



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي

معهد العلوم الاسلامية

قسم الشريعة

أحكام جريمة الغش الضريبي دراسة مقارنة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الإسلامية

تخصص: شريعة وقانون

إشراف:

د. إلياس جوادي

إعداد الطلبة:

طارق دكمه

محمد الأمين قعي

سفيان خليفه

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب
رئيسا	جامعة الوادي		
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي		
مناقشا	جامعة الوادي		

السنة الجامعية 1442-1443هـ/2021-2022م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

نهدي هذا العمل المتواضع الى والدينا العزيزين, وإلى كل الأهل والأصدقاء....

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الصلاة والسلام على النبي الامين, و على اله وصحبه اجمعين:

﴿... رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ
وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ [النمل:19].

ومن باب من لا يشكر الناس لا يشكر الله. وعرفانا منا بالجميل, فإننا نشكر الله أولا وآخرا على مننه وكرمه, وإحسانه وتوفيقه وتيسيره علينا بإتمام هذا البحث المتواضع, تم نتوجه بالشكر الجزيل, والتقدير الجميل الى الدكتور الفاضل: **إلياس جوادي** على قبوله الإشراف على هذه المذكرة, وعلى ما قدمه لنا من نصائح وتوجيهات.

كما نتوجه بالشكر إلى جامعة حمه لخضر بالوادي وبالأخص معهد العلوم الإسلامية, ممثلة بمديرها, وجميع المسؤولين القائمين عليها, من عمداء ووكلاء ورؤساء أقسام, وأساتذة وإداريين وعاملين.

ونتقدم بالشكر إلى كل من مدّ لنا يد العون من إخواننا وزملائنا, وإلى كل من أرشدنا, جزاهم الله خيرا على جميل صنيعهم وإحسانهم, وجعلها الله في ميزان حسناتهم, يوم لا ينفع مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم.

الملخص بالعربية

لقد أولت القوانين الوضعية وكذا الفقه الإسلامي اهتماما كبيرا بهذا المورد، ففي الجزائر مثلا يتجلى هذا الاهتمام في مختلف القوانين التي سنّها المشرع الجبائي والذي حاول من خلالها تطوير نظام جبائي يسائر احتياجات الدولة لتغطية نفقاتها من جهة وكذا التطور الاقتصادي والتجاري من جهة أخرى دون تجاهل حقوق ومصالح المكلفين بالضريبة باعتبارهم الحلقة الرئيسية في النظام الجبائي، لكن وفي الوقت نفسه مازالت هذه القوانين تواجه ظاهرة خطيرة تهدد جانبا كبيرا من موارد الاقتصاد الوطني وهي ظاهرة الغش الضريبي؛ أما الفقه الإسلامي فلم يكن بمعزل عن الواقع ولا عن مختلف أوجه التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي تعيشه الشعوب، ففي المجال الجبائي قد وضع الفقه الإسلامي حلولاً ناجعة لتنظيم النظام الجبائي من الأساس وتطويره وجعله أكثر اتزاناً وعدالة مما هو عليه وكذا التصدي لكل المظاهر التي تؤثر سلباً على الدور الذي تلعبه الموارد الضريبية في اقتصاديات الدولة، ففي هذا الإطار قد بين الفقه الإسلامي بيانا شافيا موارد بيت المال كالزكاة والخراج والعشور وغيرها من المصادر المختلفة المشابهة للضرائب المعاصرة، وأكد على ضرورة احترام الدولة لترتيب إيراداتها العامة وليس لها أن تلجأ إلى جباية المزيد من الأموال عبر فرض الضرائب المختلفة إلا عندما يتضح عدم كفاية تلك الموارد لتغطية نفقاتها، وقد جاء الفقه الإسلامي أيضا بمجموعة من الوسائل الوقائية والعلاجية لمكافحة ظاهرة الغش والتهرب من دفع الضرائب على غرار القوانين الوضعية، وتمت معالجة هذه الظاهرة في رسالتنا هذه في فصلين، الفصل الأول أحكام جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري، والفصل الثاني أحكام جريمة الغش الضريبي في الفقه الإسلامي، تتقدمهما مقدمة، ونهيتها بخاتمة بها أهم النتائج وأهم التوصيات.

English Summary

Man-made laws, as well as Islamic jurisprudence, have paid great attention to this resource. In Algeria, for example, this interest is reflected in the various laws enacted by the tax legislator, through which he tried to develop a tax system that matches the needs of the state to cover its expenses on the one hand, as well as economic and commercial development on the other hand without ignoring the rights and interests of the state. Taxpayers as the main link in the tax system, but at the same time these laws are still facing a dangerous phenomenon that threatens a large part of the national economy's resources, which is the phenomenon of tax fraud. As for Islamic jurisprudence, it was not isolated from reality or from the various aspects of the economic and social development that peoples are experiencing. What tax resources play in the economy of the state. In this context, Islamic jurisprudence has clarified the resources of the treasury, such as zakat, tax, tithe, and other various sources similar to contemporary taxes. Different taxes except when it becomes clear that those resources are insufficient to cover their expenses, and Islamic jurisprudence has also come with a set of preventive and curative means to combat the phenomenon of fraud and tax evasion similar to man-made laws. In the Algerian tax legislation, and the second chapter, the provisions of the crime of tax fraud in Islamic jurisprudence, preceded by an introduction, and we end it with a conclusion. The most important results and the most important recommendations.

قائمة المختصرات

الرمز	المعنى
د.ت	دون تاريخ
ج	الجزء
د.ط	دون طبع
.د	دكتور
هـ	هجري
م	ميلادي

المقدمة

مقدمة:

تعتبر الضرائب من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدول لسد احتياجات خزينتها العمومية، فقد كانت ومازالت وسيلة مهمة تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي لهذه الدول وكذا مواجهة احتياجات التنمية والنفقات العامة التي لا تقوى عليها الخزينة بمواردها الأخرى.

وفي هذا جاءت مذكرتنا لتوضيحه وبيانه في أحكام جريمة الغش الضريبي بين الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري.

أهمية الموضوع:

- تكمن أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة، ففي الجزائر تعتبر الضرائب العادية المورد الثاني لخزينة الدولة بعد الجباية البترولية في قطاع المحروقات.

- كما تكمن أهمية هذه الدراسة أيضا في معرفة مدى حجم خطورة هذه الجريمة على الاقتصاد الوطني، وذلك لأن أموالا طائلة حرمت منها الخزينة العمومية.

الإشكالية:

إنَّ استفحال ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر، أثر سلبا على إيرادات الدولة وفقدان الخزينة مبالغ كبيرة بسبب التملص، مما زاد في عجز ميزانية الدولة عن تغطية نفقاتها العامة. وعليه؛ فإنَّ الإشكالية التي ينطلق منها بحثنا هذا هي:

- ما موقف كل من الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري من جريمة الغش الضريبي؟ وما الوسائل والأساليب التي انتهجها كل منهما للتصدي لهذه الظاهرة؟.

ويمكن أن تنفرع عن هذه الإشكالية لعدة تساؤلات فرعية:

1- ما مفهوم الغش الضريبي في كل من الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري؟ وما هي أنواعه وصوره؟

2- ما هي أسباب ودوافع الغش الضريبي؟

3- ما مدى تأثير الغش الضريبي على ميزانية الدولة؟

4- الأحكام المترتبة على جريمة الغش الضريبي في كل من الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري؟

5- وما مدى نجاح الحلول المتخذة من قبل الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري في معالجة هذه الظاهرة؟

أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في ما يلي:

1- لقد اخترنا هذا الموضوع نظرا لاعتبار أن الضرائب أحد الموارد الرئيسية والهامة في تمويل النفقات العامة وتوجيه النشاط الاقتصادي للدولة.

2- ازدياد ظاهرة الغش الضريبي من سنة إلى أخرى مما أصبح يشكل وباءا بالنسبة للاقتصاد الوطني.

3- ارتباط الموضوع بالواقع الحالي الذي نعيشه اليوم في ظل التغيرات الاقتصادية التي تشهدها البلاد.

4- حب التعرف على هذه الظاهرة باعتبار أنها أدخلت بالخرزينة العمومية.

5- قلة الدراسات المقارنة في موضوع الغش الضريبي خاصة في الفقه الإسلامي.

أهداف البحث:

1- الهدف من هذه الدراسة هو إيجاد الحلول المناسبة لعلاج هذه الظاهرة والرغبة في معرفة موقف الفقه الإسلامي منها.

2- الرغبة في توضيح الأسباب الحقيقية وراء لجوء الأفراد والمؤسسات في التملص من دفع الضرائب

3- كما أن الهدف من هذه الدراسة أيضا يتمثل في تحريك الجهات المعنية بمراقبة الغش من خلال اختيار خبراء يتمتعون بالكفاءة الإدارية اللازمة.

4- توفير الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في رسم مخطط ضريبي ناجح خالي من الغش من خلال المقارنة بين النظامين الإسلامي والوضعي.

الدراسات السابقة:

لم نعثر بعد التتبع والتقصي فيما اطلعنا على دراسة مقارنة فقهية قانونية، وحتى الدراسات الفقهية تكاد تكون منعدمة باستثناء بعض الرسائل والأطروحات الجامعية التي أحاطت ببعض جوانب الموضوع، نذكر أبرزها:

1- "جريمة الغش الضريبي" من إعداد: الطالبة أوهيب بن سالمه ياقوت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر 2002-2003م.

2- "التهرب الضريبي وآلية مكافحته"، من إعداد الطالب: طرشي إبراهيم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015م.

3- "التهرب الضريبي وأحكامه الفقهية"، د. عبد المجيد محمود الصلاحين، مقال منشور بمجلة جامعة الشارقة، العدد التاسع، كلية الشريعة، الجامعة الاردنية عمان، 2012م.

4- "التهرب الزكوي في المملكة العربية السعودية-دراسة ميدانية"، لصالح عبد الرحمان سعد، مقال منشور بمجلة الملك عبد العزيز، العدد الثاني، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 2012م.

المنهج المتبع:

لقد اعتمدنا في هذه الدراسة على عدة مناهج تتكامل فيما بينها نذكر أبرزها:

1- المنهج المقارن: باعتباره الركيزة الأساسية التي بني عليها البحث؛ من خلال المقارنة بين ما ورد في الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري بخصوص الغش الضريبي سواء من حيث المفاهيم أو من حيث الأسباب والآثار وحتى من حيث الوسائل والحلول المقدمة لعلاج هذه الظاهرة.

2- المنهج التحليلي: من خلال تحليل الآراء الفقهية ورصد الأدلة ومناقشتها وصولاً إلى الترجيح من جهة وتحليل النصوص القانونية من جهة أخرى.

