

تاريخ الإرسال: 2021/09/11 تاريخ القبول: 2021/11/28

مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري**Fight against fraud and tax evasion in Algerian
legislation**بن بعلاش خاليدة*¹¹جامعة تيارت (الجزائر) ، khalida.benbaalach@univ-tiaret.dz**الملخص:**

تعتبر جريمة التهرب والغش الضريبي من أبرز الجرائم الاقتصادية لما لها من تأثيرات سلبية على الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية، وفي هذا الصدد نجد أن المشرع الجزائري تصدى لهذه الظاهرة في القوانين الجبائية المختلفة، وقرر لها عقوبات جبائية وأخرى جزائية تتوافق وحجم الحقوق المتملص منها من قبل المكلف بدفع الضريبة، وذلك كأسلوب ردعي، كما خول الإدارة الضريبية صلاحيات المراقبة وحق تنزيل الجزاءات الجبائية وتقديم الشكاوى للقضاء، كأسلوب وقائي قبلي.

الكلمات المفتاحية: الضريبة؛ المكلف بالضريبة؛ الغش الضريبي؛ التهرب الضريبي الرقابة الجبائية، العقوبات.

Abstract:

The crime of tax evasion and fraud is one of the most prominent economic crimes because of its negative effects on the national economy and the public treasury, and in this regard we find that the Algerian legislator addressed this phenomenon in its various tax laws and decided the tax sanctions and other penalties according to the degree of violation. The tax administration has also been given control powers and the right to download tax sanctions and file complaints with the judiciary, as a tribal preventive method.

Keywords:

Tax; The taxpayer ; tax fraud ; Tax evasion ; tax control ;sanctions .

* بن بعلاش خاليدة

مقدمة:

لكي تقوم الدولة بالإنفاق العام، لابد أن تتوفر لديها الموارد اللازمة لذلك، أي أن تتوفر لها الوسائل والمصادر التمويلية؛ حيث تمثل هذه الأخيرة دخولا للدولة يطلق عليها تسمية الإيرادات العامة؛ وتعرف الإيرادات العامة عموما بكونها: الأموال التي تحصل عليها الدولة من مختلف المصادر كالضرائب والرسوم وعائدات أملاك الدولة والقروض العامة... الخ¹.

وتعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، لكونها من أهم الموارد المستقرة و الدائمة، لذا فإن الدولة تعتمد عليها لتحقيق مختلف أهدافها الاجتماعية والمالية والاقتصادية... الخ، كما أن الضريبة تمثل تعبيراً عن سيادة الدولة وقوتها². حيث تمتلك لتحصيلها كل الوسائل الجبرية، ناهيك عن ما يربته المشرع بالمقابل من جزاءات عقابية وجبائية نتيجة تملص المكلف بأدائها إلى الإدارة الضريبية أو محاولته حرمانها من مبالغها كلياً أو جزئياً.

ودفع الضريبة من واجبات المواطنة على كل مكلف بها بغية المشاركة في الأعباء العامة، وذلك حسب ما جاء في نص المادة 82 من الدستور: « لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها. الضريبة من واجبات المواطنة، لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه. كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساساً بمصالح المجموعة الوطنية. يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي ». باعتبار أن الضريبة تدفع من قبل المكلف إلى الدولة لسد احتياجاتها من النفقات العامة. بالتالي فإن التهرب من دفعها

كلية أو جزئيا أو التحايل بخصوصها يشكل جريمة ضد أموال الدولة تصل أبعادها إلى كافة أفراد المجتمع.

بالتالي فالسؤال المطروح من خلال هذه الدراسة هو: كيف تصدى المشرع

الجزائري لجريمة الغش والتهرب الضريبي؟

ما تتم الإجابة عليه من خلال تقسيم الدراسة إلى محورين يتناول أولهما الإطار المفاهيمي لجريمة الغش أو التهرب الضريبي، أما المحور الثاني فيعالج مسألة ردع هذه الجريمة.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش أو التهرب الضريبي

يتم تحديد هذا الإطار من خلال مكوناته وهي: الضريبة، جريمة الغش أو التهرب الضريبي، أنواع التهرب الضريبي، أركان هذه الجريمة التي من خلالها تتضح معالم هذه الجريمة.

أولا- تعريف الضريبة

من التعريف التقليدية للضريبة:

- وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد وتوزيعها قانونيا وسنويا طبقا لقدرتهم التكليفية.
- أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبدون مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.

