظ هي "التملص"، "التخفيض" و"الانقاص" (أوهيب بن سالمه ياقوت، 2003، صص 34-45).

في المقابل، وأمام سكوت التشريعات عن تعريف التهرب الضريبي نجد أن الفقه قد اختلف في تحديد المقصود منه، ولذا تباينت المصطلحات المستعملة للتعبير عنه، فنجد من يعرف التهرب الضريبي على أنه: " ذلك السلوك الذي يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر"، وعلى هذا يقسمه إلى صورتين اعتماداً على الأسلوب المتبع لتحقيق التهرب الضريبي هما:

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي ويطلق عليه مصطلح التجنب الضريبي.

- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي ويطلق عليه مصطلح الغش الضريبي (ناصر مراد، 2016، ص151).

غير أن بعض الفقهاء استعمل مصطلح التجنب الضريبي للدلالة على عملية التخلص المشروعة من دفع الضريبة التي تتحقق من استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة (رمضان صديق، 2011، ص15)، بينما استعمل مصطلح التهرب الضريبي للدلالة على عملية التخلص غير المشروعة من دفع الضريبة والتي تتحقق بتعمد مخالفة القوانين أو الإحتيال عليها (رمضان صديق، 2011، ص23)، ثم إن هناك من الفقهاء من يستعمل لفظ الغش الجبائي ويريد به التخلص غير المشروع من دفع الضريبة، ولفظ التهرب الجبائي ويريد به التخلص المشروع من أداء الضريبة (ولهي بوعلام وعجلان العياشي، 2008، صص 147-149).

والغالب أن سبب هذا الاختلاف في استعمال المصطلحات إنما يرجع إلى اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى المفهوم، أي أن الزاوية التي ينظر منها المختص في علم الاقتصاد تختلف عن تلك التي ينظر منها المختص في القانون، فما يهم رجال الاقتصاد هو المحافظة على موارد الدولة ولذا فهم يدرسون التهرب الضريبي سواء كان يشكل خرقاً للقانون أم لا، أما ما يهم رجال القانون فهو دراسة المواد القانونية المتعلقة بالتهرب الضريبي وتحليل مضامينها واستخلاص مدى نجاعتها على أرض الواقع.

وعلى هذا نرى أن مصطلح الغش الجبائي هو الأليق بدارسي القانون الجنائي، على اعتبار أن هذا العلم يختص بدراسة الجرائم والجزاءات المقررة لها، وأن الجريمة لا تكون إلا إذا كان هناك فعل أو ترك نهى المشرع عنه ورصد لفاعله عقوبة جزائية (عبد الرحمان خلفي، 2016، ص58)، ف " الغش " مصطلح ينطوي على أن الفعل مخالف للقانون، أما " الجبائي " فهو مصطلح مشتق من الجبائية، والتي هي كل ما يؤخذ بواسطة السلطة العامة باستعمال الإكراه، فمفهومها أوسع من مفهوم الضريبة لكونها تحتوي أساسا على الضرائب والرسوم المختلفة (حاكم الطاهر، 2015، ص04)، ولأن المتتبع للأفعال التي تشكل جريمة الغش الجبائي يجدها لا تخص الضرائب وحدها وإنما أيضا الرسوم وغيرها من الاقتطاعات.

2.1 - وسائل التهرب الضريبي

ليس المقصود من هذا المطلب هو حصر جميع الطرق المتبعة من أجل التملص من دفع الضريبة، وإنما المقصد هو التطرق لأهمها وهي التحايل المحاسبي ثم التحايل المادي والقانوني، وذلك بغية الوقوف على مدى توفيق المشرع إلى سد الأبواب أمام هذه الأساليب.

1.2.1 - التحايل المحاسبي

يفرض القانون على المكلف بالضريبة مسك محاسبة كاملة وحقيقية يصرح بها لدى الإدارة الجبائية في آجال محددة، يضمنها نتائج نشاطاته (الايادات والنفقات) خلال السنة المالية، مدعما ذلك بوثائق تثبت تصريحاته كالفواتير، السجلات المحاسبية (اليومية، دفتر الجرد...) ووصلات التسليم، وتكون هذه التصريحات هي الأساس الذي تعتمد المصالح الضريبية في تأسيس الضريبة، لذا يسعى المكلف إلى إخفاء بعض العمليات المحاسبية وذلك بالتخفيض في الايرادات والتضخيم في النفقات (طورش بتاتة، 2012، ص76).

أولاً: التخفيض في الايرادات

يكون التخفيض في الايرادات بلجوء المكلف إلى عدم التصريح بكل أو جزء من الايرادات التي تدخل في حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، وهي سبيل تقتصر على من يملكون سجلات محاسبية سواء كان ذلك اجباريا أو اختياريا، ومن

بين الطرق المستعملة لتخفيض الإيرادات، نذكر ماييلي (أوهيب بن سالمه ياقوت، 2003، ص56):

- بيع السلع دون فواتير من أجل تفاذي تقييد المبيعات محاسبيا وبالتالي إخفاء جزء من رقم الأعمال.
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي.
- عدم تسجيل الإيرادات الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية ونشاطات البناء.
- عدم التصريح بالمدخيل الحقيقية بالنسبة لأصحاب المهن الحرة كالأطباء والمحامون.

ثانياً: التضخيم في النفقات

يعطي المشرع الجبائي عادة للمكلف بالضريبة الحق في خصم الأعباء التي يتحملها حقيقة وذلك ضمن شروط محددة، إلا أن بعض المكلفين قد يستغلون هذا الحق من أجل التخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة، وذلك بالمبالغة في تقدير التكاليف باستعمال عدة طرق منها خلق مناصب شغل وهمية وبمبالغ مبالغ فيها، وكذا التسجيل الخاطئ لحساب الإهلاكات، ومصارييف أخرى غير مبررة أي ليس لها علاقة بالنشاط الممارس من قبل المكلف (طورش بتاتة، 2012، ص79).

أ - المستخدمين الوهميين:

وتتمثل هذه الطريقة في التسجيل المحاسبي لأجور ومرتببات متعلقة بعمال ومستخدمين وهميين لا وجود لهم على أرض الواقع، غير أن المكلف يحوز على الوثائق المحاسبية والإدارية الرسمية لهؤلاء وهي تخلو من كل شك وريبة، وبتضخيم هذه الأجور والرواتب يتم تخفيض الربح المحقق والخاضع للضريبة (لابد لزرق، 2012، ص93).

هذا وقد يتحقق الغرض السابق والمتمثل في التقليل من عبء الضريبة بصرف مبالغ إلى العمال مقابل أعمال غير حقيقية، أو مقابل أعمال حقيقية قدمها العمال ولكن تقدير هذه المبالغ مغالى فيه أو لا يعادل ما يدفع للغير مقابل أعمال مماثلة (رمضان صديق، 2011، ص56).

ب- النفقات والمصاريف العامة غير المبررة:

لما كان من حق المكلف خصم التكاليف والمصاريف التي لها علاقة بنشاطه من الربح الخاضع للضريبة، فإنه قد يلجأ من أجل إنقاص الوعاء الضريبي إلى تضخيم هذه التكاليف والأعباء من خلال استعمال طرق احتيالية، ومثال ذلك أن يلجأ إلى تسجيل نفقات صيانة السيارات باسم المؤسسة في حين أن هذه السيارات مستغلة في أغلب الأوقات لأغراض شخصية، ومن ذلك أيضا شراء مستلزمات خاصة كالأثاث مسجلا إياها في حساب مشتريات الشركة (لأبد لزرق، 2012، ص94).