3- المنهج الاستدلالي: من خلال الاستشهاد بنصوص القرآن والأحاديث النبوية وكذا نصوص القانون الجبائي الجزائري.
منهجية البحث:

لقد سلطنا في عرض موضوع بحثنا المنهجية التالية:

- 1- عند توثيقنا للمصادر والمراجع رتبنا معلومات النشر لأول مرة كالتالي:
- اسم المؤلف, عنوان الكتاب, الطبعة إن وجدت, دار النشر, مكان النشر, تاريخ النشر, الجزء إن وجد, الصفحة.
- 2- عند استعمال المؤلف (المصدر) للمرة الثانية رتبنا البيانات كالتالي:
اسم المؤلف, عنوان الكتاب, مرجع سابق, الجزء إن وجد, الصفحة.
- 3- عزو الآيات القرآنية يكون في المتن بالطريقة الآتية: نجعلها بين الرمزین ﴿﴾ [اسم السورة: رقم الآية]، مع تنخين الخط تميزاً لكلام الله تعالى عن سائر البشر.
- 4- خرجنا الأحاديث من كتب السنة وكتب التخریج المعتمدة، إن كان الحديث في الصحيحين (صحيح البخاري ومسلم) أو في إحداهما اكتفينا بذلك وإن لم يكن فيهما خرجناه من باقي كتب التخریج المعتمدة، وإن كان الحديث في السنن أو المسانيد أشرنا إلى ذلك وذكرنا درجة الحديث سواء بصحته أو بضعفه وسلطنا في ذلك المنهجية التالية:
اسم الراوي: عنوان المؤلف، الكتاب، الباب، رقم الحديث، الجزء/ الصفحة.
- 5- ترجمنا لبعض الأعلام الوارد ذكرهم في متن البحث دون حواشيه من كتب التراجم المعتمدة مقتصرين في ذلك على ذكر الأعلام التي لها رأي في الموضوع ولم نذكر أسماء الأئمة الأربعة لتكرارها كثيراً وإنما نذكر أسماء أصحابهم وأتباعهم، وضعنا تعريفا موجزا لكل علم من الأعلام
- 6- قدّمنا الجانب القانوني على الجانب الفقهي في فصول البحث وذلك لأن عنوان موضوع البحث "جريمة الغش الضريبي" كمصطلح متداول لدى فقهاء القانون أكثر منه عند فقهاء الشريعة.
- 7- أخذنا النصوص القانونية من مصادرها الأصلية فقد اعتمدنا على:

- الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم إلى غاية القانون رقم 06-22 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006.
- 8- عند توثيقنا للمواد القانونية لأول مرة انتهجنا المنهجية التالية:
- 9- عند توثيقنا للمواد من قانون سبق ذكره نذكر: المادة: واسم القانون مثلا: المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

10- قمنا بإعداد الفهارس وفق الترتيب التالي:

فهرس الآيات القرآنية/فهرس الأحاديث/فهرس الأعلام /فهرس المصادر والمراجع/فهرس الموضوعات.

خطة البحث:

عملا على تحقيق أهداف البحث والإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية اعتمدنا على خطة احتوت على مقدمة وفصلين وخاتمة كالآتي:

المبحث الاول: أحكام جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

المطلب الأول: ماهية جريمة الغش الضريبي.

المطلب الثاني: أسباب الغش الضريبي ووسائله وآثاره..

المطلب الثالث: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي.

المبحث الثاني: أحكام جريمة الغش الضريبي في الفقه الاسلامي

المطلب الاول: موقف الفقه الإسلامي من جريمة الغش الضريبي والآثار المترتبة عن ذلك

المطلب الثاني: الوسائل الوقائية والعلاجية لمكافحة الغش الضريبي في الفقه الاسلامي

المطلب الثالث: مدى توافق الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري في دراسة كل منهما

لظاهرة الغش الضريبي

الخاتمة :

وانتهت المذكرة بخاتمة تضمنت نتائج وتوصيات التي توصلنا إليها من خلال البحث، تلتها قائمة المصادر والمراجع والفهارس.

صعوبات البحث:

لقد واجهتنا في دراستنا هذه عدّة صعوبات منها:

1- قلة التأليف، خاصة في الدراسات المقارنة في هذا المجال؛ فأغلب الدراسات التي تناولت موضوع الضرائب قارنت بينها وبين الزكاة.

2- ضيق الوقت، فالموضوع يحتاج إلى ضبط المصطلحات بدقّة مما صعب علينا المقارنة خاصة فيما يتعلق بتحديد المصطلحات المتشابهة في القانون الجبائي الجزائري والفقهاء الإسلامي، فلفظي التهرب والغش وردا في الضرائب المنصوص عليها في التشريعات المعاصرة، ولم يردا بهذا الاسم في كتب الفقهاء الإسلامي وإنما الذي ورد "الامتناع والإخفاء والإسقاط والهرب" وكل هذه المفردات دالة على الفرار من الزكاة وقد قمنا بإسقاطها على الضرائب لأن الضريبة لم تكن معروفة بهذا الاسم.

3- صعوبة ضبط الخطة وذلك باعتبار أن المادة العلمية لهذا الموضوع غير متكافئة خاصة فيما ورد في الفقهاء الإسلامي والقانون الجبائي، فكل تقسيماته ومصطلحاته الخاصة.

4- ضيق الوقت لصعوبة الموضوع والظروف الحالية التي يمر بها العالم جراء وباء كورونا (كوفيد 19).

المبحث الأول

أحكام جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

وفيه ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: ماهية جريمة الغش الضريبي

المطلب الثاني: أسباب الغش الضريبي ووسائله وآثاره

المطلب الثالث: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي

المطلب الأول: ماهية الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري

قبل أن نتعرف على مفهوم الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، كان لزاما علينا أن نبيّن أولاً مفهوم الضريبة في نظر القانون وكذا أهم المبادئ التي تحكم هذه الضريبة وبعد ذلك نعرض إلى معرفة تعريف الغش الضريبي وأهم صوره وأنواعه، حيث في المطلب الأول نتطرق لمفهوم جريمة الغش الضريبي، وفي المطلب الثاني صور الغش الضريبي، والمطلب الثالث أنواع الغش الضريبي.

الفرع الأول: مفهوم جريمة الغش الضريبي

نتطرق إلى تعريف الضريبة وأهم المبادئ التي تقوم عليها، وذلك حتى نأخذ فكرة أوسع وأشمل على موضوع الدراسة.

أولاً: تعريف الضريبة

تتعدد وتتنوع تعريفات الضريبة بتعدد الزوايا التي ينظر إليها، فمنهم من يعرفها من الزاوية القانونية ومنهم من ينظر إليها من الزاوية الاقتصادية...، وسنعرض بعض التعريفات فقط خاصة الحديثة منها، وأهمها ما يلي:

يعرفها بعضهم على أنها: "اقتطاع مالي تفرضه الدولة ليتم دفعه من طرف الخاضعين لها أو الممولين وفقاً لقواعد قانونية بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل، لتغطية أعباء الدولة والمجموعات المحلية في سبيل تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية"¹.

وتعرف أيضاً بأنها: "اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبراً من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة"².

والضريبة أيضاً هي: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"³.

لكن ما أخذناه على هذه التعاريف - ماعدا التعريف الأخير الذي فصل نوعاً ما - هو قولها: أن الضريبة تدفع دون مقابل، لكننا نعتبر أن الضريبة تدفع مقابل ما تقدمه الدولة من مشاريع تنموية

¹ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط2، دار هومة، الجزائر، 2011م، ص19.

² محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة، د.ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003م، ص50.

³ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، د.ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000م، ص03.

واجتماعية واقتصادية...، فدفع الضريبة في نظرنا هو عبارة عن مساهمة الفرد في تمويل الخزينة العمومية والتي هي بدورها تقدم خدمات وتوفر أهم ما يحتاجه أفراد الدولة وإن كان هذا النفع ليس خاصا بالمكلف وإنما عام كما بين التعريف الأخير، لذا لا يمكننا القول: بأن الضريبة تدفع بلا مقابل وإلا لكان هذا أهم دافع للتملص منها إذا لم يجد المكلف مقابلا لما يدفعه من ضرائب ولو على الصعيد المصلحة العامة وليست الخاصة، فكان الأصوب في نظرنا القول بأنها تدفع جبرا دون مقابل خاص للمكلف كما ورد في التعريف الأخير.

ثانيا: تعريف جريمة الغش الضريبي

فقد عرفها جامع أحمد بقوله: "هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره".¹

وعرفه الدكتور أحسن بوسقيعة على أنه: "استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من دفع الضرائب والرسوم المفروضة".²

وعرفه الدكتور عبد المجيد قدي بأنه: "التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل".³

ونستخلص من التعريفات السابقة أن جريمة الغش الضريبي تتمثل في خرق المكلفين للقوانين الجبائية بهدف التملص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا وذلك عن طريق استعمال كل الطرق الاحتيالية.

أما عن تعريف المشرع الجزائري فقد أشار إليه في المادة 119 من قانون التسجيل وكذا المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نصت المادة: "...يعاقب كل من تملص أو التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة، أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا،...."⁴

¹ أحمد جامع، علوم المالية، ط2، دار النشر العربية، القاهرة، 1975م، ج2، ص244.

² أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص (جرائم ضد الأموال و بعض الجرائم الأخرى)، دار هومة، الجزائر، د.ت، ج1، ص469.

³ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011م، ص215.

⁴ المادة 303: معدلة بموجب المادتين 28 ق م لسنة 2003 و 13 من ق م لسنة 2012.

ونلاحظ من خلال التعريفات السابقة أنها تتفق حول عدة نقاط أهمها :

- أن الغش الضريبي يشمل تلك التصرفات المخالفة للقانون الجبائي التي تؤدي إلى التملص من دفع الضريبة.
- أن الغش الضريبي يتم عن طريق التحايل أو التدليس.
- أن الغش الضريبي قد يهدف إلى التملص الكلي من دفع الضريبة أو التملص الجزئي فقط منها .
ومنه يمكننا أن نضع تعريفا لجريمة الغش الضريبة وهو: أن جريمة الغش الضريبي هي كل التصرفات أو المحاولات غير المشروعة التي تؤدي إلى عدم دفع الضريبة المستحقة إما كليا أو جزئيا.

الفرع الثاني: صور الغش الضريبي

تتخذ جريمة الغش الضريبي صورا عديدة ومتنوعة، وقد نصّت على هذه الصور المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث أشارت في فقرتها الأولى إلى المحاولة ونصّت في الفقرة الثانية على الاشتراك، وفي الفقرة الثالثة على العود وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل.

لكن قبل الشروع في ذكر صور الغش الضريبي، يجب أن نميّز تمييزا بسيطا بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي، فالتهرب الضريبي يمثل العام والغش الضريبي يمثل الخاص أي أن الغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون، حيث يمكن التملص من دفع الضريبة دون مخالفة القانون أيضا.¹

أولا: المحاولة

لقد نصّت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن محاولة ارتكاب جريمة الغش الضريبي أو الشروع فيها معاقب عليها "...يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي الضريبة ...".