ومن المفاهيم الحديثة للضريبة التي تستوعب دور الدولة المعاصر يوجد:

- فريضة مالية نقدية تقتطعها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل، بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية³.
- اقتطاع نقدي إجباري دون مقابل لفائدة الدولة، يتم فرضه على المكلفين من أجل تغطية النفقات العامة لها، وكذا تنفيذ السياسات المالية المبرمجة⁴.

- مساهمة مالية (نقدية) إلزامية من الأفراد حسب قدرتهم التكاليفية وبصفة نهائية وبدون مقابل في تحمل الأعباء العامة للدولة، نظير انتفاعهم بطريقة غير مباشرة من الخدمات العامة، ولتحقيق أهداف مختلفة⁵.

ثانيا- تعريف جريمة التهرب أو الغش الضريبي

لم يقدم المشرع الجزائري من خلال التشريعات الضريبية المختلفة تعريفا للتهرب الضريبي؛ إنما اكتفى بتعداد أهم أساليبه وصوره (الغش الضريبي أو الغش الجبائي) .
ما دفع بالفقه للتطرق لذلك فعرف جريمة التهرب الضريبي بكونها:

- عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كليا أو جزئيا تجاه الدوائر المالية مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة، وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة أو غير مشروعة⁶.

- محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها كليا أو جزئيا⁷.

- لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها لكن بمقدار أقل من المقدار المحدد⁸.

فالتهرب الضريبي يتمثل إذا في عدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقا للقوانين أو تقديم بيانات مضللة وغير كاملة للدوائر المالية، والرغبة في حرمان الدولة من إيراداتها المالية من الضريبة⁹.

ثالثا- أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي إلى:

1- التهرب الضريبي المشروع: كما يسمى بالتجنب الضريبي الذي يمثل عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة، وتتم باللجوء إلى ثغرة موجودة في النصوص التشريعية الخاصة بالضريبة (لا توجد مخالفة للنصوص القانونية)، ويقصد به أيضا

امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة، ومن الأمثلة عنه رفض استيراد أية سلعة أجنبية يتبع استيرادها دفع ضريبة جمركية¹⁰، أو تجزئة نشاط الشركات الكبرى بإنشاء شركات فرعية لتجنب الضريبة التصاعديّة على المداخل¹¹، وهذا لتجنب أمر لا يعارضه القانون.

2- التهرب الضريبي غير المشروع: كما يسمى بالغش الضريبي يتجلى هذا النوع في شكل كل مخالفة صريحة وعمدية لأحكام القانون الضريبي، كتزوير المستندات أو الامتناع عن تقديم التصريح بشكل نهائي، عدم دفع مستحقات الضريبة، التصريح المزيف أو الناقص أو الكاذب من خلال القيود المحاسبية... الخ¹²، دون إغفال جرائم التزوير الضريبي المتمثلة في تقليد أختام الدولة والدمغات والطابع و العلامات والتزوير في الإقرارات الضريبية وهو ما دلت عليه المادتين 206 و 207 من قانون العقوبات الجزائري. أو هو كل مخالفة للقانون الضريبي المعمول به، لاستهداف الإفلات من الضريبة المفروضة وتجفيف الأوعية الضريبية وهذا النوع ينقسم إلى تهرب عمدي وتهرب غير عمدي.

فالتهرب الغير عمدي هو خرق مباشر للقانون عن غفلة وعن غير قصد، ويسمى بالتهرب الواقع، بينما يشترط في التهرب العمدي حصوله باستخدام طرق احتيالية تنتهك القوانين عمدا عن طريق قيام الممول بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة احتيالية¹³.

3- التهرب الدولي: تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض، وهذا ما يطلق عليه تسمية التهرب الضريبي الدولي المشروع الذي يتم عادة باستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق المعبر عنها بتسمية الجنات الضريبية أو الملاذات الضريبية أو

النظم الجبائية التفضيلية، التي تتميز أساسا بالسرية المصرفية المطلقة وغياب الرقابة على غير المقيمين وسهولة إنشاء المؤسسات وتوفر قطاع مصرفي وقضائي متطور¹⁴.
4- **التهرب المحلي**: تهرب مرتبط بحدود إقليم الدولة، فلا يتعدى إلى دولة أخرى وهو أكثر أنواع التهرب انتشارا إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو عن طريق امتناع الأفراد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة¹⁵.