ج- تطبيق تقنية الإهلاكات:

يقصد بالإهلاك المالي " الإثبات الكتابي للنقص التدريجي في القيمة الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفعل الزمن أو الاستغلال كالعقارات والمباني والتجهيزات والمعدات والآلات ووسائل النقل... الخ" (بولجة نادية، 2016، ص60).
وحيث أن الإهلاكات تخصم من قيمة الربح الصافي الخاضع للضريبة، فإن المكلف الذي يقصد التخفيض من وعاء الضريبة يتعمد تضخيم هذه الإهلاكات، بالرغم من أن القانون قد حدد كيفية حساب هذه الإهلاكات (المادة 141 ق.ض.م.م).

2.2.1. - التحايلان المادي والقانوني

بغية إعطاء صورة خاطئة على مقدار الربح وبالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل، قد يعتمد المتهرب إلى أساليب أخرى غير التحايل في الكتابات المحاسبية، وهذه الأساليب قد تكون نتيجة تحايل مادي أو تحايل قانوني.

أولاً: التحايل المادي

يكون الإخفاء ماديًا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية (لأبد لزرق، 2012، ص97)، ويقوم أساسًا على إخفاء المكلف لأمواله التي تخضع للضريبة إخفاء كليًا أو جزئيًا، فتنشأ بذلك وضعية قانونية ظاهرية مختلفة عن الوضعية القانونية الحقيقية (طورش بتاتة، 2012، ص83).

وتأخذ هذه الطريقة عدة صور منها أن يمارس المكلف نشاطًا خفيًا إلى جانب نشاطه الأساسي، أو أن يقوم بإنشاء مشاريع صغيرة في المناطق النائية ليصعب الوصول إليه، أو أن يقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير، ومن ذلك

أيضا أسلوب الفوترة المزورة أو الغش في الرسم على القيمة المضافة أو خلق مؤسسات وهمية أو بأسماء مستعارة (بولجة نادية، 2016، ص56).

ثانياً: التحايل القانوني

وتتمثل هذه الطريقة في استغلال القانون أو الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة، وهذا ما ينتج وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويأخذ التحايل القانوني مظهر التلاعب في تكييف الحالات القانونية أي تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، ومثال ذلك أن يصرح المكلف بأن المال انتقل إلى شخص آخر (عادة من أهله) بموجب عقد بيع، غير أنه في حقيقة الأمر انتقل إليه بموجب عقد هبة، وذلك من أجل تجنب دفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات (أوهيب بن سالمه ياقوت، 2003، ص58).

هذا وقد يأخذ التحايل القانوني مظهر انشاء عمليات وهمية تهدف إلى التملص من الضريبة، ومثال ذلك أن يحصل المكلف على فواتير مزيفة لعمليات شراء وهمية يتحصل من خلالها على خصم الرسم الذي يمس مشترياته من الرسم على رقم الأعمال (لا بد لزرق، 2012، ص89)، كما يدخل ضمن هذه الصورة استغلال الخصومات والتخفيضات التي تؤثر على الوعاء الضريبي وتجعل دين الضريبة على المكلف أقل، كمبالغ التبرعات والهبات التي تقرر بعض التشريعات خصمها من الوعاء أو اعفاءها من الضريبة (رمضان صديق، 2011، ص80).

وفي الأخير تجدر الإشارة أن المشرع دائماً ما يحاول سد هذه الثغرات أمام المكلفين بأداء الضريبة عن طريق ضبط نصوص القوانين الجبائية بما يحقق مجابهة الأساليب المستحدثة من قبلهم للتملص من أداء الضريبة، ولعل هذا أحد الأسباب المفسرة لكثرة التعديلات التي تمس هذه القوانين.

2. - جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

إن المشرع الجزائري على غرار باقي المشرعين حاول التصدي لظاهرة التهرب الضريبي لما تشكله هذه الأخيرة من خطر على الاقتصاد الوطني، ولذا جرم الأفعال التي ترتكب بغية التهرب من دفع الضريبة من خلال تشريعاته الجبائية، وهذه الأفعال هي ما يشكل جريمة الغش الجبائي، بالإضافة إلى ذلك فقد قرر

المشروع الجزائري بمناسبة متابعة هذه الجريمة اجراءات خاصة بها تضمنتها التشريعات الجبائية ناهيك عن تلك الاجراءات العامة التي أقرها قانون الاجراءات الجزائية.

1.2. - الأحكام الموضوعية لجريمة الغش الجبائي

إن بيان الأحكام الموضوعية الخاصة بجريمة الغش الجبائي يستتبع الوقوف على الأركان المكونة لهذه الجريمة ثم التطرق إلى العقوبات المقررة لردعها.

1.1.2. - أركان جريمة الغش الجبائي

حيث أن الجريمة عند غالبية فقهاء القانون الجنائي تتكون من ثلاثة أركان، فإن الدراسة ستستغرقها على النحو التالي، أولاً الركن الشرعي وثانياً الركن المادي، وثالثاً الركن المعنوي.

أولاً: الركن الشرعي

عملاً بالمادة 58 من الدستور التي تنص على: "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم"، وكذا المادة الأولى من قانون العقوبات التي تنص على: "لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون"، فإن المشروع الجزائري أقر تجريم ظاهرة الغش الجبائي من خلال عدة نصوص تضمنتها قوانينه الجبائية.

ففي ق.ض.م.ر.م (الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم)، نجد المادة 1/303 تنص على: "فضلاً على العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته، كلياً أو جزئياً، بما يأتي:..."، ويعضد هذه المادة ما ورد في المادة 407 من نفس القانون والتي تنص على: "تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 303 و304 على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولوا التملص بطرق تدليسية من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم..."

أما ق.ض.غ.م (الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم)، فنجد الأساس القانوني في تجريم ظاهرة الغش الجبائي في المادة 532 منه والتي تنص على: "يعاقب كل من

يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة...".

وقريبا من صياغة المادة 303 ق.ض.م.ر.م نجد المادة 1/119 من قانون التسجيل (الأمر رقم 76 -105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم)، والتي جاء فيها: "فضلا عن العقوبات الجبائية، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدليسية...".

أما قانون الطابع (الأمر رقم 76 -103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم)، فأساس التجريم فهو ما نصت عليه المادة 34 منه حيث نصت على: "كل من نقص أو حاول الانقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية...".

وأخيرا، فإن الركن الشرعي في ق.ر.ر.أ (الأمر رقم 76 -102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم)، فيتمثل فيما جاءت به المادة 117 منه كالتالي: "يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها".

والملاحظ الأول فيما يخص صياغة هذه المواد هو تذبذب المشرع في اختيار المصطلح للتعبير عن هذه الجريمة عند استعماله للغة العربية، فمرة يستخدم مصطلح " التملص " ومرة اخرى يستعمل مصطلح " الانقاص "، هذا على الرغم من أن الأمر يتعلق بنص جزائي يفترض فيه أن يكون دقيقا ومحددا، وفي المقابل فإن الصياغة باللغة الفرنسية جاءت موحدة في جميع النصوص الجبائية، حيث جاءت تحت مصطلح " s'est soustrait ou tenté de soustraire " والذي تكون ترجمته الصحيحة هي " التملص " (نجيب زروقي، 2013، ص ص123 -124).

ومن هذا القبيل استعمال المشرع، في نسخته العربية، تارة مصطلح " وعاء الضريبة " وتارة اخرى مصطلح " أساس الضريبة "، والأصح هو " وعاء الضريبة "

حسب الترجمة الفرنسية والتي استعمل فيها مصطلح واحد في جميع النصوص وهو مصطلح " l'assiette " .

أما الملحق الثاني فيتمثل في أن المشرع عبر عن محل الجريمة بالضريبة أو الحقوق أو الرسوم وذلك في مختلف النصوص الجبائية، أي سواء تعلق الأمر بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها أو الضرائب غير المباشرة أو الرسم على الأعمال أو التسجيل أو الطابع، وهو ما يجعل نص التجريم غامضا وقد يوقع رجال القضاء في الخطأ في تكييف الجريمة التي امامهم التكييف الصحيح .