ويمكن فهم معنى المحاولة من نص المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري حيث عرفت بما يلي: " كل المحاولات لارتكاب جنائية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة

¹ محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، د.ط، دار المعرفة الجامعية، القاهرة، 1996م، ص229.

إلى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها إذا لم تتوقف أو لم يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها"¹ ومن هذه المادة نستخلص أن المحاولة في جريمة الغش الضريبي هي: الممول لا يكتفي بالتفكير والتحضير لهذه الجريمة فحسب بل يتجه إلى تنفيذها فعلا، ومن المقرر قانونا أنه لثبوت المحاولة أو الشروع يجب توفر الشروط التالية²:

1. البدء في العمل أو التنفيذ.
2. أن يوقف التنفيذ أو يخفى أثره لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.
3. أن يقصد به ارتكاب جناية أو جنحة.

ثانيا: الاشتراك

لقد اعتبرت القوانين الضريبية أن الشريك مسؤول مسؤولية جزائية كاملة وقررت له نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي³، حيث نصت المادة 303 في فقرتها الثانية على ما يلي: "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم..." وقد أحالت النصوص الجبائية في تعريف الشريك إلى قانون العقوبات، حيث عرفه هذا الأخير في المادة 42 بقوله: "يعتبر شريكا من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك" وقد حددت القوانين الضريبية بعض الأعمال التي يعتبر مرتكبوها على الخصوص في حكم الشريك وهي:⁴

- الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

¹ الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق لـ 8 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري المعدل والمتمم.

² نبيل صقر، قانون العقوبات نصا وتطبيقا، د.ط، دار الهدى، عين مليلة، د.ت، ص30.

³ ينظر: المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 120 من الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976، والمادة 35 من الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976.

⁴ ينظر: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و120 من قانون التسجيل، و35 من قانون الطابع.

• الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

وأضافت المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اعتبار كل من وكيل الأعمال أو الخبير أو أي شخص تتمثل مهنته في مسك السجلات المحاسبية، في حكم الشركاء إذا ما ساعدوا الممولين في ترتيب وثائقهم في صورة غير قانونية، ونصها كالاتي: "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبيرة أو بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن...".

إذا مما سبق نلاحظ أن الشريك، هو شخص ليست له صفة المكلف بالضريبة ولا يخضع قانونا لها إلا أنه شارك ولو بصفة غير مباشرة في ارتكاب جريمة الغش الضريبي أو ساعد على ارتكابها أو التحضير لها، ومن أمثلة ذلك: كأن يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة أو كأن يتفق شخص مع الممول على اصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يجررها ويقدمها إليه¹.

ثالثا: العود

لقد عُرف العود في المادة 35 من قانون الطابع وكذا المادة 3/120 من قانون التسجيل حيث نصت هذه الأخيرة على ما يلي: "يكون في حالة عود كل شخص أو شركة محكوم عليه بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، يرتكب خلال أجل خمس سنوات بعد قرار الإدانة بجريمة تطبق عليها نفس العقوبة".

فمن خلال نص هذه المادة، يتبين لنا أن العود يتمثل في ارتكاب جريمة مماثلة خلال خمس سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة.

والعود هو ظرف من ظروف تشديد العقاب ويظهر هذا من خلال ما نصت عليه المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث اعتبرت أن العود يؤدي إلى مضاعفة العقوبات سواء أكانت هذه العقوبات جبائية أم جزائية، دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في نصوص أخرى كالمنع من ممارسة المهنة و العزل من الوظيفة وغلق المؤسسة ...

¹ البشري الشوربجي، جرائم الضرائب والرسوم، ط1، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر، 1972م، ص269 – 270.

الفرع الثالث: أنواع الغش الضريبي

تختلف تقسيمات أنواع الغش الضريبي باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى هذه الجريمة بحيث يمكن تقسيمه الى:

أولاً: من حيث طبيعته

ينقسم الغش الضريبي من حيث طبيعته إلى غش ضريبي بسيط ومركب

1- الغش الضريبي البسيط

نستنتج أن هذا النوع من الغش ذكرته المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يقصد به قيام المكلف بالضريبة بمحاولات التخلص من دفع الضريبة أو الإنقاص من قيمتها دون اللجوء إلى طرق احتيالية، بل يمتنع عن القيام ببعض الإجراءات التي بنص عليها القانون الجبائي لعرقلة الإدارة الجبائية في تقديرها للمادة الخاضعة للضريبة والمفروضة عليه، والأفعال التي تعتبر غشا بسيطا تتمثل خاصة فيما يلي:

- عدم تقديم التصريح السنوي للأرباح.
- عدم تقديم أو التأخر في تقديم الوثائق المطلوبة بموجب المادة 152، 153، 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تقديمها ناقصة.

2- الغش المركب (أو الموصوف)

يعتبر الغش المركب عبارة عن غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، حيث أن المكلف يستعمل طرقا احتيالية للتخلص من الضريبة وبالإضافة إلى ذلك يقوم بمسح كل الآثار والأدلة ترقبا لأي رقابة جبائية محتملة.¹

وقد نصّت على هذا النوع من الغش: المادة 303 والمادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث وصفته المادة 303 بالقيام بأعمال تدليسية، ثم أتت المادة 407 من ذات القانون لتبين متى يعتبر التصرف عملا تدليسيا، حيث اعتبرته كذلك عندما يقوم المكلف ببعض التحايلات كتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم أو دين.

¹ أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002-2003، ص14.

ثانيا: من حيث الحيز الجغرافي

تنقسم أنواع الغش الضريبي من حيث المجال الجغرافي الذي يرتكب فيه إلى: غش ضريبي وطني، وغش ضريبي دولي.

1- الغش الضريبي الوطني

يمكن اعتبار الغش الضريبي الوطني بأنه: استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة على المكلف في دولة معينة، أي أن المكلف بالضريبة يقوم بهذه الوسائل الاحتيالية ضد السلطات الجبائية لبلده وداخل حدود البلد.

2- الغش الضريبي الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في تهريب الممول أمواله إلى خارج البلاد بطريقة غير مشروعة، وذلك بإنشاء فروع أجنبية لنشاطه دون ذكرها في الإقرار الضريبي¹.

ولفهم هذا النوع من الغش الضريبي نشير إلى الوسائل المعتمد فيه، حيث تتجسد في لجوء المؤسسات إلى التصريح بأرباح ضئيلة في الدول التي تمارس جباية عالية وتحويلها إلى الدول ذات جباية ضعيفة أو متوسطة².

إذن مما سبق يتبين لنا أن الغش الضريبي الدولي يتمثل في التهرب من ضريبة البلد الذي حققت فيه الأرباح ونقلها إلى بلد آخر يتميز نظامه الضريبي بأنه أكثر مرونة ويتميز أيضا بتسهيلات أكثر وجباية أضعف وأقل من البلد الأول وهذا كله قصد التقليل من حجم الضريبة.

¹ عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، د.ط، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، القاهرة، د.ت، ص26.

² أبو العربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة مولود معمري، تزي وزو، الجزائر، 2013، ص51.

ثالثا: من حيث الأساليب المعتمدة في الغش

تتعدد وتنوع أساليب الغش التي يعتمدها المكلفون بالضريبة للتخلص منها، ونذكر على سبيل المثال بعض هذه الأساليب:¹

- تقديم تصريحات كاذبة أو ناقصة.
- إخفاء النشاط التجاري والامتناع على تقديم التصريحات عن أعماله.
- تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية المشار إليها في المواد 141 و174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الرابع: أركان جريمة الغش الضريبي

إن جريمة الغش الضريبي تعتبر كغيرها من الجرائم من حيث الأركان المكونة لها، فهذه الجريمة لا تقوم من الناحية القانونية إلا بتوفر ثلاثة أركان لازمة لوجودها وهي:

أولا: الركن الشرعي

يكمن الركن الشرعي؛ في ضرورة أن تكون الجريمة منصوصا عليها في القانون، حيث تنص المادة الأولى من قانون العقوبات: "لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن بغير قانون". إذ يمنع هذا المبدأ معاقبة أي شخص إن لم تكن الأفعال التي ارتكبها معاقبا عليها وقت ارتكابها، كما يجب أن تكون العقوبة مقررة وقت ارتكاب الجريمة.

وقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم كما يحدد لها عقوبات مناسبة، ونلاحظ أن في التشريعات الجبائية الجزائرية عادة ما يستعين فيها المشرع الجبائي بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الاقتصادي، ومثال ذلك المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تنص على ما يلي: "يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقم أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني، وتطبق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 على كل من حرض الجمهور على رفض أداء الضرائب أو تأخيرها".

وعموما نستخلص أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال

المادية والمنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمسة ويمكن حصرها فيما يلي:

¹ ينظر المادة: 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد: 408،407،309،303،193،192.
- قانون التسجيل: المواد 119، 120، 121.
- قانون الطابع : المواد 33، 34.
- قانون الرسم على رقم الأعمال: المواد 117، 118.

ثانيا: الركن المادي

الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي يتركز على الإخلال بالالتزامات الضريبية، وعدم الالتزام بها على الوجه الذي رسمه القانون، وهو استعمال وسائل وطرق احتيالية من اجل الوصول إلى نتيجة واحدة وهي التملص من اقامة أو اداء الضريبة¹. يتكون الركن المادي في جريمة الغش الضريبي من ثلاثة عناصر هي:

1- استعمال الطرق الاحتيالية

- باعتبار أن الطرق والأساليب الاحتيالية والتدليسية كثيرة ومتنوعة لا يمكن جمعها في تعريف شامل، لذلك لم يعرفها المشرع الجزائري، ولكن بالرجوع إلى نصوص التشريع الجبائي نجدها قد ذكرت هذه الطرق الاحتيالية، فنجد أن نصوص القوانين الجبائية المختلفة تناولت عدة حالات تعتبر تدليسية واحتيالية، وإذا تتبعناها نجدها تتفق عموما على اعتبار الأعمال التالية طرقا تدليسية:
- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.
- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدنيين.
- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة ووهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها.
- إغفال التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بها عن قصد.

¹ البشري الشوربيجي، مرجع سابق، ص233.

- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.
- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به وذلك بواسطة طرق أخرى.
- جعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم.

- استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.
- القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح و الإيرادات الخاضعة للضريبة.
- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استياداعها.

- تسليم فواتير وسندات أو تسليم أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في وثائق المحاسبة التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

ونستنتج من خلال جميع هذه الأعمال والطرق الاحتيالية أنها تتمحور حول التلاعب بالبيانات المقدمة قصد إخفاء مبالغ أو تصرفات مالية معينة تسري عليها الضريبة إما كليا أو جزئيا، ونستخلص عموما أن المقصود بالطرق الاحتيالية؛ هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملزم بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى إدارة الضرائب.