رابعا- أركان جريمة الغش الضريبي

كغيرها من الجرائم تقوم جريمة الغش أو التهرب الضريبي غير المشروع على أركان ثلاث الشرعي المادي المعنوي.

1- **الركن الشرعي لجريمة التهرب الضريبي**: تجب الإشارة إلى أن اغلب القوانين الضريبية في التشريع الجزائري تضمنت تجريم الغش الضريبي أو الغش الجبائي عبر المواد التالية:

- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- المادة 532 قانون الضرائب غير المباشرة¹⁶.
- المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال .
- المواد من 119 إلى غاية 121 من قانون التسجيل¹⁷.
- المادتين 33 و 34 من قانون الطابع¹⁸.

2- **الركن المادي لجريمة الغش أو التهرب الضريبي**: من خلال الاطلاع على قوانين الضرائب يلاحظ أن الركن المادي لجريمة الغش الضريبي يظهر من خلال العناصر التالية:

2-1- **السلوك الإجرامي** : يتمثل في استعمال المكلف بالضريبة للطرق الاحتياالية، وقد قام المشرع الجزائري بسرد بعض الأعمال المعتبرة تدليسة، وذلك لصعوبة حصرها و تعذر الإحاطة بكل أساليب الاحتيال و التدليس، فذكرت المادة 533 من قانون الضرائب

غير المباشرة ستة أعمال اعتبرها طرقا احتيالية¹⁹، كما أوردت المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ستة طرق احتيالية، والمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حصرتها في خمسة أعمال، في حين اكتفت المادة 407 من نفس القانون²⁰ و المادة 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل بحصرها في عمليتين و أدرجتهم ضمن المناورات التدليسية²¹.

عموما وعلى الرغم من تنوع أساليب الغش الضريبي واختلاف النشاط الممارس، إلا أنه وبشكل عام يمكن أن تتم الجريمة بثلاث طرق بارزة وهي؛ طريقة التحايل المحاسبي بتخفيض الإيرادات²² أو تعظيمها²³ من جهة أو طريقة التحايل المادي²⁴ (سواء كان كليا²⁵ أو جزئيا) أو التحايل القانوني عبر تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى وضعية مخالفة تماما لها أو من خلال العمليات الوهمية²⁶ من جهة أخرى.

2-2- النتيجة الإجرامية: يمثل التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة نتيجة لما يحدثه النشاط الإجرامي في جريمة الغش الضريبي، وذلك من خلال حرمان الدولة من حقها في الحصول على الضريبة، وقد استعملت النصوص الجبائية للتعبير عن هذه النتيجة في جريمة الغش الضريبي صيغا مختلفة؛ ففي نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة استخدمت عبارة " التملص من أساس الضرائب أو الرسوم أو تصفيتها أو دفعها" ونفس العبارة جاءت بها المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بينما أورد نص المادة 119 من قانون التسجيل عبارة " التخفيض في وعاء الضريبة"²⁷.

2-3- العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال والتملص من الضريبة

إن تمت جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فإنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة تحت تأثير الطرق الاحتيالية التي يستعملها الجاني، فإذا انتقت الرابطة

السببية بين طرق الاحتيال والتلصص من الضريبة وقفت مسؤولية المكلف عند حد الشروع في جريمة الغش الضريبي متى باشرها عن قصد.

هذا وقد أكدت جل النصوص الجبائية²⁸ على أن المحاولة²⁹ في جريمة الغش الضريبي معاقب عليها بنفس العقوبة المقررة للجريمة التامة، مع مراعاة الاستثناء الذي جاء في المادة 532 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب غير المباشرة التي استبعدت تطبيق العقوبة في حالة الجريمة التامة أو المحاولة في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج. ونفس الحكم جاءت به المادة 119 من قانون التسجيل بالنسبة لحالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج.

3- الركن المعنوي: جريمة الغش الضريبي من الجرائم الايجابية العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي العام إلى جانب القصد الجنائي الخاص، وذلك ما يتضح من خلال النصوص الجبائية التي استخدم فيها المشرع عبارات "عن قصد" أو "عمد".

فيما يتعلق بالقصد الجنائي العام، يتعين أن تتجه إرادة الجاني عموماً إلى الاحتيال و إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط، أما فيما يخص القصد الجنائي الخاص فيتمثل في ضرورة اتجاه قصد الجاني وغايته من مباشرة أعمال الاحتيال إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و بالنتيجة حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها في الضريبة. ويمكن أن تستخلص سوء نية المكلف ورغبته في التلصص من الضريبة من خلال عدم استجابته للإنذارات الموجهة له من قبل الإدارة الضريبية³⁰ لتسوية وضعه، وتكتمل بذلك عناصر جريمة الغش الضريبي التي تستوجب المتابعة الجزائية.