ومن ذلك ما ورد في قرار المحكمة العليا رقم 695221 المؤرخ في 2010/10/21 حيث جاء فيه : " وبالتالي فإن غرفة الاتهام قد أخطأت في تطبيق القانون عندما اعتمدت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والتي حددت أعمال الغش التي تفرض على أساسها إدارة الضرائب غرامة جبائية على مرتكبيها من دون متابعتهم جزائيا والمادة 303 من نفس القانون ... في حين كان يتعين متابعة المتهم الطاعن بالمادة 117 من قانون الرسم على قانون الأعمال .." (مجلة المحكمة العليا، 2008، ص371).

ثانياً: الركن المادي

إن تحليل النصوص التشريعية الجبائية المختلفة والتي تهدف الى تجريم التهرب الضريبي، تفضي الى استخلاص ثلاثة عناصر تشكل الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، العنصر الأول منها هو استعمال طرق احتيالية أو تدليسية، أما الثاني فهو التملص من الضريبة أو الرسوم، وأخيرا العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية و التملص من أداء الضريبة (فارس السبتي، 2011، ص73).

أ - استعمال طرق احتيالية أو تدليسية

إن قيام جريمة الغش الضريبي يقتضي بيان الطرق الاحتيالية أو التدليسية التي انتهجها المكلف بالضريبة من أجل تجنب قيامه بالتزاماته الضريبية، وهو ما تؤكد المحكمة العليا في قرارها رقم 543636 الصادر في 2008/07/23 حيث جاء في احدي حيثياته: " وحيث أن القرار المطعون فيه لم يتطرق الى الطرق التدليسية ... والتي تشكل الركن المادي، والذي يكون قد استعملها المتهم بقصد

التملص من تحمل أعباء الضريبة، مما يعد قصورا في التسبب بل وانعداماً له، وهو ما يعرض القرار المطعون فيه للنقض...". (جمال سايس، 2013، ص1552).

ومع ذلك فإنّ المشرع الجزائري لم يتطرق الى تعريف الطرق الاحتيالية أو التدليسية بل اكتفى ببيان بعض هذه الطرق في مختلف التشريعات الجبائية، وذلك على سبيل المثال لا الحصر، وهو ما يفهم من عبارة "على وجه الخصوص" التي أطلقها المشرع في كل مرة يتناول فيها جريمة الغش الضريبي (محمد بودالي، 2009، ص99).

أما عن الأفعال والأعمال التي أوردتها القوانين الجبائية الجزائرية والتي اعتبرتها من قبيل الطرق الاحتيالية في التهرب من الضريبة فهي كمايلي:

أ.1. - في قانون الضرائب غير المباشرة: وهي حسب المادة 533 ق ض غ م تتمثل في:

- إخفاء أو محاولة إخفاء لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.

- تقديم الاوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي الى الحصول اما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الاعفاء منها أو ارجاعها واما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

- الاغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غي الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تقوم مقامه.

- القيام بأية وسيلة لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

- قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره، أو العمل بطرق أخرى على وضع عراقيل لتحصيل الضرائب أو الرسوم المكلف بها.

غير أنه فيما يخص النقطة ما قبل الأخيرة، فهناك من يرى أن عرقلة أعمال الأعدان المؤهلين في تأدية مهامهم المتعلقة بتحصيل الضريبة لا يدخل ضمن وسائل الإحتيال وإنما يعتبر من وسائل التعرض (بوزيان بوناظور، 2009، ص28).

أ. 2. - في قانون الرسوم على رقم الأعمال: وهي حسب المادة 118 منه:

- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين به، ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة اثباتا لطلبات ترمي الى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي الى نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الاصول المتعلقة بالسنوات المالية التي اقبلت حساباتها.

- الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

- سعي المكلف بالضريبة الى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به وذلك بواسطة طرق أخرى.

- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا ارادة واضحة للتملص من دفع كل مبالغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.

أ. 3. - في قانون التسجيل: تنص المادة 119 في فقرتها الثالثة على مناوره تدليسية واحدة وهي قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل اي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها. وتجدر الاشارة هنا أن هذه المادة في فقرتها الثانية تشترط من أجل قيام

جريمة الغش الضريبي المتعلقة بحقوق التسجيل أن يكون الاخفاء يفوق عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1000 د.ج.

أ.4. - في قانون الطابع: نصت المادة 34 من قانون الطابع على نفس الأحكام التي تضمنتها المادة 119 من قانون التسجيل، أي في ما يخص المناورة التدليسية الوحيدة المذكورة، وأيضا فيما يخص الشرط المتعلق بمبلغ الاخفاء.

أ.5. - في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها: إن تتبع هذا القانون يجعلنا نقف على المادة 193 منه والتي عدت مجموعة من الأفعال التي تعد طرقا تدليسية، وهي شبيهة بتلك الواردة في المادتين 553 من ق.ض.غ.م و118 من ق.ر.ر.أ، بيد أن المحكمة العليا في قرارها رقم 695221 وفي الحثية المذكورة سابقا، قد قررت أن المادة 193 من ق.ض.م.ر.م تخص أعمال الغش التي تفرض على أساسها إدارة الضرائب غرامة جبائية على مرتكبي التهرب الضريبي من دون متابعتهم جزائيا.

في المقابل فإن المادة 303 من نفس القانون والتي تعتبر الأساس الأقوى في تجريم الغش الضريبي في هذا القانون لا تحمل أية أمثلة عن الأعمال الاحتيالية أو التدليسية التي ترمي إلى التملص من الضريبة، وأن المادة 36 من ق.إ.ج.ب التي كانت تشكل المرجع القانوني في بيان هذه الأعمال قد ألغيت بموجب قانون المالية 2016، وعلى هذا لا يتضمن قانون الضرائب المباشرة سوى طريقة احتيالية واحدة تتمثل في قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء الى طرق أخرى تحول دون تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به، وهذا طبقا للمادة 407 منه.

هذا وفي مقابل تكرار المشرع الجزائري للطرق الاحتيالية بصدد كل قانون من القوانين الجبائية المختلفة، نجد المشرع الفرنسي اقتصر على ثلاث صور أوردتها لمرة واحدة وهي:

- الامتناع عن إقرار الضريبة أو الرسم أو ممارسة نشاط بدون تصريح.
- إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة.
- تنظيم الإعسار.

ويعتبر هذا النهج أكثر سلامة مادام أن هذه الصور الثلاثة هي الصور الأكثر استعمالا، وأن هناك تسليم بأن هذه الحيل لا حصر لها وقابلة للتجديد،

ومادام يمكن أن يناط بالجهات القضائية سلطة تلمس هذه الحيل واكتشافها من خلال الوقائع المعروضة أمامها (محمد بودالي، 2009، ص105).

ب - التملص من أداء الضريبة أو الرسم:

إن الركن المادي يقتضي أن يفضي السلوك المجرم إلى نتيجة سواء تحققت أم لم تتحقق (عبد الرحمان خلفي، 2016، ص68)، والنتيجة في جريمة الغش الضريبي تتمثل في التملص من أداء الضريبة أو الرسم الذين يكون الجاني مدين بهما لإدارة الضرائب.

هذا ويكون التملص من أداء الضريبة إما كلياً كأن يمتنع المكلف عن التصريح بالنشاط، أو جزئياً كأن يقوم بتغيير الوعاء الضريبي أو الأساس الذي تفرض عليه الضريبة أو الرسم تغييراً مخالفاً للواقع، يسمح له بالاستفادة من المبلغ المتملص منه، ويقصد بالوعاء الضريبي، حسب قرار المحكمة العليا رقم 543636 مؤرخ في 2008/07/23، الدخل الصافي الخاص بكل سنة مالية والذي على أساسه تفرض الضريبة على المكلف (جمال سايس، 2013، ص1551).