2- التملص من الضريبة

يعتبر التملص من دفع الضريبة كنتيجة لاستعمال الطرق الاحتيالية السابقة، ولا بد من وقوعها أو السعي لتحقيقها لقيام جريمة الغش الضريبي، وعموما قد ينتج عن استعمال تلك الطرق الاحتيالية والتدليسية عدة نتائج ولا بد من توافر إحداها لقيام هذه الجريمة وهي: إما التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة؛ وذلك عن طريق إخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها، أو عندما يقدم إقرارا غير صحيح.

ولا تشترط القوانين الجبائية لقيام جريمة الغش الجبائي أو تؤدي الطرق الاحتمالية فعلا إلى نتيجة معينة وهي التملص من دفع الضريبة بل المحاولة تكفي لقيامها، حيث نصت المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بـ: "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة...".

ومن تعريف المحاولة نستنتج أنه لقيام جريمة الغش الضريبي تكفي مباشرة إحدى الطرق الاحتمالية والتدليسية السابقة، سواء تحققت النتيجة (وهي التملص من الضريبة أو لم تتحقق).

3- العلاقة السببية

يتطلب لقيام جريمة الغش الضريبي غيرها من الجرائم؛ وجود علاقة سببية بين الفعل والنتيجة، أي أن يتم التملص من دفع الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي قام بها المكلف، ومنه إذا تملص المكلف بالضريبة من دفعها نتيجة خطأ من طرف الإدارة مثلا هنا تنعدم العلاقة السببية؛ إذ تملصه من دفعها لم يكن ناتجا عن استعماله لطرق احتمالية ومنه لا يعتبر مرتكبا لجريمة الغش الضريبي.

ثالثا: الركن المعنوي

يعرف الركن المعنوي على أنه: اتجاه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة مع العلم بتوفر أركانها القانونية، ونستنتج من هذا التعريف؛ أن القصد الجنائي يقوم على فرعين هما: العلم بالواقعة الإجرامية وقصد إحداث السلوك والنتيجة. ويتطلب لقيام هذه الجريمة توافر القصد الجنائي بنوعيه العام والخاص:

1- القصد الجنائي العام

وهو توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية، ويتحقق باتجاه إرادة الجاني إلى اقتراف الركن المادي للجريمة مع العلم به وبالعناصر التي يتطلب القانون لقيامه، وهذا القصد مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء، بحيث يفترض الجاني أن يكون عالما بارتكابه لأفعال احتمالية أو تدليسية تؤدي إلى التملص كليا أو جزئيا من الوعاء الضريبي أو محاولة التملص منها. ومتى توافر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع التهمة بدعوى أن التزوير الذي شاب البيانات التي قدمها قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب¹.

¹ أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1990، ص 317.

وعموما يتمثل القصد الجنائي العام في جريمة الغش الضريبي في اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال أو الغش الذي يوقع الإدارة الجبائية في الغلط.

2- القصد الجنائي الخاص

إن القصد العام وحده لا يكفي لقيام جريمة الغش الضريبي بل لابد من توفر القصد الخاص الذي يتمثل في الدافع والباعث الذي يؤدي إلى ارتكاب هذه الجريمة، فالقصد العام يتطلب توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة وهو يعلم بأركانها في القانون دون الاعتداد بالباعث على هذه الجريمة، إذ يتفاوت هذا الأخير من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني.

فالقصد الخاص يختلف من جاني لآخر، فقد تتوافر لدى أحدهم نية التملص الكلي من الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية وتدليسية، وقد تتجه إرادة الآخر إلى التملص الجزئي من الضريبة، إلا أن غاية كل منهما هي إعفاء نفسه من أداء حق الإدارة الجبائية.

ومما سبق، نستنتج أن القصد الجنائي الخاص والعام يلتقيان في جميع العناصر إلا أن القصد الجنائي الخاص يزيد عن العام في تحديد الإرادة الإجرامية لدى الجاني والباعث الذي يدفعه لارتكابها.

المطلب الثاني: أسباب الغش الضريبي ووسائله وآثاره

هناك العديد من الأسباب التي تدفع المكلف بالضريبة للغش ونحوها وما يترتب على ذلك من آثار عديدة وهذا ما سنتعرف عليه في هذا المطلب:

الفرع الأول: أسباب الغش الضريبي

تتعدد الأسباب المؤدية أو المساعدة على ارتكاب جريمة الغش الضريبي، فمنها ما يرجع إلى الجانب التشريعي وما يعتري القوانين الضريبية من غموض وثورات، ومنها ما يرجع إلى الجانب الإداري وكذا المكلف في حد ذاته.

أولاً: الأسباب التشريعية

ويمكن أن نجمل بعض العيوب التشريعية في المجال الضريبي على سبيل المثال لا الحصر فيما يلي:

- تعدد النصوص التشريعية وتعقدها، مما يجعلها غامضة وأقل وضوحاً ومن أمثلة هذا التعقيد ما

- تحويه القوانين الضريبية من إعفاءات وتخفيضات وإضافات في سعر الضريبة...¹
- التعارض أو عدم التنسيق بين نصوص التشريع الضريبي بمختلف أنواعه، وحتى التعارض بين نصوص التشريع الضريبي ومختلف القوانين والتشريعات التي لها صلة بالضريبة وذلك لكثرة القوانين الضريبية وخضوع كل نوع من أنواع الضريبة لقانون معين.
 - عدم استقرار التشريع الضريبي واتسامه بالتعدلات المتكررة والكثيرة في فترات زمنية قصيرة، مما يؤدي إلى غموض هذا التشريع وتعارضه مع مبدأ استقرار التشريع الضريبي.
 - مغالاة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجزائي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، وبالتالي قد ينتج عنه تعنت أعوان الإدارة الجبائية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي للمكلف، مما يؤدي إلى عدم رضاه ومن ثمة الغش.²

ثانيا: الأسباب الإدارية

- بما أن الإدارة تعتبر أداة تنفيذ النظام الضريبي، فهي كلما كانت ضعيفة أو لا تملك الكفاءة اللازمة، سهل الغش الضريبي والعكس، ومن أهم أسباب ضعف الإدارة الجبائية ما يلي:
- معاناة الإدارة الجبائية من عدة مشاكل من بينها: أن الإطارات الضريبية لا تخضع لتكوين واحد حيث يوجد هيكلان مكلفان بتكوين هؤلاء الإطارات: المعهد الوطني للمالية والمعهد الاقتصادي الجمركي والجبائي، والبرامج بينهما متباينة، كذلك غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الجبائية، وصعوبة تقدير الوعاء الضريبي من قبل الإدارة الجبائية.³
 - تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة.⁴

¹ ينظر: أوهيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق، ص 18.

² ينظر: قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2015/2014، ص 74 - 75.

³ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل الضريبي في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين 1988-1995، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص 250.

⁴ عواضة حسن، المالية العامة، د ط، دار النهضة العربية، بيروت، سنة 1973، ص 403.

- نقص الأيدي الفنية العاملة وكذا الخبرة المهنية لموظفي الإدارة نتيجة لقلّة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات.¹
- ظاهرة الرشوة والفساد الإداري، وهي من الظواهر التي لها تأثير كبير على الغش الضريبي، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون على الرشوة أو الظلم والمغالاة...²

ثالثاً: أسباب متعلقة بالمكلف

- من أهم أسباب الغش الضريبي هي المكلف في حد ذاته، وذلك راجع إلى نظرتة لهذه الضريبة ومدى استعدادة لتقبلها، وقد تشارك في تكوين هذه النظرة للضريبة العديد من الوسائل من بينها:
- نقص أو ضعف الوعي الضريبي، فالوعي الضريبي يتمثل في شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء³، ويتمثل هذا النقص في لامبالاة المكلف بالدور الذي تقوم به الدولة عن طريق الضرائب لتحقيق المصلحة العامة وعدم ثقته بالسلطة السياسية في البلاد، وعادة أن من يخالف القوانين الضريبية لا يشعر أنه يرتكب جريمة في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره...⁴
- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل وأنها وسيلة تعسف على أموال الأفراد.
- اعتبار المتهرب من دفع الضريبة نفسه ليس سارقاً، لأنه يمتنع عن دفع المال للدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين.
- الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على نصوص شرعية كالزكاة...
- الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة؛ حيث أن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع أسعارها يجعل وطأها تشتد على المكلف فيكون حافزاً مهماً لتهربه منها، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة

¹ البطريق يونس أحمد وحامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، د.ط، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، سنة 1972، ص 160.

² قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 76.

³ محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الوهاب، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، د.ط، القاهرة، 1999، ص 301.

⁴ باهر محمد عتلم، المالية العامة، د.ط، مكتبة الآداب، القاهرة، مصر، 1998، ص 316.

وازداد عبؤها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.¹

- الوضعية الاقتصادية للمكلف، حيث أن الصعوبات الاقتصادية التي قد يمر بها المكلف غالباً ما تكون وراء محاولات التهرب والغش الضريبي التي يمارسها.

الفرع الثاني: وسائل الغش الضريبي

أولاً: التحايل المحاسبي

من البديهي أن يقوم الكثير من المكلفين بالتلاعب بالتصريحات والمعلومات للتخفيض من حجم الضريبة وهذا ما يسمى بالتحايل المحاسبي، ويتم هذا النوع من التحايل عن طريق:

1- تضخيم التكاليف

يسمح القانون الجبائي الجزائري للمكلفين بالضريبة خصم بعض الأعباء والتكاليف من الأرباح الخاضعة للضريبة، كالتنفقات المتعلقة بالأنشطة الرياضية وبعض النشاطات الثقافية وكذا نفقات تسير البحث العلمي وبحوث التطوير داخل المؤسسة...²

ويشترط لاستفادة المكلف من هذا الخصم أن تكون هذه الأعباء والتكاليف متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة، وأن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون وهو 10% من الدخل أو الربح على أن لا يتجاوز 30.000.000 دج أو 100.000.000 دج حسب نوع النشاط المستفيد من الخصم.³

غير أن بعض المكلفين يستغل هذا الجانب للاستفادة منه عن طريق المبالغة في التكاليف والتي تكون بعيدة عن الواقع قصد التخفيض من الضريبة على أرباحه، ولتحقيق غرضه هذا توجد العديد من الطرق والأساليب التي يتبعها المكلف من بينها:

¹ فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، ط1، دار نشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، د.ت، ص255.

² ينظر: المواد 2/169 و 170 و 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ ينظر: المواد 169 و 171 من القانون نفسه.

أ- المستخدمون الوهميون:

وذلك عن طريق التصريح بعمال وتوثيق أسمائهم في السجلات المحاسبية دون أن يكون لهم وجود حقيقي في الواقع¹, وبطبيعة الحال فإن أجور هؤلاء العمال ونفقاتهم المسجلة تعمل على تخفيض حجم الربح الخاضع للضريبة وهو ما يؤدي بدوره إلى تخفيض قيمة الضريبة.