المحور الثاني: ردع جريمة الغش والتهرب الضريبي

الحديث عن ردع جريمة الغش والتهرب الضريبي يقودنا إلى البحث عن سبل الرقابة الجبائية للكشف عن هذه الجريمة، وصولاً لبيان الجزاءات المقررة لها.

أولاً- الرقابة الجبائية

إن عملية مكافحة الممارسات التدليسية المنشئة لجريمة الغش الضريبي يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، التي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين³¹ أهمها:

1- التحقيق الجبائي: يعتبر التحقيق الجبائي الوسيلة الأكثر نجاعة للكشف عن مواطن الغش والتهرب الجبائي و فحص تصريحات المكلفين بالضريبة و يأخذ عدة صور منها:

1-1- التحقيقات الداخلية الشاملة: تظهر فائدتها في أنها لا تحتاج إلى وقت طويل ولا تلزم المحقق بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب، ويمكن لهذه الرقابة أن تتخذ بطريقة شكلية أو معمقة الرقابة على الوثائق.

1-2- التحقيق الخارجي: بعد القيام بعملية التحقيق الداخلية، يحق لأعوان الإدارة الجبائية الانتقال إلى التحقيق الخارجي، وذلك في حالة اكتشاف ارتكاب غش أو تهرب ضريبي من طرف المكلفين وتكون هنا المراقبة المعمقة أو في عين المكان على ثلاثة أشكال³² :

1-2-1- التحقيق في المحاسبة: نصت عليه المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

1-2-2- التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة: نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

1-2-3- التحقيق المصوب في المحاسبة: المواد من 20 الى 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- صلاحيات و حقوق الإدارة الجبائية:

2-1- حق الرقابة: نصت عليه المادتين 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية.
2-2- حق الاطلاع: المحدد بالمواد من 45 الى 59 من قانون الإجراءات الجبائية.
ويعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 ج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق والتي يتعين تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها³³.

2-3- حق إجراء البحث: نصت عليه المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية.

2-4- حق استدراك الأخطاء: نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا- الجزاءات المقررة لجريمة الغش والتهرب الضريبي

قرر المشرع الجزائري لمواجهة جريمة الغش والتهرب الضريبي عقوبات جبائية وأخرى جزائية، أما العقوبات الجبائية فتختص في الأصل الإدارة الضريبية بتطبيقها، وأما العقوبات الجزائية فهي من اختصاص القضاء الجزائري³⁴.

1- الجزاءات الجبائية: إن العقوبات الجبائية المدرجة في القوانين الضريبية وضعت للحد من الجرائم الجبائية، فهي إحدى الآليات التي تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها في الحفاظ على الأمن الاقتصادي والاجتماعي، ومن هذا المنطلق لجأت الدولة إلى تشديد العقوبات الإدارية على المخالفين لقوانين الضرائب في كل تعديل على مستوى قوانين المالية، آملة في أن يساهم ذلك ولو بالقدر اليسير في تقليص حجم الخسائر التي تتكبدها الدولة من جميع النواحي³⁵، وتتراوح هذه العقوبات بين الزيادات والغرامات التي نصت عليها التشريعات الضريبية بمختلف أنواعها:

1-1- الزيادات: مثال عنها فيما يتعلق بعدم تقديم التصريح السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، فقد نصت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على زيادة تقدر بنسبة 10% أو 20% حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 322 من نفس القانون، أما في حالة التأخر في

تقديمه إلى الإدارة خلال أجل 30 يوما من تاريخ تبليغه في ظرف موسى عليه مع الإشعار بالاستلام والفاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة تقدر بـ 35 %.

وكذلك توجد زيادة بسبب نقص التصريح فقد نصت المادة 193 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على زيادة مبلغ الحقوق التي تملص منها المكلف تقدر بنسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 د.ج أو يساويه.

-15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 د.ج ويقل عن مبلغ 200.000 د.ج أو يساويه.