غير أن المشرع الجزائري لم يشترط حصول النتيجة لقيام جريمة الغش الضريبي، فمحاولة التملص من الضريبة كافية وحدها لقيام الجريمة كما نصت على ذلك مختلف القوانين المنظمة لجريمة الغش الجبائي.

ج - العلاقة السببية بين الطرق الاحتيالية والتملص من أداء الضريبة

يشترط كذلك لقيام الركن المادي لجريمة الغش الضريبي أن تكون هناك علاقة سببية بين احدي الطرق الاحتيالية التي انتهجها الجاني وبين تملصه من الضريبة أو الرسم (نجيب زروقي، 2013، ص137)، أي أن الطريقة الاحتيالية التي قام بها الجاني لا محالة أدت أو كانت ستؤدي إلى تملصه من دفع الضريبة المدين بها.

على هذا فإن الجريمة تنعدم إذا تخلص الممول من أداء الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقاً لما هو معمول به قانوناً أو في تقرير إعفاء بعض الفئات (فارس السبتى، 2011، ص77)، ولكن وفي المقابل تقوم جريمة الغش الضريبي إذا لم يتم الممول بالتصريح عن نشاطه حتى ولو لم يجن أية أرباح منه (جمال أولعربي، 2013، ص67).

ثالثا: الركن المعنوي

إن ارتكاب عمل مادي ينص ويعاقب عليه القانون لا يكفي وحده لقيام الجريمة بل لابد من أن يصدر هذا العمل عن إرادة من الجاني أو عن خطأ أو إهمال وعدم احتياط منه، وهو ما يعبر عنه بالركن المعنوي للجريمة (أحسن بوسقيعة، 2011، ص ص120 -121)، هذا وتعتبر جريمة الغش الضريبي، حسب غالبية الفقهاء، من الجرائم العمدية التي تتطلب توافر، بالإضافة الى القصد الجنائي العام، قصدا جنائيا خاصا، وإن كان البعض يرى بأنها جريمة مادية (محمد بودالي، 2009، ص99).

أ - القصد العام:

يرتكز القصد العام على عنصري العلم والإرادة (عبد المنعم سليمان، 2003، ص544)، وهو يفترض في جريمة الغش الضريبي علم الجاني بارتكابه لفعل من أفعال الاحتيال التي من شأنها أن تؤدي إلى تخلصه من أداء الضريبة كلها أو بعضها ومع ذلك تتجه إرادته لارتكابها وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط (نجيب زروقي، 2013، ص146)، ونتيجة لذلك ينعدم القصد إذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية الخاضعة للضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة (فارس السبت، 2011، ص77).

هذا وإن صفة الجاني المهنية لها الاعتبار الأكبر في استخلاص عنصر العلم، فالتاجر يكون أكثر علما بالتشريعات الجبائية من الشخص العادي والمحاسب أو المستشار الجبائي يكونان أكثر علما من التاجر، وعلى هذا الاعتبار تم ترسيخ مبدأ يقول بعدم اعتبار المسير القانوني في إطار الشركات مسؤولا جزائيا عن الغش الضريبي استنادا إلى صفته تلك بل إنه - كأصل عام - ما كان ليدان إلا إذا كان قد شارك بصفة مادية ومعنوية في الغش، بينما يجوز إدانة المسير الفعلي إذا ثبت في حقه الركنين المادي والمعنوي (محمد بودالي، 2009، ص108 -110).

ب - القصد الخاص:

يتمثل القصد الخاص في غاية معينة أو باعث موضوعي خاص لدى الجاني ينصب على النتيجة التي تمخض عنها السلوك (عبد المنعم سليمان، 2003، ص544)، وهو في جريمة الغش الضريبي ينصرف إلى غاية الجاني في الإثراء من

خلال التملص من أداء الضريبة المدين بها (جمال أولعربي، 2013، ص86).
غير أن تحقق النتيجة ليست محل اعتبار كما هو الشأن بالنسبة إلى
البواعث الباطنية للجاني (محمد بودالي، 2009، ص107)، وغاية ما في الأمر أن
هذه البواعث يمكن أن تكون عنصرا في تقدير العقوبة تشديدا أو تخفيفا وذلك
تطبيقا للمادة 53 من قانون العقوبات وفيما يتعلق بالشق الجزائي فقط أي دون
الشق الجبائي (فارس السبت، 2011، ص78).

2.1.2. - ردع جريمة الغش الجبائي

قرر المشرع الجزائري لمواجهة جريمة الغش الجبائي عقوبات جبائية وأخرى
جزائية، أما العقوبات الجبائية فتختص في الأصل إدارة الضرائب بتطبيقها، وأما
فيما يخص العقوبات الجزائية فهي من اختصاص القضاء الجزائي، وعلى هذا
فالدراسة ستكون من خلال ثلاثة عناصر هي الأشخاص الخاضعون للجزاء، ثم
العقوبات المقررة لجريمة الغش الجبائي، وأخيرا الظروف المشددة والظروف
المخفضة للعقوبة.

أولاً: الأشخاص الخاضعون للجزاء

يخضع للجزاء المقررة لجريمة الغش الجبائي كل من الأشخاص
الطبيعيين والأشخاص المعنويين.

أ - الأشخاص الطبيعيين

حيث أن كل من يتملص من أداء الضريبة أو الرسم المدين به باستعمال
طرق احتيالية يعاقب بالعقوبات المقررة لجريمة الغش الجبائي بمفهوم مختلف
القوانين الجبائية، وذلك بصفته فاعلا أصليا في الجريمة أو بصفته مساهما في
ارتكابها.

فالمشرع الجبائي الجزائري نص صراحة على أن تطبق على الشريك نفس
العقوبات المقررة ضد الفاعل الأصلي، وفي اعتقادنا أن المشرع قد أغفل في
تعديلاته لمختلف القوانين الجبائية أن يحذف العبارة التي تشير إلى معاقبة
الشريك، ذلك أن جريمة الغش الجبائي في كل تلك القوانين أصبحت تأخذ
وصف الجنحة، وعلى هذا كان يكفي تركها تخضع للقواعد العامة المقررة في
قانون العقوبات حيث أن قواعد مساءلة الشريك في الجنحية والجنحة دون
المخالفة ثابتة فيها.

وقد اتفقت كل القوانين الجبائية على تعريف الشريك طبقا للقواعد العامة أي المادة 41 من قانون العقوبات وما يليها. حيث أحالت المادة 303 ق.ض.م.ر.م. في تعريف الشريك إلى المادة 42 فقرة 02 من قانون العقوبات بينما لا تتضمن هذه المادة سوى فقرة واحدة منذ تعديل قانون العقوبات سنة 1982، في حين أن المادة 543 ق.ض.غ.م. والمادة 127 ق.ر.ر.أ. أحالتا بخصوص تعريف الشريك إلى المادة 42 قانون عقوبات، بينما أحالت المادة 120 من قانون التسجيل إلى المواد من 42 وما يليها من قانون العقوبات، أما المادة 35 من قانون الطابع فقد أحالت إلى المواد من 41 إلى 44 من قانون العقوبات.

بيد أن المشرع أعطى بعض القرائن القانونية تجعل المتصف بها شريكا في جريمة الغش الجبائي، يعاقب بنفس عقوبة الفاعل الأصلي، وهذه القرائن هي:

- كل من توسط بصفة غير قانونية من أجل تحويل القيم المنقولة أو لتحصيل القسيمات بالخارج.