كما يمكن أيضا للمكلف أن يدفع أجورا باهظة لأشخاص يعملون حقيقة، كزوجه وأولاده وأقاربه مقابل أعمال يقومون بها داخل الشركة، لكن لا تتناسب هذه الأعمال مع أجورهم الكبيرة، وهذا ما أشارت إليه المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث نصت على أن يكون الأجر الممنوح لزوج صاحب المؤسسة الفردية أو زوج الشريك أو أي زوج حائز على أسهم في الشركة في حدود الأجر الممنوح لعمول له نفس التأهيل المهني أو يشغل نفس منصب العمل.²

ب- الأعباء و المصاريف العامة غير المبررة:

لقد سمح المشرع الجبائي الجزائري كما أشرنا سابقا أن يخصم المكلف بعض التكاليف من الربح الخاضع للضريبة والتي لها علاقة مباشرة بنشاط مؤسسته، إلا أننا نجد المكلف بالضريبة قد ينتهز أي فرصة من أجل التخفيض من الربح الخاضع للضريبة فيلجأ للاستفادة من حقه في خصم الأعباء بإدخال نفقات خارجة عن نشاط المؤسسة أو نفقاته الخاصة ضمن نفقات نشاطه. وقد بيّن المشرع الجبائي الجزائري التكاليف القابلة للخصم جبائيا مثل:

- نفقات ترميم المعالم الأثرية والتاريخية.
- نفقات ترميم التحف الأثرية.
- نفقات توعية الجمهور بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث المادي والمعنوي.
- إحياء المناسبات المحلية.

¹ أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة مولود معمري، تيزيوزو، الجزائر، 2013، ص73.

² ينظر: المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- نفقات البحث العلمي وكذا التطوير الداخلي للمؤسسة.¹
- كما نص القانون أيضا على التكاليف التي لا تكون قابلة للخصم مثل:
 - أجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال.
 - الهدايا، باستثناء التي لها طابع إشهاري ما لم تتجاوز القيمة القانونية.
 - مصاريف حفلات الاستقبال.²

ومما سبق يمكننا استنتاج العديد من الأمثلة لما يقوم به بعض المكلفين لتضخيم الأعباء والمصاريف؛ كإدخال نفقات ترميم عقارات شخصية مع نفقات الترميم التي يخصمها القانون الجبائي أو شراء مستلزمات خاصة وتسجيلها على حساب مشتريات الشركة، أو إدخال نفقات شخصية بصفة عامة ضمن نفقات الشركة كالأسفار السياحية وبنزين السيارات الشخصية.

2- تخفيض الإيرادات

من بين الوسائل التي يستغلها المكلف لتقليل قيمة الضريبة هي تخفيض أو تقليص الإيرادات، وهي عملية شكلية فحسب وليست واقعية، إذ يقوم المكلف بإغفال بعض الإيرادات أثناء التقييد المحاسبي حيث يصرح بأرباح أقل من الواقع أو يستعمل بعض الوسائل التي تؤدي إلى تخفيض شكلي في حجم الإيرادات، ومن بين هذه الأساليب التي يعتمدها المكلفون لتخفيض الإيرادات ما يلي:

- البيع دون استعمال الفواتير تفاديا لتقييد المبيعات محاسبيا.
- تسجيل ثمن المبيعات في الدفاتر المحاسبية بأقل من الثمن الحقيقي الذي باع به.
- إغفال التصريح بالمداحيل.

وهذا ما يؤدي إلى تباين كبير في الربح حيث تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات، مما يوقع بالمكلفين عادة في أيدي أعوان الرقابة الجبائية.³

¹ ينظر: المواد 169، 171، 170 من القانون نفسه.

² ينظر: المادة 1/169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د.ط، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 26.

ثانيا: التحايل المادي

يتمثل في إخفاء المواد الخاضعة للضريبة عن المراقبة الجبائية، وقد يكون هذا النوع من التحايل أو الإخفاء إما جزئيا يهدف إلى التقليل من عبء الضريبة، أو كليا يهدف إلى التخلص من العبء الضريبي كاملا¹.

1- الإخفاء الجزئي

يتم هذا النوع من الإخفاء، بإغفال التصريح عن عنصر من عناصر وعاء الضريبة عن طريق عدم تقييد جزء من مبالغ المعاملات في دفاتر المحاسبة، أو عدم التصريح ببعض المداخيل من السيولة الشيكات، وعضوا من إدخال هذه المداخيل في حسابات المؤسسة يتم تحويلها إلى حسابات الأقارب أو الأصدقاء.²

2- الإخفاء الكلي

يتمثل هذا النوع من الإخفاء في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، عن طريق امتناعه عن التصريح بمداخيله أو عدم التصريح بوجودها أصلا أو فتح محلات لا يمكن للإدارة الجبائية الوصول إليها أو العلم بها.³

ثالثا: التحايل القانوني

يتم هذا الأسلوب عندما يوجد المكلف وضعية قانونية ليست حقيقية تركز أساسا على العمليات الشكلية، فيستغل على إثرها القانون أو الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة، ويعتمد المكلفون عادة طريقتين للتحايل القانوني وهما:

¹ منصور رحمان، القانون الجبائي للمال والأعمال، د.ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2012، ج1، ص148.

² أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مرجع سابق، ص76.

³ عوادي مصطفى، رجال نصر، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، د.ط، مطبعة مزوار، الجزائر، 2007، ص50.

1- العمليات الوهمية

إذ يقوم المكلف بعمليات وهمية تقوم أساسا على إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها من حق خصم الرسم على القيمة المضافة، فيكون إذا قد تهرب بناء على تقديم هذه الوثائق والفواتير الوهمية.¹

2- التلاعب في تكييف الحالات القانونية

وذلك كأن يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا، ومثال ذلك: أن يقوم بتكييف عقد البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل.²

وخلاصة القول أن وسائل التهرب كثيرة وعديدة لا يمكن حصرها في الوسائل سابقة الذكر فحسب، فهي مجرد أمثلة فقط، وذلك لأن المكلفين بالضريبة يتفننون ويجتهدون دوما لإيجاد طرق وأساليب جديدة للتهرب منها ومن أعين أجهزة الرقابة الجبائية، ومن خلال دراستنا لهذا المطلب وجدنا أن هناك أسباب سهلت للمكلفين اعتمادهم على هذه الأساليب للتهرب ومن أهم هذه الأسباب: ضعف الرقابة الجبائية التي لا يمكنها في كثير من الأحيان كشف بعض عمليات التحايل المحاسبي إذ لا توجد تقنية ناجعة لجعل ما يسجل في دفاتر المكلف مطابقا للحقيقة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى هي الثغرات القانونية التي تعتري التشريع الجبائي وهي تمكن العديد من المكلفين من التحايل على أجهزة الرقابة الجبائية والتحايل أيضا على القانون الجبائي نفسه كما رأينا في الأخير من هذا المطلب.

الفرع الثالث: آثار جريمة الغش الضريبي

إن ظاهرة الغش الضريبي تنعكس سلبا على مجالين مهمين هما: المجال الاقتصادي والاجتماعي.

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، د.ط، دار الهدى، د.ت، ص108.

² عوادى مصطفى، رجال ناصر، المرجع السابق، ص52.

أولاً: الآثار الاقتصادية

إن للضريبة دوراً أساسياً في تمويل الخزينة العمومية بما يلزمها لتغطية النفقات العامة للدولة، ومن الآثار الاقتصادية الهامة الناتجة عن الغش الضريبي هي:

- نقص الأموال في الخزينة العمومية مما يجعل الدولة عاجزة عن تنفيذ مشاريعها التنموية والنافعة للمجتمع.

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها؛ حيث تلجأ الدولة لتغطية النقص في الإيرادات بالزيادة في عدد الضرائب ومعدلاتها مما يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية وبذلك تغيب العدالة الضريبية.¹

- عدم تحقق مبدأ المنافسة الاقتصادية: حيث أن المؤسسات الاقتصادية التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحاً أكثر من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، وبالتالي تستطيع الأولى فرض أسعارها التنافسية.²

- يؤدي التهرب الضريبي إلى خلق مشاكل تمويلية تدفع الدولة إلى الالتجاء إلى مصادر أخرى لتمويل المشاريع التي تهدف إلى تحقيقها، كالإصدار النقدي والاقتراض وما يخلفانه على الاقتصاد الوطني كتراكم فوائد الديون الناتجة عن الاقتراض.³

- يلعب التهرب دوراً ملاحظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش.⁴

كما يمكن أن نلخص أهم الآثار الاقتصادية الناجمة عن الغش الضريبي في ارتفاع معدلات التضخم ونقص الادخار العام وركود الاقتصاد.

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 26.

² عوادي مصطفى، رجال ناصر، مرجع سابق، ص 97.

³ أحمد جامع، مرجع سابق، ص 248.

⁴ محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، د.ط، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2010، ص 185.

ثانيا: الآثار الاجتماعية

بالإضافة إلى الآثار الاقتصادية لجريمة الغش الضريبي، فإن لها أيضا آثار اجتماعية ونفسية لا تقل خطورتها على السابقة، إذ يؤدي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع فيما بينهم ومع الدولة أيضا، حيث يؤدي انتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية، ويفضل بذلك الممولون النفع الخاص على النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.¹

المطلب الرابع: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي

قبل أن نبين العقوبات التي قررها المشرع الجزائري على مرتكب هذه الجريمة أن نتعرف أولا على الأشخاص الخاضعين لهذا الجزاء وذلك في المطلب الأول من هذا المطلب، ثم نتطرق إلى العقوبات المقررة في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء

إن الأشخاص الخاضعون للجزاء هم: الفاعل الأصلي والشريك الذي يساهم في هذه الجريمة.²

أولا: الفاعل الأصلي

قد عرّف المشرع الجزائري الفاعل الأصلي في المادة 41 من قانون العقوبات بقوله: "يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي".³

¹ حميد بوزيدي، المؤسسات، د.ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص54.

² ينظر: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

³ المادة: 41 من قانون العقوبات الجزائري.

من البديهي أن يخضع هذا الفاعل الأصلي للجزاء باعتباره أول من ساهم مساهمة مباشرة في ارتكاب الجريمة، لكن قد يكون هذا الفاعل الأصلي شخصا طبيعيا أو معنويا:

1- الشخص الطبيعي

الشخص الطبيعي هو الإنسان المكلف بالضريبة، ويخضع للجزاء إذا كان مدينا للخزينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي تملص أو حاول التملص منها كليا أو جزئيا إذا تقدم لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة جعلها تقرر الوعاء الضريبي بأقل مما يجب عليه قانونا.¹

2- الشخص المعنوي

الشخص المعنوي هو مجموعة من الأشخاص والأموال التي تتمتع بالشخصية المعنوية التي يعترف لها القانون بجميع الحقوق المدنية والأهلية القانونية، كما يسأل هذا الشخص المعنوي مدنيا وجزائيا أيضا حسب التعديل الجديد لقانون العقوبات²، وهو ما أقرته أيضا القوانين الضريبية³.