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

كذلك نصت المادة 139 الفقرة 02 من نفس القانون على أنه عند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق، إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من 5.000.000 د.ج أو يساويه، وترفع هذه الزيادة إلى 200% عندما تفوق الحقوق المتملص منها هذا المبلغ.³⁶

1-2- الغرامات الجبائية: نوع من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة من المبالغ المتملص من تأديتها، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة، والغرامة الجبائية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية³⁷، حيث تميز القوانين الجبائية بصفة عامة بين الغرامة الجزائية والغرامة الجبائية؛ فالأولى عقوبة جزائية تستمد مرجعيتها من قانون العقوبات والثانية جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، والغرامات الجبائية تختلف من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وإذا كانت النصوص تتفق جميعها على فرض هذه الغرامة³⁸ ومثال عنها³⁹:

- ميز قانون الضرائب غير المباشرة بين نوعين من الغرامات، فهناك غرامات ثابتة قيمتها بين 5.000 د.ج إلى 25.000 د.ج حسب ما ورد في المادة 523 من هذا القانون، وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها، على أن لا تقل عن 50.000 د ج حسب المادة 524 فقرة 02 من ذات القانون، حيث تطبق كلا الغرامات على المخالف في حالة ارتكابه لجنحة الغش الضريبي.

2- **الجزاءات العقابية لجريمة الغش والتهرب الضريبي:** يتوقف تحريك ومباشرة الدعوى العمومية على صدور شكوى من الإدارة الضريبية التي تختص بتوقيع العقوبات الجبائية مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية إجراء الصلح بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة والتي تضع حدا للمتابعة، وإذا حدث وتم رفع الملف إلى القضاء، تنقر في حق المتملص العقوبات التالية:

2-1- **العقوبات الأصلية للشخص الطبيعي:** هنا نتكلم عن الفاعل الأصلي ثم الشريك.
2-1-1- **عقوبة الفاعل الأصلي:** الأصل أن توصف جريمة الغش الضريبي بالجنحة، وتتمثل عقوبتها في الحبس والغرامة إذ تتفق مجمل النصوص الضريبية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى خمس سنوات غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة كما أنها تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية؛ ففي قانون الضرائب المباشرة على سبيل المثال، نصت المادة 303 على عقوبة الحبس التي تتدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو الآتي: " تكون الجريمة جنحة عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و في هذه الحالة تختلف العقوبة حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي :

- تكون العقوبة غرامة مالية جزائية تتراوح بين 50.000 و 100.000 دج فحسب عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

- تكون العقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 10.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج و لا تتجاوز مبلغ 300.000 دج .

- تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وغرامة مالية جزائية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300.000 دج و لا تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج.

غير أن وصف جريمة الغش الضريبي يتغير من جنحة إلى جناية و تصبح عقوبتها السجن و الغرامة متى ثبت أن قيمة الحقوق المتملص منها تفوق 1.000.000 دج , و الملاحظ أن المشرع جاء بصيغة " عندما يفوق " أي لا يساوي و إنما يتجاوز المبلغ 1.000.000 دج".

و على غرار العقوبة المقررة لجنحة الغش الضريبي فإن المشرع تدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها إلى تقرير جنائية الغش الضريبي على النحو الآتي:

- تكون العقوبة السجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات و غرامة مالية جزائية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 3.000.000 دج .

- تكون العقوبة السجن المؤقت من عشر سنوات إلى 20 سنة و غرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 3.000.000 دج .

- و قد أحالت المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2003 إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة فيما يتعلق بالعقاب ونصت على أنه يعاقب طبقا لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة مرتكبوا أعمال الغش.

وفي باقي النصوص الضريبية فقد أجمعت المواد: 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، 119 من قانون التسجيل، 34 من قانون الطابع على أن العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي هي الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية جزائية من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

ويلاحظ أن العقوبة وفق هذه النصوص هي الحبس والغرامة أو إحداها على خلاف نصي المادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال إذ يعاقبان بالحبس و الغرامة متلازمان، ورغم ذلك يجوز الحكم بإحدى العقوبتين فقط حسب ما نصت عليه المادة 53 مكرر 04 من قانون العقوبات المستحدثة بموجب المادة 14 من القانون رقم 23/06 المعدل والمتمم لقانون العقوبات⁴⁰.

2-1-2- عقوبة الشريك: على غرار الفاعل الأصلي فإن الشريك في جريمة الغش الضريبي تطبق عليه نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي دون الإخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين والأعوان العموميين، و هو ما أجمعت عليه كل النصوص الضريبية⁴¹.