- كل من قبض بصفة غير قانونية ولإسمه قسيمات يملكها الغير.

كما يطبق على من حرّض الجمهور على رفض أداء الضريبة أو على تأخيرها بنفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، طبقا للمواد 2/121 ق.ر.ر.أ. و2/408 ق.ض.م.ر.م. و2/536 ق.ض.غ.م.، بينما لم يشر قانون الطابع ولا قانون التسجيل لعقوبة المحرض صراحة ومع ذلك لا نرى ما يمنع معاقبته تطبيقا للقواعد العامة.

في حين تطبق على كل من يقوم بتنظيم أو محاولة تنظيم رفضا جماعيا لأداء الضريبة بالعقوبات التي تقمّع المساس بالاقتصاد الوطني، أي طبقا للمادة 418 من قانون العقوبات كما أشارت إلى ذلك صراحة المادة 408 ق.ض.م.ر.م.، غير أنه تم إلغاء هذه المادة بموجب تعديل قانون العقوبات بالقانون رقم 01-09 المؤرخ في 2001/06/26، ومع ذلك لا زال المشرع لم يتفطن إلى تعديل المواد التي تحيل إلى تطبيق المادة 418 ق.ع. في كل من ق.ض.م.ر.م. وق.ض.غ.م. وق.ر.ر.أ.، بخلاف قانون الطابع الذي يشير إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 144 ق.ع.، وبخلاف قانون التسجيل الذي لم يشر إلى هذه الحالة بتاتا.

ب - الاشخاص المعنويون

- تقوم المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي الخاضع للقانون الخاص دون

ذلك الخاضع للقانون العام في حالة ارتكابه لجريمة الغش الجبائي، وذلك ما نصت عليه صراحة مختلف القوانين الجبائية، وبذلك تكون هذه النصوص مسايرة للقواعد العامة التي قررها قانون العقوبات في المادة 51 مكرر منه فيما يتعلق بهذه النقطة فقط.

ثانياً: العقوبات المقررة لجريمة الغش الجبائي

- تتكون العقوبات المقررة جزاء لارتكاب جريمة الغش الجبائية المقررة في مختلف القوانين الجبائية من عقوبات جزائية وأخرى جبائية أو ضريبية.

أ - العقوبات الجزائية

- تتألف عقوبات جريمة الغش الجبائي الجزائية الواردة في مختلف القوانين الجبائية من عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية.

أ.1. - العقوبات الأصلية:

- تختلف العقوبات الجزائية التي تطبق بمناسبة ارتكاب جريمة الغش الجبائي باختلاف القوانين الجبائية المطبقة تبعاً لطبيعة المبلغ المتملص منه، ففي ق.ض.م.ر.م. وق.ر.ر.أ، الذي أحالت المادة 117 منه فيما يخص العقوبات المطبقة عند مخالفة أحكامها على تلك الواردة في المادة 303 ق.ض.م.ر.م، نجدها تتمثل في:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

- الحبس من شهرين إلى 06 أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

- الحبس من 06 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين إلى 05 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من 05 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج

إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 10.000.000 دج.

وعلى هذا نلاحظ أن قيمة مبالغ الحقوق المتملص منها لها دور كبير في تحديد درجة العقوبة المطبقة.

في المقابل فإن قانون التسجيل وقانون الطابع نصا على نفس العقوبة وهي الحبس من سنة واحدة إلى 05 سنوات وغرامة جزائية من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. أما فيما يتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة فالعقوبة تتمثل في الغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج والحبس من سنة إلى 05 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

هذا وعندما ترتكب الجريمة من قبل شركة أو شخص معنوي تابع للقانون الخاص فإنه يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين القانونيين للمجموعة، ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد هؤلاء وضد الشخص المعنوي أما الغرامات الجبائية فتطبق على الشخص المعنوي فقط.

غير أن هذا الحكم المتعلقة بتطبيق العقوبات على الشخص المعنوي والتي جاءت بها مختلف القوانين الجبائية تستوقفنا من ناحية أن ما جاءت به مخالف لما أقرته القواعد العامة لتطبيق العقوبات على الشخص المعنوي الواردة في المواد من 18 مكرر إلى 18 مكرر3 من قانون العقوبات، فهل حقيقة يريد المشرع الجزائري هذا الحكم أم هو مجرد سهو أو هفوة كغيره من الهفوات التي تضمنتها مختلف القوانين الجبائية؟ ذلك إذا علمنا أن هذه القاعدة قد تضمنتها مختلف القوانين الجبائية منذ صدورها سنة 1976 ولم يمسهما التعديل أبدا، وأن القواعد العامة المتعلقة بتطبيق العقوبات على الشخص المعنوي لم يقرها المشرع إلا بمناسبة تعديله لقانون العقوبات بالقانون رقم 06 - 23 المؤرخ في 20/12/2006.

أ.2. - العقوبات التكميلية:

نصت مختلف القوانين الجبائية على امكانية أن تنشر المحكمة حكم الإدانة كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، وكل ذلك على نفقة المحكوم عليه.

بالإضافة إلى ذلك فقد نصت المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون المتعلق بالسجل التجاري، بيد أن هذه المادة تتنافى مع مبدأ المساواة أمام القانون، إذ انها تستهدف المكلفين الذين يمارسون نشاطا تجاريا بمفهوم قانون السجل التجاري دون غيرهم من المكلفين الذين لا يكونون خاضعين له كأصحاب المهن الحرة الأخرى (بشير يلس شاوش، 2009، ص185).

ب - العقوبات الجبائية

زيادة على العقوبات الجزائية تطبق على المحكوم عليه عقوبات جبائية تختلف في مضمونها ومقدارها من نص جبائي لآخر، وهي حسب ما وصلت إليه المحكمة العليا ذات طبيعة مختلطة تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض، وعليه لا يجوز الحكم بها إلا إذا طالبت بها إدارة الضرائب (بوزيان بوناظور، 2009، ص ص42-43)، بيد أن هذا المذهب الذي انتهجته المحكمة العليا كان قبل تعديلات 2012 التي نصت صراحة في المادة 303 من ق.ض.م.ر.م وكذا المادة 117 من ق.ر.ر.أ التي تحيل على المادة السابقة الذكر والمادة 119 من قانون التسجيل على أنه: " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص..."، وعلى هذا نرى أن العقوبات الجبائية يتعين النطق بها ولو لم تطالب بها إدارة الضرائب.

وتتمثل الجزاءات الجبائية في ق.ض.م.ر.م في غرامة تساوي ثلاثة أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن 5000 دج، أما في ق.ر.ر.أ فتتمثل في غرامة من 1000 دج إلى 5000 دج، وأما في ق.ض.غ.م فيميز بين نوعين من الغرامات الجبائية تطبق كلتاهما على المحكوم عليه، الأولى غرامة ثابتة تتراوح قيمتها بين 5.000 دج و 25.000 دج، والثانية غرامة نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 50.000 دج.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن إدارة الضرائب تختص بتطبيق العقوبات الجبائية دون اللجوء إلى القضاء، هذا كأصل، أما الاستثناء فهو انعقاد هذا الاختصاص للمحاكم الجزائية بمناسبة قضائها في جريمة الغش الضريبي من خلال الدعوى الضريبية أو الجبائية (فارس السبت، 2011، ص326).

هذا وقد استقر اجتهاد المحكمة العليا على أن الغرامات الجبائية محددة في القانون ولا يمكن المنازعة في قيمتها إلا بالمطالبة بالخبرة أمام قاضي الموضوع، وأن الحكم بها لا يعد ازدواجية في العقاب (بوزيان بوناظور، 2009، ص 43).