إذن في حال ارتكاب الشخص المعنوي لجريمة الغش الضريبي فإنه يتم تطبيق العقوبات الجزائية فضلا على العقوبات الجبائية التي تفرض عليه بغض النظر عن العقوبات التي تطبق على المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين لهذا الشخص المعنوي.⁴

أ- الشريك:

قد أحالت القوانين الضريبية إلى المادة 42 من قانون العقوبات في تعريف الشريك، حيث عرفته هذه الأخيرة بما يلي: "يعتبر الشريك من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".

¹ أوهيبي بن سالم، مرجع سابق، ص 40.

² القانون رقم 04 - 15 المؤرخ في 10/11/2004 المعدل للمواد 18 مكرر و 18 مكرر 1 من قانون العقوبات.

³ ينظر: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 138 من قانون الرسوم والمادة 36 من قانون الطابع و المادة 121 من قانون التسجيل.

⁴ صمود سليم، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي - دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والفرنسي -، د.ط، دار الهدى، د.ت، ص 53.

وقد أجمعت المواد الجبائية على تحميل المسؤولية الجزائية الكاملة للشريك، كما تطبق عليه نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي.¹

الفرع الثاني: العقوبات

إن النصوص الضريبية تنص على نوعين من العقوبات التي تطبق على مرتكب الجرائم الضريبية، وهي العقوبات جزائية والعقوبات جبائية:

أولاً: العقوبات الجبائية

تنص مختلف القوانين الجبائية على نوعين من الجزاءات الجبائية؛ فقد تكون عبارة عن زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة كعقوبة على مخالفة القوانين الضريبية، كما قد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل في الغرامات الجبائية.²

1- الزيادات

لقد نصت عليها المادة 192 والمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتتراوح هذه الزيادات ما بين 10% إلى 100% تختلف حسب نوع المخالفة التي يرتكبها المكلف والتي قد تكون إما عدم التصريح أو التأخير في تقديمه أو نقص الوثائق المطلوبة.

2- الغرامات الجبائية

يميز القانون الجبائي بصفة عامة بين الغرامات الجزائية والجبائية؛ حيث تستمد الأولى مرجعيتها من قانون العقوبات والثانية تعتبر جزءاً جبائياً يستند على القوانين الجبائية³، ويختلف حجم هذه الغرامات الجبائية حسب القانون الذي ينظمها وتفصيلها كالاتي:

أ- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة:⁴

¹ ينظر: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، و120 من قانون التسجيل، و35 من قانون الطابع.

² أو هيب بن سالم، مرجع سابق، ص42.

³ فارس السبتي، مرجع سابق، ص326.

⁴ ينظر: المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- يعاقب بغرامة 30.000 دج المكلف الذي لم يقدم تصريحاً بالوجود.
 - يعاقب بغرامة 5000 دج المكلفين بالضريبة الممتن للبرنامج الجزائي أو التقدير الإداري الذين لا يمسكون الدفاتر المرقمة والمسجلة .
 - 600.000 دج في حالة معاينة التلبس على المكلفين بالضريبة.
- ب- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:¹**

ينص قانون الضرائب غير المباشرة على نوعين من العقوبات الجبائية (منها الغرامات) وهما:
العقوبات الثابتة والعقوبات النسبية:

- **العقوبات الثابتة:** تتراوح من 5000 دج إلى 2500 دج، تطبق على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة.
- **الغرامات النسبية:** تتراوح من 2500 دج إلى 100.000 دج
- ففي حالة التملص من الحقوق: غرامة تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 25000 دج.
- غرامة لا تقل عن 50.000 دج، وتقدر بضعف الحقوق موضوع الغش في حال استعمال طرق احتيالية.
- غرامة لا تقل عن 100.000 دج وتحدد بـ 4 أضعاف الحقوق المتملص منها في حال حيازة أو بيع لمصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة المستوردة مخالفة للقانون.
- غرامة قدرها 10.000 دج في حالة حيازة جهاز أو جزء جهاز تقطير خلافاً لأحكام القانون.
- غرامة بين 10.000 دج إلى 100.000 دج في حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية.

ج- بالنسبة لقانون التسجيل:²

- في حالة التملص من الرسوم: الغرامة تكون مساوية لـ 4 أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000 دج .

¹ ينظر: المواد 523، 527، 537، 538، 544، 554 من قانون الضرائب غير المباشرة.

² ينظر: المواد 120، 122 من قانون التسجيل.

- غرامة تتراوح من 50.000 إلى 500.000 دج عند عرقلة المراقبة الجبائية.

د - بالنسبة لقانون الطابع:¹

- حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع : الغرامة 5 مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 20.000 دج.

- غرامة من 10.000 دج إلى 100.000 دج في حالة عرقلة المراقبة الجبائية.

- غرامة من 1000 دج إلى 10.000 دج عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

هـ - بالنسبة لقانون الرسم على الأعمال:²

غرامة جبائية ما بين 500 دج إلى 2500 دج لكل المخالفات لأحكام هذا القانون ، و في حالة استعمال طرق احتيالية يحدد مبلغ هذه الغرامة بـ 1000 دج إلى 5000 دج.

الفرع الثالث: العقوبات الجزائية

وتنقسم العقوبات الجزائية إلى عقوبات أصلية وأخرى تبعية

أولاً: العقوبات الأصلية

لقد تضمنت القوانين الجبائية مجموعة من العقوبات الردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية؛ كالحبس والغرامات الجزائية إضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات فيما يتعلق بالجرائم التي لها علاقة بالمادة الضريبية، وقد اتفقت أغلب القوانين الجبائية على العقوبات التالية:

- الحبس: يتراوح من شهرين إلى عشر سنوات على حسب قيمة الحقوق التملص منها ونوع الجريمة، بالإضافة إلى غرامات مالية تتراوح من 20.000 دج إلى 10.000.000 دج تختلف أيضاً قيمتها باختلاف قيمة الحقوق التملص منها³.

- كما تضاعف العقوبة في حال العود في أجل خمس سنوات.⁴

¹ ينظر: المواد 35 و 37 من قانون الطابع.

² ينظر: المادة 114 من قانون الرسم على الأعمال.

³ ينظر: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمواد 117 إلى 122 من قانون الرسم على الأعمال.

⁴ ينظر: المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- الجمع بين الغرامات الجزائية والجبائية في حالة الغش الضريبي.
- تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص والشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.¹

ثانيا: العقوبات التكميلية

تتلخص هذه العقوبات فيما يلي:

- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا.²
- مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير.³
- المنع من الدخول في الصفقات العمومية.⁴
- نشر الحكم وتعليقه على نفقة المحكوم عليه، ويكون إلزاميا في حالة العود.⁵
- المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة.⁶

نلاحظ أن كل هذه الإجراءات والعقوبات لن تقوم بدورها الردعي الكامل ما لم تتمكن الإدارة من إيجاد آليات فعلية تمكنها من منع المكلفين من الغش المحاسبي أو على الأقل الكشف المبكر عن هذا الغش، ذلك لأن إجراءات الرقابة التي تقوم بها الإدارة الجبائية غير كافية لكشف هذه العمليات التحايلية، وأيضا عجز الإدارة الواضح لمراقبة كل المؤسسات والمكلفين بالضريبة، وذلك لكثرتهم وكذا قلة أعوان الإدارة، حيث نلاحظ مثلا إغلاق المحلات في حال معرفة أن أعوان الإدارة الجبائية يقومون بالمراقبة، مادامت الضريبة تعتبر من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة لتغذية ميزانيتها فلا بد أن تسعى بكل الوسائل لحماية هذا المورد من جهة وكذا عقلته وعدم التعسف في استغلالها للضريبة وإرهاق المكلفين من جهة أخرى، والالتزام بضوابط الشريعة الإسلامية في فرض هذه الضرائب التي سنتطرق إليها في الفصل الثاني بحول الله.

¹ أوهيبي بن سالم، مرجع سابق، ص 46.

² ينظر: المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ ينظر: المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

⁴ أوهيبي بن سالم، المرجع نفسه، ص 46.

⁵ ينظر: المادة 9 من قانون العقوبات .

⁶ ينظر: المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المبحث الثاني

أحكام جريمة الغش الضريبي في الفقه الإسلامي

وفيه ثلاث مطالب:

المطلب الأول: موقف الفقه الإسلامي من جريمة الغش الضريبي والآثار المترتبة عن ذلك

المطلب الثاني: الوسائل الوقائية والعلاجية لمكافحة الغش الضريبي في الفقه الإسلامي

المطلب الثالث: مدى توافق الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري في دراسة كل

منهما لظاهرة الغش الضريبي

تمهيد

تعد ظاهرة الغش الضريبي من أخطر المشكلات التي تواجهها الدول، والتي تجهد تلك الدول في إيجاد الحلول المناسبة للحد منها، لما تنطوي عليه هذه الظاهرة من أخطار اقتصادية واجتماعية تنعكس على الدول والمجتمع.

وقد كان للشريعة الإسلامية منهجها المتميز في محاربة هذه الظاهرة والحد منها عبر منظومة متكاملة من التشريعات، ووظفت لها مقاصدها وقواعدها العامة من خلال بيان حجم خطورة هذه الظاهرة وإيجاد الوعي بالمسؤولية الجماعية للفرد، ومن خلال سد الذرائع التي تفضي إلى تعظيم هذه الظاهرة عبر منع المتهرب من قطف ثمار تهربه من خلال العقوبة الرادعة على المستويين الديني والأخروي، والنظام الضريبي في الإسلام كان فعالا في اعتماده على جوانب مختلفة لتطويق هذه الظاهرة والحد منها.

المطلب الاول: موقف الفقه الإسلامي من جريمة الغش الضريبي والآثار المترتبة عن ذلك

قبل التطرق إلى موقف الفقه الإسلامي لجريمة الغش الضريبي، وجب علينا تعريف الضريبة في الفقه الإسلامي وموقف الفقهاء منها

الفرع الاول: تعريف الضريبة في الفقه الإسلامي

لا يطمح الباحث في أن يجد مصطلح الضريبة لدى الفقهاء القدامى لأن هذا المصطلح هو من نتاج فقهاء المالية العامة والمفكرين الاقتصاديين، لكن هذا لا يمنع من وجود مضمون الضريبة ومسامها عند علمائنا الأوائل، لكنهم لم يكونوا يسمونها بالضريبة، وإنما كانوا يعبرون عنها في الغالب بالحقوق أو بالأموال التي يجبيها الإمام زيادة عن الزكاة، أو غير ذلك من العبارات التي تدل في مجموعها على ذات المعنى المتداول للضريبة لدى علماء المالية العامة والفكر الاقتصادي¹، ومن

¹ عبد المجيد محمود الصالحين، التهرب الضريبي وأحكامه الفقهية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والقانونية، العدد التاسع، 1433هـ-2012م، ص 191.