وبالرغم من توسع القانون الضريبي في تجريم الأفعال المعتبرة غشا بل حتى الأفعال ذات الصلة بالغش إلا أنه استثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم وخصمهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي، و هو ما أشارت إليه المواد : 306 من قانون الضرائب المباشرة، 544 من قانون الضرائب غير المباشرة، 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث أجمعت على أنه يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير وكل شخص أو شركة تمتهن مسك السجلات الحسابية على مشاركتهم في إعداد و استعمال وثائق يثبت عدم صحتها، ويفهم كذلك من هذه النصوص أن

الشريك ممن ذكروا لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية إلا حين تتوافر لديهم- إلى جانب القصد العام - قصدا خاصا ينطوي على أن إعداد الحسابات و الوثائق غير الصحيحة يكون بغرض إقرار أسس للضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين و تمكينهم من التملص من الضريبة⁴².

2-2- عقوبة الشخص المعنوي: كل القوانين الضريبية كرسست مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا، فنصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة و أضافت نفس المادة في شرطها الثاني أن الحكم يصدر بالغرامات الجزائية المستحقة ضد الممثلين الشرعيين و ضد الشخص المعنوي، و هو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 121 / 04 من قانون التسجيل و المادة 04/36 من قانون الطابع⁴³.

2-3- العقوبات التكميلية: قد يتم تقرير عقوبات تكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية والتي من بينها: الغلق المؤقت لمقر المنشئة⁴⁴، المنع من الدخول في الصفقات العمومية مصادرة الأشياء موضوع الغش⁴⁵، المنع من مزولة النشاط التجاري، نشر الحكم وتعليقه⁴⁶.

الخاتمة:

تعد الضريبة مورد مالي هام للدولة لتغطية النفقات العمومية، وأداة فعالة تمكنها من التدخل في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، تجسيدا لمختلف أهدافها السياسية و المالية. وقد تقرر مجموعة من النصوص العقابية الجزائية والجبائية لمعاقبة المتهرب

من دفعها ، وكذا تم تسخير كل الوسائل الإدارية للكشف عن مثل هذه المخالفات المرتكبة ضد حق الدولة في الحصول الضريبية. مع الإشارة إلى أن اغلب القوانين الضريبية في التشريع الجزائري تضمنت تجريم الغش الضريبي أو الغش الجبائي.

وللقضاء على جريمة الغش والتهرب الضريبي لابد من معالجة أسباب هذه الجريمة باعتبار أن الردع العقابي لا يكفي لوحده ولذلك عبر :

-توعية المكلف بالضريبة وتحسيسه بأهمية واجبه نحو وطنه في دفع الضريبة.

-تحسين فعالية النظام الضريبي وسد الفراغات القانونية في التشريعات الضريبية التي قد يستغلها المكلفين بالضريبة للتهرب المشروع من أدائها.

- ضرورة أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين واضحة المعالم، بحيث يعرف الخاضع لها مقدار الوعاء الضريبي، معدل الضريبة وتاريخ تسديدها وكذا الجزاءات والعقوبات المترتبة عن التهرب من دفعها. ومن باب أولى تكون واضحة من خلال تحديد القانون الذي أوجدها.

- ضرورة أن تكون أحكام تحصيل الضريبة من حيث مواعيدها و أساليب تحصيلها ملائمة للمكلف بها، وذلك لتخفيف وقع دفعها عليه، وعليه يجب أن يكون ميعاد دفع الضريبة مباشرة بعد حصول المكلف على الدخل أو الثروة الخاضعة لها ، ومثال عن ذلك في حالة الضريبة على الدخل فإنها تحصل من المنبع مباشرة و بذلك يتحصل الموظف على راتبه الصافي أليا.

الهوامش:

¹ رانيا محمود عمارة، المالية العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، سنة 2015، ص32.

- ² محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية " دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة محمود منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2010/2009، ص14.
- ³ عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل "دراسة مقارنة" الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، سنة 2008، ص ص 20-21.
- ⁴ محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، السنة الجامعية: 2015/2014، ص06.
- ⁵ عبد الكريم بريشي، دور الضريبة في إعادة توزيع الدخل الوطني دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 1988-2011، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2014/2013، ص67.
- ⁶ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 02، سنة 2000، ص160.
- ⁷ مهاوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية العلوم السياسية والقانونية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة العدد 12، جانفي 2015، ص03.
- ⁸ قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية جامعة قسنطينة01، المجلد أ، العدد 48، ديسمبر 2017، ص280.
- ⁹ خالد الخطيب، المرجع السابق، ص 161.
- ¹⁰ محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي، واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء الجمهورية اليمنية، يومي 26 و27 يوليو سنة 2007، ص05.
- ¹¹ مهاوي عبد القادر، المرجع السابق، ص 03.