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن المشرع نص في مختلف التشريعات الجبائية على أن العقوبات المالية المنصوص عليها من أجل قمع المخالفات في المادة الضريبية تجمع (أي تضم) مهما كان نوعها، وهذا يعني أن تجمع الغرامات الجزائية المقضي بها جزاء لجريمة الغش الجبائي مع الغرامات الجبائية.

ثالثاً: الظروف المشددة والظروف المخففة

وسيتم التطرق تباعاً لكل من الظروف التي أوردتها القوانين الجبائية والتي من شأنها تشديد العقوبة ثم إلى تلك التي من شأنها تخفيفها.

أ - الظروف المشددة

أجمعت كل القوانين الجبائية على مضاعفة العقوبة في حالة العود لارتكاب جريمة الغش الجبائي في مدة 05 سنوات سواء كانت العقوبات جزائية أو جبائية، وهذا دون الإخلال بتطبيقات العقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة ... الخ)، كما أنه وفي حالة العود يكون نشر الحكم أو مستخرج منه وتعليقه الزامياً على المحكمة بخلاف في حالة المرة الأولى حيث يكون هذا الإجراء جوازياً.

وعلى هذا يتميز العود في جريمة الغش الجبائي بأنه عود خاص ومؤقت، خاص لأنه يتطلب لاعتبار الشخص عائداً أن يرتكب جريمة مماثلة لتلك التي سبق الحكم عليه من أجلها، ومؤقت لأنه يستلزم أن تكون الجريمة الجديدة قد وقعت خلال فترة معينة (نبيل صقر، 2013، ص 53).

إن التماثل المطلوب لاعتبار العود في جريمة الغش الجبائي عبرت عنه مختلف القوانين الجبائية باستثناء ق.ض.م.ر.م بقولها: " يعتبر (أويكون) في حالة العود ... وارتكب ... مخالفة خاضعة لنفس العقوبة"، غير أن هذا التعبير يثير إشكالا فيما يتعلق بنوع الجريمة الجديدة أو اللاحقة، فإذا كان هذا التعبير ليصلح في ق.ض.غ.م لأنه يحتوي على مخالفات أخرى تطبق عليها عقوبات مختلفة كتلك المخالفات الواردة في المادة 53 منه، فإنه في قانون الطابع وقانون التسجيل وكذلك ق.ر.ر.أ فإنه قد يدفعنا إلى اعتبار أن الجريمة الجديدة يمكن

أن تنتمي إلى قانون آخر غير الذي يحكم الجريمة الأولى، وذلك يرجع إلى كون قانون الطابع وقانون التسجيل ينصان على نفس العقوبة، وأن ق.ر.ر.أ يحيل في تطبيق العقوبات على المادة 303 من ق.ض.م.ر.م، وعليه فإن الشخص الذي يرتكب جريمة الغش الجبائي مخالفة لأحكام قانون الطابع ويصدر في حقه حكم نهائي ثم يرتكب في أقل من 05 سنوات جريمة الغش الجبائي في مفهوم قانون التسجيل فإنه يكون في حالة عود، وكذلك الأمر فيما يخص ق.ر.ر.أ وقانون ض.م.ر.م.

كما أن هذين القانونين الأخيرين (ق.ر.ر.أ - ق.ض.م.ر.م) يعطيان فرضاً آخر وهو فرض شاذ جداً، ومؤداه حيث أن العقوبة طبقاً لهذين القانونين تتدرج بحسب قيمة المبلغ الذي تملص أو حاول المكلف التملص منه فهل يمكن القول بأن من ارتكب جريمة الغش الجبائي مخالفاً لأحكامهما، لمبلغ يفوق 100.000 دج ولم يتجاوز 1.000.000 دج وحكم عليه بحكم نهائي ثم ارتكب في ظرف 05 سنوات نفس الجريمة ولكن لمبلغ يفوق 10.000.000 دج، ليس في حالة عود نظراً لأن العقوبتين مختلفتين طبقاً للفقرتين 02 و05 من المادة 303 من ق.ض.م.ر.م والتي تحكم كلا القانونين؟.

كذلك يؤخذ على المشرع الجبائي أنه لم يحدد بدقة التاريخ الذي يبدأ منه حساب مدة الخمس سنوات التي تطلبها لقيام حالة العود، فعبارة " بعد حكم الإدانة " والتي عبر بها المشرع عن بداية سريان مدة الخمس سنوات غير دقيقة ويكتنفها الغموض رغم ما لهذا التاريخ من أهمية في تحديد مدة العود وما يرتبط به من مضاعفة العقوبة وجوباً.

أما فيما يخص العود في ق.ض.م.ر.م فبينته المادة 03/303 منه كمايلي: " إن العود في أجل خمس سنوات ينتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أم جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة ... الخ) ". وعليه فقد جاءت خالية من بيان نوع الجريمة اللاحقة أو الجديدة حتى يعتبر الشخص في حالة العود.

ب - الظروف المخففة

أقرت التشريعات الجبائية استفادة مرتكب جريمة الغش الجبائي من ظروف

التخفيف طبقا للمادة 53 ق.ع، غير أن هذه القاعدة يرد عليها استثنائين هما:

- لا تطبق هذه المادة على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية فهي تخص العقوبات الجزائية وحدها.

- كما لا تطبق على حالة الحكم بنشر أو تعليق الحكم أو مستخرج منه. إلا أن هذه النقطة الأخيرة تثير إشكالا يتمثل في أن الإجراء الذي تضمنته يكون جوازيا في حالة ارتكاب الجريمة للمرة الأولى، فكيف يمكن القول أنه لا تطبق عليه أحكام المادة 53 ق.ع ؟ وهذا على إعتبار تطبيق نص المادة 53 ق.ع عندما كانت تتضمن قواعد تخفيض العقوبة في حالة ارتكاب جنائية أو جنحة، أما وقد عدلت هذه المادة بموجب القانون 06 -23 المؤرخ في 20/12/2006 فأصبحت تتضمن قواعد تخفيف العقوبة في حالة ارتكاب جنائية فقط وأن جريمة الغش الجبائي أصبحت تكيف على أنها جنحة في جميع القوانين الجبائية فلا مجال لتطبيقها أصلا، وعليه كان يكفي المشرع أن يترك هذا الأمر للقواعد العامة التي تضمنها قانون العقوبات.

2.2. - الأحكام الإجرائية الخاصة بجريمة الغش الجبائي

يلاحظ من خلال تتبع مختلف القوانين الجبائية أن لها أحكام إجرائية خاصة فيما يتعلق بالمعينة والإثبات، وفيما يتعلق بالمتابعة القضائية.

1.2.2. - الفرع الأول: المعينة والإثبات

وستتطرق أولا لما اتصفت به اجراءات معينة جريمة الغش الجبائي ثم سندرس ثانيا القواعد المتعلقة بإثبات هذه الجريمة.

أولا: المعينة

اتسمت قوانين التشريع الجبائي بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص الذين يمكنهم القيام بمعينة جريمة الغش الجبائي، فقانون الضرائب غير المباشرة في المادة 504 أشار إلى كل من أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين، أعوان الجمارك ومستخدمي إدارة المالية والدرك الوطني وأعوان الشرطة ومحافظو الشرطة، إدارة البلدية (رئيسها ونوابها) وأعوانها المؤهلين، مندوبو الغابات وأعوان الشرطة البلدية، وذلك كل بحسب ما يدخل في اختصاصه.

أما المادة 112 من ق.ر.ر.أ فقد أكدت على أن المعينة تكون بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب

المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية. في حين أن قانون الطابع من خلال المادة 21 منه حدد موظفي الإدارة الجبائية وأعوان إدارة الجمارك لإعداد محاضر معاينة الغش الجبائي، وفي المقابل فإن المادة 318 ق.ض.م.ر.م حددت أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب عام لمعاينة مخالفات الأسعار وانعدام تقديم فواتير الشراء، وسكت هذا القانون مثله مثل قانون التسجيل عن تعيين الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة الغش الجبائي.