تعريفات علمائنا الأوائل للضريبة، حيث عرفها الإمام الجويني بأنها: "ما يأخذه الإمام من مياسير البلاد والمثرين (الأغنياء) من طبقات العباد بما يراه سادا للحاجة"¹، كما عرفها الامام الغزالي بأنها: "ما يوظفه الامام على الاغنياء بما يراه كافيا عند خلو بيت المال من المال"².

الفرع الثاني: موقف الفقهاء من فرض الضريبة

أولاً: رأي أصحاب المذاهب الفقهية

1- الحنفية

يرى الحنفية جواز فرض الضرائب على الناس إذا كانت هناك حاجة تدعوا إليها، حيث يسمونها "بالنوائب"، فقد جاء في حاشية رد المختار "ما نصه زمن النوائب ما يكون بالحق ككاري النهر المشترك للعامة وأجرة الحارس للمحلة والمسعى الخفير وما وطف للإمام ليجهز به الجيوش وفداء الأسرى بأن احتاج إلى ذلك ولم يكن في بيت المال شيء فوظف على الناس ذلك"، ويقول: "ينبغي تقييد ذلك بما إذا لم يوجد في بيت المال ما يكفي لذلك"³.

2- المالكية

قالوا يحق للإمام أن يوظف الضرائب لظروف خاصة ومن أقوال فقهاءهم يقول الإمام القرطبي⁴: "واتفق على العلماء على أنه إذا نزلت بالمسلمين حاجة بعد أداء الزكاة فإنه يجب صرف المال إليها"⁵. وقال الإمام مالك: "يجب على الناس فداء أسراهم وإن استغرق ذلك أموالهم"⁶.

¹ الجويني، غياث الامم في التياث الظلم، تحقيق عبد المنعم الديب، ط2، مكتبة إمام الحرمين، 1401هـ ص 275.

² الغزالي، شفاء الغليل في بيان الشبه والمخيل ومسالك التعليل، تحقيق حمد الكبيسي، ط1، مطبعة الارشاد بغداد، 1931م، ص 236.

³ ابن عابدين، رد المختار على الدر المختار، ط2، دار الفكر بيروت، 1412هـ-1992م، ج2، ص337.

⁴ القرطبي: (ت671هـ) هو محمد بن أحمد بن أبي بكر بن فرح أندلسي من أهل قرطبة من كبار المفسرين، اشتهر بالصلاح والتعب من تصانيفه "الجامع لأحكام القرآن والتذكرة بأمور الآخرة".

⁵ القرطبي، الجامع لأحكام القرآن، تحقيق: أحمد البردوني وإبراهيم أطفيش، ط2، دار الكتب المصرية، القاهرة، مصر، 1384هـ-1964م، ج2، ص242.

⁶ المرجع نفسه.

3- الشافعية

يقر بعض الشافعية بشرعية الضرائب على الأغنياء إذا احتاج الإمام من أجل مصلحة عامة وفي ذلك:

يقول الإمام الغزالي: "إذا خلت الأيدي من الأموال ولم يكن من مال المصالح ما يفي بخرجات العساكر ولو تفرق العسكر، واشتغلوا بالكسب لحيف دخول العدو ديار المسلمين، أو خيف ثوران الفتنة في بلاد الإسلام، فيجوز للإمام أن يوظف على الأغنياء مقدار كفاية الجند".¹ ويقول الشيخ عز الدين بن عبد السلام² للملك المظفر "قطز" في فرض الضرائب على الناس لأجل الاستعداد والتجهيز لقتال التتار: "إنه إذا طرق العدو بلاد الإسلام وجب على العالم قتالهم وجزاؤهم أن تأخذوا من الرعية ما تستعينون به على جهادكم بشرط ألا يبقى في بيت المال شيء وتبيعوا مالكم من الحوائص المذهبة والآلات النفيسة ويقتصر كل الجند على مركوبه وسلاحه ولتساووا هم والعامه. وأما أخذ الأموال من العامة مع بقايا في أيدي الجند من الأموال والآلات الفاخرة فلا".³ وما حدث في الأندلس عندما أراد أمير المسلمين يوسف ابن تاشفين أن يفرض الضرائب ويجهز الجيش للدفاع عن البلاد الإسلامية فأفتاه العلماء بجواز فرض الضرائب إذا حلف بحضرة أهل العلم أن ليس في بيت المال شيء من المال".⁴

4- الحنابلة

فقد أجاز فقهاء الحنابلة فرضيتها وسموها "بالكلف السلطانية"، واعتبروها من الجهاد بالمال،

وفي ذلك

يقول ابن تيمية في الفتاوى: "إذ يعتبر أن الكلف السلطانية أو ما يأخذه السلطان من أموال الأغنياء يعد من قبيل الجهاد بالمال فيقول: وإذا طلب منهم شيء يؤخذ على أموالهم ورؤوسهم، مثل

¹ أبو حامد الغزالي، المستصفى من علم الأصول، تحقيق: محمد عبد السلام عبد الشافي، ط1، دار الكتب العلمية، بيروت، 1413هـ-1993م، ج1، ص177.

² العز بن عبد السلام: (577-660هـ) هو عبد العزيز بن عبد بن عبد السلام أبي القاسم بن الحسن السلمي، يلقب بسلطان العلماء فقيه شافعي مجتهد ولد بدمشق تولى التدريس والخطابة بالجامع الأموي، من شيوخه فخر الدين بن عساكر والشيخ سيف الدين الآمدي، ومن أشهر تلامذته ابن دقيق العيد وشهاب الدين القرافي، من تصانيفه "تفسير القرآن" و"مجاز الفرسان" و"قواعد الأحكام في مصالح الأنام".

³ ابن تغري بردي، النجوم الزهراء في ملوك مصر والقاهرة، د.ط، دار الكتب، القاهرة، د.ت، ج7، ص72.

⁴ ابن خلكان، وفيات الأعيان وأنباء أبناء الزمان، د.ط، دار صادر، بيروت، د.ت، ج7، ص119.

الكلف السلطانية التي توضع عليهم كلهم، إما على عدد رؤوسهم أو على عدد دوابهم أو على أكثر من الخراج الواجب بالشرع، أو تؤخذ منهم الكلف التي أحدثت في غير الأجناس الشرعية، كما يوضع على المتبايعين للطعام والثياب والدواب والفاكهة وغير ذلك يؤخذ منهم إذا باعوا، ويؤخذ تارة من البائعين وتارة من المشترين".¹

ثانيا: الأدلة الشرعية في فرض الضرائب

1- من القرآن الكريم

قوله تعالى: ﴿وَأَتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ ذَوِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينَ وَابْنَ السَّبِيلِ وَالسَّائِلِينَ وَفِي الرِّقَابِ وَأَقَامَ الصَّلَاةَ وَآتَى الزَّكَاةَ وَالْمُوفُونَ بِعَهْدِهِمْ إِذَا عَاهَدُوا ۗ وَالصَّابِرِينَ فِي الْبَأْسَاءِ وَالضَّرَّاءِ وَحِينَ الْبَأْسِ ۗ أُولَٰئِكَ الَّذِينَ صَدَقُوا ۗ وَأُولَٰئِكَ هُمُ الْمُتَّقُونَ﴾ [البقرة: 177].
وجه الاستدلال من الآية الكريمة:

يقول الفخر الرازي²: وذلك لأن الله تعالى عطف الزكاة عليه بقوله: ﴿وَأَقَامَ الصَّلَاةَ وَآتَى الزَّكَاةَ﴾ ومن حق المعطوف والمعطوف عليه أن يتغايرا، فثبت أن المراد به غير الزكاة وإن كان غير الزكاة إلا أنه من الواجبات.³

وجاء في الجامع لأحكام القرآن في تفسير قوله تعالى: ﴿وَأَتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ﴾ استدلال به من قال إن في المال حقا سوى الزكاة وبها كمال البر وقيل المراد الزكاة المفروضة والأول أصح، إذ أن الله تعالى ذكر الزكاة مع الصلاة وذلك دليل على أن المراد بقوله تعالى: ﴿وَأَتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ﴾ ليس الزكاة المفروضة فإن ذلك يكون تكرارا، واتفق الفقهاء على أنه إذا نزلت بالمسلمين حاجة بعد أداء الزكاة فإنه يجب صرف المال إليها.⁴

¹ ابن تيمية، المظالم المشتركة، ط2، دار الكتب العلمية، بيروت، 1393هـ-1973م، ص40.

² الرازي: (544-606هـ) هو محمد بن عمر بن الحسين بن الحسن الرازي فخر الدين، فقيه أصولي شافعي المذهب، من تصانيفه "معالم الأصول" و"المحصل في أصول الفقه".

³ الرازي، التفسير الكبير، ط3، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، د.ت، ج5، ص216.

⁴ ابن العربي المالكي، أحكام القرآن، ط3، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 1424هـ-2003م، ج1، ص89.

واستدلوا بقوله تعالى: ﴿يَسْأَلُونَكَ مَاذَا يُنْفِقُونَ ۗ قُلْ مَا أَنْفَقْتُمْ مِنْ خَيْرٍ فَلِلَّوَالِدَيْنِ
وَالْأَقْرَبِينَ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ ۗ وَمَا تَفْعَلُوا مِنْ خَيْرٍ فَإِنَّ اللَّهَ بِهِ
عَلِيمٌ﴾ [البقرة: 215].

وجه الاستدلال من الآية الكريمة:

قال الفخر الرازي: "إن إيتاء المال ليس من التطوعات وإنما من الواجبات فإنه لا خلاف بين
العلماء على أنه إذا انتهت الحاجة إلى الضرورة وجب على الناس دفعها وإن لم تكن الزكاة واجبة
وقت هذه الضرورة ولو امتنعوا عن الإعطاء جاز منهم قهرا، فهذا الدليل يدل على أن هذا الإيتاء
واجب".¹

واستدلوا بقوله: ﴿وَتَعَاوَنُوا عَلَى الْبِرِّ وَالتَّقْوَىٰ ۗ وَلَا تَعَاوَنُوا عَلَى الْإِثْمِ وَالْعُدْوَانِ ۗ
وَاتَّقُوا اللَّهَ ۗ إِنَّ اللَّهَ شَدِيدُ الْعِقَابِ﴾ [المائدة: 2]. فالمسلمون مأمورون بالتعاون على البر والتقوى،
ولا شك أن الأخذ من أموال المقتدرين من رعايا الدولة بعد تعاون على البر والتقوى فكان داخلا في
عموم الآية.

2- استدلالهم من السنة النبوية

عن أبي سعيد الخدري قال: "بينما نحن في سفر مع النبي صلى الله عليه وسلم إذ جاء رجل
على راحلة له، قال: فجعل يصرف بصره يمينا وشمالا، فقال رسول الله صلى الله عليه وسلم: «من
كان معه فضل ظهر، فليعد به على من لا ظهر له، ومن كان له فضل من زاد، فليعد به على
من لا زاد له»، قال: فذكر من أصناف المال ما ذكر حتى رأينا أنه لا حق لأحد منا في فضل".²

عن فاطمة بنت قيس قالت: سئل النبي صلى الله عليه وسلم عن الزكاة فقال: «إن في المال
لحقا سوى الزكاة»³ ثم تلا هذه الآية من سورة البقرة ﴿لَيْسَ الْبِرُّ أَنْ تُوَلُّوا وُجُوهَكُمْ﴾ [البقرة: 177].