- 12- عبد الله الحرسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر، سنة 2012، ص 63.
- 13- قصاص سليم، المرجع السابق، ص 283.
- 14- مهاوي عبد القادر، المرجع السابق، ص 04.
- 15- سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، المغرب، العدد 17، مارس 2014، ص 284.
- 16- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
- 17- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون التسجيل.
- 18- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر سنة 1976 يتضمن قانون الطابع.
- 19- وهي:
- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه،
 - تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف للضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة،
 - استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد من أجل دفع جميع الضرائب وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.
 - الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرود المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه ولا يطبق هذا التدبير، إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها،
 - القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

- القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

²⁰- المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: (... تعتبر على وجه الخصوص طرقا تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع العراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل الضريبة أو رسم مدين به).

²¹- جاء في المادة 119 من قانون التسجيل بأنه: (... تعتبر على الخصوص كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى تهدف إلى عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها).

²²- المادة 118 من قانون الرسوم على الأعمال.

²³- المادة 533 / 02 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 193 / 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

²⁴- تنظر المادة 193 / 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فيما يخص إقدام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات تبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح و المادة 533 / 01 من قانون الضرائب غير المباشرة فيما يخص قيام المكلف بالضريبة بإخفاء مبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم و المادة 118 / 01 من قانون الرسوم على الأعمال من خلال إخفاء أو محاولة إخفاء المكلف للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها، ولاسيما منها عمليات البيع بدون فوتر.

²⁵- جاءت المادة 533 / 05 من قانون الضرائب غير المباشرة بمثال عن هذه الحالة من خلال قيام المكلف بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

²⁶- المادة 533 / 04 من قانون الضرائب غير المباشر (...الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية) والمادة 118 / 03 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (...نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد...). أو من خلال قيام المكلف بتنظيم إعساره خلافا للواقع وهو ما

يفهم من نص المواد:02/407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 05/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع.

²⁷- اريدير منيرة، يوسف التومي احمد، سواعدي عبد الكريم، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15، لسنوات 2007/2004، ص14.

²⁸- المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة (يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص...)، المادة 34 من قانون الطابع (كل من أنقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة...)، المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:(...الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص..).

²⁹- تنص المادة 31 من قانون العقوبات على أن: « المحاولة في الجنحة لا يعاقب عليها إلا بناء على نص صريح في القانون...».

³⁰- المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

³¹- حامد نور الدين، اثر إصلاح النظام الضريبي، دار زهران للنشر، دون بلد النشر، سنة 2016، ص74.

³²- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، سنة 2012، ص20.

³³- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

³⁴- أحمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 14، العدد الأول، 2021، ص 1066.

³⁵- سهيلة بوخميس، العقوبات الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي قالمه، يومي 28 و 29 أكتوبر 2015، ص 03.

- ³⁶-لأكثر تفصيل ينظر: بغني شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها "جريمة الغش الضريبي نموذجاً"، مجلة البحوث القانونية والسياسية، جامعة سعيدي العدد13، ديسمبر 2019، ص 129.
- ³⁷ - المرجع نفسه، ص 130.
- ³⁸ - سهيلة بوخميس، المرجع السابق، ص 09.
- ³⁹- تتظر كذلك المواد: 119 فقرة 01 من قانون التسجيل، المادتين 194 فقرة 01 و 03 و كذا 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادتين 34 و 35 من قانون الطابع، المادتين 114 و 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- ⁴⁰- اردير منيرة، يوسف التومي احمد، سواعدي عبد الكريم، المرجع السابق، ص ص 42-43.
- ⁴¹- المواد: 2/303 من قانون الضرائب المباشرة، 542 من قانون الضرائب غير المباشرة 126 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 120 من قانون التسجيل، المادة 35 / 1 من قانون الطابع.
- ⁴²- اردير منيرة، يوسف التومي احمد، سواعدي عبد الكريم، المرجع السابق، ص ص 39-40.
- ⁴³- المرجع نفسه، ص 03.
- ⁴⁴- المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- ⁴⁵- المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- ⁴⁶- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 120 من قانون التسجيل، المادة 564 من قانون الضرائب غير المباشرة.