نتيجة لذلك يثور التساؤل عن مدى جواز معاينة ضباط الشرطة القضائية لجريمة الغش الجبائي في ظل القوانين التي لم تشر صراحة الى ذلك، وهذا على غرار المعمول به في كافة الجرائم؟

ونذهب هنا مذهب الدكتور أحسن بوسقيعة والذي يرى أنه طالما لا يوجد نص صريح يستثني ضابط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم معاينتها على غرار ما أقره قانون الضرائب غير المباشرة، على أن يحيلوا الملف والمحاضر إلى إدارة الضرائب لأنها صاحبة الولاية دون سواها في تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي (فارس السبتي، 2011، ص 113- 114)، وقد وافقه على هذا الرأي السيد بوناظور بوزيان المستشار بغرفة الجناح والمخالفات لدى المحكمة العليا (بوزيان بوناظور، 2009، ص 37).

ثانيا: الإثبات

إن اثبات جريمة الغش الضريبي يخضع كغيره من الجرائم إلى القواعد العامة للإثبات المنصوص عليها بالمواد من 212 إلى 238 من ق.إ.ج (فارس السبتي، 2011، ص 165)، وتعطي هذه القواعد للقاضي الجزائي سلطة تقدير الأدلة المقدمة أمامه والحكم حسب اقتناعه الخاص إلا في بعض الحالات التي ينص فيها القانون بخلاف ذلك، حيث تنص المادة 215 ق.إ.ج على أنه: " لا تعتبر المحاضر المثبتة للجنايات أو الجناح إلا مجرد استدلالات ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

وعليه يثور التساؤل عن مدى حجية المحاضر التي يحررها أعوان إدارة الضرائب بمناسبة معاينة جريمة الغش الجبائي؟ بالرجوع إلى القواعد العامة نجد المشرع يشترط من أجل أن يكون للمحاضر

أو التقرير قوة في الإثبات أن يكون صحيحا في الشكل وأن يكون حرره واضعه أثناء مباشرة أعمال وظيفته وأورد فيه عن موضوع داخل في نطاق اختصاصه ما قد رآه أو سمعه أو عاينه بنفسه حسب المادة 214 ق.إ.ج، غير أن القوة الثبوتية للمحاضر تترد بين القوة النسبية والتي أشارت إليها المادة 216 ق.إ.ج والقوة المطلقة التي أشارت إليها المادة 218 ق.إ.ج.

وتتمثل المحاضر ذات الحجية النسبية في تلك التي يخول فيها القانون بنص خاص لضباط الشرطة القضائية أو أعوانهم أو الموظفين و أعوانهم الموكلة إليهم بعض مهام الضبط القضائي سلطة إثبات جنح ولا يمكن أن يدحضها سوى دليل عكسي بالكتابة أو شهادة الشهود، أم المحاضر ذات الحجية المطلقة فهي تلك التي لا يمكن دحضها إلا بالطعن فيها بالتزوير عن طريق إجراءات تنظمها قوانين خاصة، وفي حالة انعدام نصوص صريحة تتخذ إجراءات الطعن بالتزوير التي أقرتها المواد من 532 إلى 537 من قانون الإجراءات الجزائية.

إن استقراء مختلف قوانين التشريع الجبائي الوطني يجعلنا نقف على حقيقة أنها لم تتطرق إلى حجية المحاضر التي يحررها أعوان الإدارة الجبائية أمام القضاء على خلاف شبيبتها مما هو منصوص عليه في قانون الجمارك، حيث بين متى تكون للمحاضر التي يحررها أعوان الجمارك حجية مطلقة أمام القاضي الجزائري ومتى تكون حجيتها نسبية، وهذا باستثناء ق.ض.غ.م الذي أكدت المادة 505 منه على أن المحاضر المحررة من طرف عون واحد تعتبر حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس، أما تلك المحررة من طرف عونين فتكون حجة إلى أن يطعن فيها بالتزوير.

غير أنه لا يجب أن يفهم أن هذه المحاضر هي حجة في كل ما تضمنته بل إن حجيتها مقتصرة على ما تضمنته من معاينات عاينها العون المختص بحواسه طبقا للمادة 214 ق.إ.ج، أو ما تعلق بالمراقبات والتحصيلات المعهود بها إلى إدارة الضرائب طبقا للمادة 505 ق.ض.غ.م، وعلى هذا يمكن للقاضي أن يستعين بإجراء الخبرة، بل إن مجالها واسع في جريمة الغش الضريبي لما تمتاز به من طابع تقني خاصة فيما يتعلق بتحديد المبلغ المتملص منه، بل يتعين على القاضي الرد على طلبات الدفوع المتعلقة بإجراء خبرة متى كانت جدية، وهو ما نتلمسه من قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 2010/07/22 تحت الرقم:

690357 حيث جاء في أحد حيثياته: " وحيث أن القرار المطعون فيه خلص في حيثيته الثالثة إلى رفض طلب الطاعن بتعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة على أساس أن المنازعة في الدين الضريبي لا يكون أمام القاضي الجزائي، وعليه فإن غرفة الإتهام ذهبت في تحليلها للوقائع إلى أن مبلغ الضريبة المتملص منه ما هو إلا دين ضريبي يعود الإختصاص في تحديده للقاضي الإداري، مما يعد تناقضا في التسبيب ... " (جمال سايس، 2013، ص1676).

كما لا يجب أن يفهم أن هذه المحاضر لازمة أو واجبة من أجل تحريك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الجبائي أو السير فيها أو أن انعدامها يشكل عيبا جوهريا يفضي إلى الحكم ببراءة المتهم، وهو ما أكدته المحكمة العليا في قراها رقم: 430229 الصادر في: 2008/12/31 حيث جاء فيه: " ... ومن ثمة فإن إدارة الضرائب بصفتها صاحبة الدعوى الجبائية غير ملزمة بتقديم ما يثبت قيامها بإنذار المتهم بظرف موصى عليه كما هي غير مطالبة كذلك باستظهار محضر معاينة الجنحة أو الجداول الضريبية لأن الأمر يتعلق بتهرب جبائي لم يصرح به ... " (مجلة المحكمة العليا، 2008، ص399).

2.2.2. - المتابعة القضائية

لا تحرك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الجبائي إلا بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية، على أن هذه الشكوى لا تتم، باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية، هذا ما قضت به المادة 104 ق.إ.جب (قانون الاجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 40 ومايليها من القانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002)، والتي أحالت إليها مختلف التشريعات الجبائية الوطنية.

على أنه إذا تم رفع شكوى من إدارة الضرائب أمام النيابة العامة، فإن هذه الأخيرة تصبح صاحبة الاختصاص المانع في تقدير مباشرة الإتهام وتحريك الدعوى العمومية أو الامتناع عن تحريكها بما لها من سلطة الملاءمة، وفي الحالة الأخيرة هذه لا يسع إدارة الضرائب إلا أن تلجأ إلى قاضي التحقيق عن طريق الإدعاء المدني وبدون مصاريف (بوزيان بوناظور، 2009، ص32).

وكما أن الدعوى العمومية لا تتحرك إلا بناء على شكوى إدارة الضرائب، فإن سحبها يؤدي إلى انقضائها، وسحب الشكوى يمكن أن يكون طبقاً للمادة 104 مكرر من ق.إ.ج.ب إما من طرف مدير الضرائب بالولاية أو مديري كبريات المؤسسات في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية وفق شروط معينة حددتها نفس المادة.

بالإضافة إلى انقضاء الدعوى العمومية بسحب الشكوى فإنها تنقضي كذلك بما أقرته القواعد العامة الواردة في المادة 6 من قانون الاجراءات الجزائية، غير أنه يجب التفرقة في ما يخص التقادم بين أمرين، الأول هو تقادم الدعوى العمومية والذي يكون بمدة 03 سنوات من يوم اكتشاف الفعل المعاقب عليه، حيث يجب ملاحظة أن جريمة الغش الضريبي هي جريمة مستمرة. أما الأمر الثاني فهو تقادم الدعوى الضريبية والذي يكون بمدة 04 سنوات يضاف إليها (02) سنتين في حالة استعمال طرق تدليسية.

وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها رقم 599126 الصادر في 2009/10/22 حيث جاء في إحدى حيثياته مايلي: " وحيث أنه وعلى عكس ما ينعاه الطاعن فإن أحكام التقادم التي نوه عنها الطاعن المتعلقة بالمادتين 100 و110 من قانون الاجراءات الجبائية تشير إلى تمديد أجل التقادم في جنحة التهرب الضريبي بعامين حالة ثبوت استعمال المكلف بالضريبة طرقاً تدليسية ورفعت ضده دعوى قضائية وأكثر من ذلك فإن التقادم في حالة استعمال الطرق التدليسية لا يسري إلا اعتباراً من يوم معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات..." (مجلة المحكمة العليا، 2010، ص270).

هذا وقد ذهبت المحكمة العليا في عدة قرارات لها أن القاضي الجزائي يفصل في الدعوى الضريبية بعد الفصل في الدعوى العمومية وجوباً، وقضت كذلك برفض طعن النائب العام لأنه انصب على مناقشة الدعوى الضريبية التي هي من اختصاص إدارة الضرائب (بوزيان بوناظور، 2009، ص43).

وفي الختام تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري كان يعطي لإدارة الضرائب قبل تعديل 2012 الخيار في مباشرة الدعوى العمومية أمام المحكمة التي يكون في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة، أما وقد حذفت العبارة التي كانت تشير إلى ذلك واستعوض عنها بالإحالة إلى المادة

104 من ق.إ.جب التي لم تتطرق لهذه المسألة، فلا يسع سوى الرجوع إلى القواعد العامة في تحديد المحكمة المختصة بنظر جريمة الغش الجبائي.

خاتمة

إن المشرع الجزائري في مكافحته لظاهرة التهرب الضريبي عمد إلى تجريم الأفعال التي تؤدي إليها، وسعى جاهدا لمواكبة التطورات الحاصلة في هذا المجال، وهو ما نتلمسه من خلال كثرة التعديلات التي مست مختلف القوانين الجبائية، وخصوصا عندما نجده نزل بجريمة الغش الجبائي من وصف الجنائية إلى وصف الجنحة مهما كان المبلغ المتملص منه، حيث انقص من المدد المقررة في العقوبات السالبة للحرية ورفع من قيمة الغرامات.

ومع هذا فإن الظاهرة لا زالت تنخر الاقتصاد الوطني بدليل تصريحات المسؤولين عن القطاع الذين لا ينفكوا بين الفينة والأخرى أن يعلنوا أن الخزينة العمومية تفقد مبالغ مالية ضخمة نتيجة التهرب الضريبي، لكن في المقابل لا نجد كثيرا من القضايا المتعلقة بجريمة الغش الجبائي أمام المحاكم الجزائرية، مما يدفعنا إلى القول بأن التشريع أو الآليات الخاصين بمكافحة التهرب الضريبي لا يزالان ضعيفان، بيد أننا لا نقول أنه من الهين القضاء على هذه الظاهرة فما زالت حتى الدول الكبرى تعاني منها ولم تستطع القضاء عليها، إلا أننا نجدها تواجه بتشريعاتها حتى كبريات المؤسسات ومشاهير الشخصيات.

إن المشرع الجزائري عليه أن يراجع مرة أخرى النصوص المجرمة للتهرب الضريبي بحذف ما أصبح لا يتوافق مع التعديلات الجديدة التي أدخلها على قانون العقوبات، والمقصود هنا هو مراعاة المواد التي عدلت أو ألغيت في قانون العقوبات، كما نعتقد أنه لا داعي لتكرار ذكر القواعد العامة عندما تكون قابلة للتطبيق على جرائم الغش الجبائي والاقتصار على تلك التي تكون خاصة بهذه الجرائم فقط.

كذلك نعتقد أنه على المشرع أن يعمد إلى توحيد مدة التقادم في ما يخص الدعوى العمومية والدعوى الضريبية، كما فعل لما وحد بين تلك الأولى والدعوى الجمركية، وذلك من منطلق أن الدعوى العمومية هي حق المجتمع وبها يقتص من الجاني، فما بال الدعوى الضريبية ؟ أليست هي كذلك حق للمجتمع مادام أن الأموال التي هي محل الحماية تعود في آخر المطاف إلى الخزينة العامة ؟.

المراجع:

1/ باللغة العربية:

1. أولعربي جمال (2013)، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.
2. أوهيب بن سالمه ياقوت (2002/2003)، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر.
3. بودالي محمد (2009)، " أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)"، ورقة بحثية مقدمة ضمن اليومين الدراسيين عن الغش الضريبي والتهريب الجمركي، المحكمة العليا، الجزائر، 13 و14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص.
4. بوسقيعة أحسن (2011)، الوجيز في القانون الجزائري العام، ط 10، دار هومه، الجزائر.
5. بولجة نادية (2015/2016)، النظام القانوني للغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو.
6. بوناظور بوزيان (2009)، " الغش الضريبي على ضوء القانون والإجتهد القضائي في الجزائر"، ورقة بحثية مقدمة ضمن اليومين الدراسيين عن الغش الضريبي والتهريب الجمركي، المحكمة العليا، الجزائر، 13 و14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص.
7. حاكم الطاهر (2014/2015)، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر -1، الجزائر.
8. الخطيب خالد (2000)، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 02.
9. خلفي عبد الرحمان (2016)، القانون الجنائي العام (دراسة مقارنة)، دار بلقيس، الجزائر.
10. زروقي نجيب (2012/2013)، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
11. سايس جمال (2013)، الاجتهاد الجزائري في القضاء الجنائي، ج 4، ط 1، منشورات كليك، الجزائر.
12. السبتي فارس (2011)، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط2، دار هومة، الجزائر.
13. سليمان عبد المنعم (2003)، النظرية العامة لقانون العقوبات، منشورات الحلبي القانونية، بيروت.

14. صديق رمضان (2011)، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، ددن، القاهرة.
15. صقر نبيل (2013)، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، دار الهدى، الجزائر.
16. طورش بتاتة (2012/2011)، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة.
17. لابيد لزرق (2012/2011)، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في تخصص التسيير والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان.
18. مراد ناصر (2016)، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
19. ولهي بوعلام وعجلان العياشي (2008)، "التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08.
20. يلس شاولش بشير (2009)، "العقوبات الجزائية في المواد الضريبية"، ورقة بحثية مقدمة ضمن اليومين الدراسيين عن الغش الضريبي والتهريب الجمركي، المحكمة العليا، الجزائر، 13 و14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص.
21. مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2008، الجزائر.
22. مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2010، الجزائر.
23. قانون الاجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 40 ومايليها من القانون رقم 01- 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002.
24. الأمر رقم 76- 101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب والرسوم المماثلة المعدل والمتمم.
25. الأمر رقم 76- 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.
26. الأمر رقم 76- 103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم.
27. الأمر رقم 76- 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.
28. الأمر رقم 76- 105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.
29. قانون الاجراءات الجبائية الصادر بموجب المادة 40 ومايليها من القانون رقم 01- 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002.

2/باللغة الأجنبية:

1. André Lefevre (2007), Droit fiscal, Ellipses, France.