وجه الدلالة من الأحاديث:

¹ فخر الدين الرازي، مرجع سابق، ج5، ص216.

² بخاري، صحيح بخاري، باب عمرة التنعيم، حديث رقم: 1785.

⁴ الترميذي، سنن الترمذي، كتاب الزكاة، باب ما جاء في المال حقا سوى الزكاة، رقم الحديث: 660، وقال الشيخ الألباني:
ضعيف.

هذه الأحاديث مجملها تؤكد على مبدأ التكافل الاجتماعي بين أبناء المجتمع الإسلامي، ففي الحديث الأول عن أبي سعيد الخدري يطلب فيه النبي صلى الله عليه وسلم من كان عنده فضل زاد؛ أي (زيادة زاد) ومن كان عنده فضل ظهر؛ أي (زيادة ثواب) بأن يعطي منها من لا زاد ولا ثواب عنده وهذا نوع من الضريبة.

أما الحديث الثاني عن فاطمة بنت قيس يؤكد أن في مال المسلم الغني حقا للفقراء المسلمين غير الزكاة إذا احتاجوا إلى ذلك، وهذا هو المعنى الحقيقي للتكافل الاجتماعي.

فالملاحظ أن الأحاديث جميعها تؤكد وجوب التكافل بين المسلمين، وقد دعت إلى حل مشكلات وحالات خاصة لمصالح فردية فكيف إذا كانت المصلحة عامة فهي أولى أن تقدم ولهذا يجوز لولي الأمر أن يوظف في أموال القادرين ما يكفي لسد الحاجات الطارئة إذا احتاجت إلى مال غير متوفر في خزانة الدولة، كإعداد جيش للدفاع عن أرض المسلمين أو فكك أسراهم.

3- استدلالهم من الآثار الواردة عن الصحابة

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: «لو استقبلت من أمري ما استدبرت لأخذت فضول أموال الأغنياء فقسمتها على فقرائهم»¹، وبهذا يرى عمر أنه يجوز لولي الأمر أن يفرض على الأغنياء من الصدقات غير الزكاة قدرا تسد به حاجة الفقراء ويمحى به الفقر من المجتمع كما ذهب إلى ذلك أبو هريرة وابن عباس وابن عمر وعائشة -رضي الله عنهم-².

وما ورد عن علي -رضي الله عنه- أن قال: "إن الله فرض على أغنياء المسلمين في أموالهم بقدر الذي يسع فقراءهم ولن يجهد الفقراء إذا جاعوا وعروا إلا بما يصنع أغنيائهم ألا وإن الله يحاسبهم حسابا شديدا ويعذبهم عذابا أليما"، فيتضح من ذلك جواز أن يفرض على الأغنياء ما يسد حاجة الفقراء عند عدم كفاية الزكاة.³

وصح عن الشعبي ومجاهد وعطاء، وطاووس من التابعين -رضي الله عنهم- أن في المال حقا سوى الزكاة، وهذه الأقوال لم تلق تعارضا فتكون بثابت إجماع سكوتي على جواز فرض الضريبة مع

¹ سبق تحريجه، ص 55.

² محمد رواس قلعة جي، موسوعة فقه عمر بن الخطاب، ط 1، دار النفائس، بيروت، 1401هـ-1981م، ص 413.

³ ابن حزم الظاهري، الخلى بالآثار، تحقيق: عبد الغفار سليمان البنداري، د. ط، دار الكتب العلمية، بيروت، د. ت، ج 4، ص 29.

الزكاة عند عدم كفايتها لسد حاجة الفقراء.¹

ثالثا: موقف الفقهاء المعاصرين في فرض الضريبة

ذهب كبار الفقهاء المحدثين إلى الجمع بين الزكاة والضرائب الأخرى إذا قامت في المجتمع ضرورة.

حيث يرى الشيخ عبد الحليم محمود شيخ الأزهر² -رحمه الله-: أن المجتمع مسؤول عن المحتاج فيه وعليه أن يسد حاجته وأن يراعي حقه المعلوم في أموال الزكاة فإن لم يكن في الزكاة وفاء، فرض المجتمع في أموال الأغنياء ما يدفع احتياج الفقراء واستدل على ذلك بآية البر.

ويقول يوسف القرضاوي: "تطور الإنفاق مطلوب من الدولة أن تتفوق في شتى جوانب الحياة العلمية والصناعية والاقتصادية والعسكرية بما يتلاءم مع تطور حياة أعيانها وبما يحقق لأبنائها مواكبة التطور والعيش الكريم ومن الطبيعي جدا أن زيادة عدد السكان يحتاج إلى زيادة في الإنفاق كل هذا يفتقر إلى مقادير كبيرة من المال قد تعجز الدولة عن إيجادها وتوفيره ولا يكون سبيل إلى ذلك إلا بفرض ضرائب، وعندها تكون هذه الضرائب نوعا من الجهاد بالمال والمسلم مأمور بذلك ليحمي دولته ويقوي أمته ويحمي دينه وماله عرضه".³

الفرع الثالث: موقف الفقه الإسلامي من جريمة الغش الضريبي والآثار المترتبة عن ذلك

إن موقف الفقه الإسلامي في حكم الغش الضريبي أو التحايل من دفع الضرائب يمكن تحريجه بالاستناد إلى أمرين:

أولاً: حكم فرض الحاكم ضرائب على رعايا الدولة الإسلامية سواء كان هؤلاء الرعايا مسلمين أم غير مسلمين، وقد رأينا في المبحث السابق كيف أن القول بمشروعية فرضها من قبل ولي الأمر كان هو الأرجح والأقوى دليلاً والأقرب إلى مقاصد الشرع، ولأرعى لمصالح الأمة.

¹ ابن حزم الظاهري، الخلى بالآثار، مرجع سابق، ج6، ص255.

² محمود شلتوت: (1310-1383هـ) عالم إسلامي مصري وشيخ الجامع الأزهر، عين مدرسا بالمعاهد وأستاذ جامعي وعضو كبار العلماء بمجمع اللغة العربية 1946.

³ يوسف القرضاوي، فقه الزكاة، مرجع سابق، ج1، ص1077.

ثانياً: حكم التحايل لإسقاط واجب من الواجبات التي سنّها ولي الأمر بناء على سلطته التقديرية في فرض الضرائب بالإضافة إلى حكم التهرب من الزكاة وحكم الحيل لإسقاطها، بناء على أن الضريبة بسن ولي الأمر لها تصبح فريضة مالية مساوية للزكاة في الفرضية وإن لم تساوها في الأجر أو الركنية (أي أنها ركن من أركان الإسلام)، فالزكاة عبادة وضريبة معاً¹، "هي ضريبة لأنها حق مالي معلوم يشرف عليها ولي الأمر ويأخذها كرها إن لم تؤد طوعاً وذلك لأن طاعته واجبة وتصرفاته على الرعية منوطة بالمصلحة، وتنفق حصيلتها في تحقيق أهداف تعود على المجتمع بالخير، وهي عبادة وشعيرة يتقرب بها المسلم إلى الله ويشعر حين يؤديها أنه يحقق ركناً من أركان الإسلام". ولهذا فإن اختلاف الفقهاء في مسألة حكم التحايل لإسقاط الزكاة يساعد في فهم مسألة الغش الضريبي أو التحايل من أجل إسقاط الضرائب، وذلك قياساً عليها؛ لأن الزكاة هي الأصل والضريبة هي الفرع المستحدث والعلة الجامعة بينهما هي الضرر الناشئ عن التحايل لإسقاطهما، وبناء على ما سبق يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين في المطلب الأول نذكر فيه حكم التحايل والتملص من دفع الضرائب في الفقه الإسلامي، والمطلب الثاني الأسباب والآثار المترتبة عن الغش الضريبي في الفقه الإسلامي.

الفرع الرابع: حكم التحايل والتملص من دفع الضرائب في الفقه الإسلامي

أولاً: موقف الفقهاء من حرمة التحايل لإسقاط الزكاة والتهرب من دفعها

ذهب جمهور الفقهاء من الحنفية والمالكية والحنابلة² والأوزاعي³ وإسحاق وأبو عبيد⁴ إلى تحريم الحيل لإسقاط الزكاة وأن المتحايل لإسقاطها يعامل بنقيض مقصودة، فتجب عليه الزكاة ويأخذها الجابي بغض النظر عن حيلته، إذا قامت القرائن على أن قصد المكلف من الأعمال التي قام بها المتحايل لإسقاط الزكاة والتهرب منها. حيث استدل منها بما يلي:

¹ القرضاوي، فقه الزكاة، مرجع سابق، ص 1013.

² الدسوقي، حاشية الدسوقي على الشرح الكبير، د.ط، دار الفكر، بيروت، د.ت، ج 1، ص 437.

³ الأوزاعي: (88-157هـ) هو عبد الرحمن بن عمرو بن محمد الأوزاعي إمام فقيه محدث مفسر، نسبته إلى الأوزاع من قرى دمشق.

⁴ أبو عبيد: (157-224هـ) هو القاسم بن سلام أبو عبيد إماماً في اللغة والفقه والحديث من تصانيفه "كتاب الأموال" و"العريب المصنف" و"الناسخ والمنسوخ" و"الأمثال".

من الكتاب:

قصة أصحاب الجنة الواردة في سورة القلم في قوله: ﴿إِنَّا بَلَوْنَاهُمْ كَمَا بَلَوْنَا أَصْحَابَ الْجَنَّةِ إِذْ أَقْسَمُوا لَيَصْرُنَّهَا مُصْبِحِينَ﴾ [القلم: 17].

وجه الدلالة: فقد حاول هؤلاء النفر الالتفاف على حق الفقراء عبر حيلة تتمثل في قطع الثمار في الصباح قبل أن يستيقظ الفقراء من نومهم ويأتوا للمطالبة بحقهم أو استلام نصيبهم من الثمار، فعاقبهم الله بنقيض مقصودهم عندما اتلف زرعهم جزاءً وفاقاً على منعهم الفقراء حقهم. فدل ذلك على تحريم هذه الحيلة والمتمثلة في محاولة هؤلاء النفر إسقاط حق الفقراء.¹

من السنة النبوية:

حديث أنس -رضي الله عنه- وفيه قوله صلى الله عليه وسلم: «ولا يجمع بين مفترق، ولا يفرق بين مجتمع خشية الصدقة».²

وجه الدلالة: ومعنى الحديث هو أنه لا يجمع بين مفترق من الحيوانات التي تجب فيها الصدقة كأن يكون لشخصان أربعون شاة فيجب على كل واحد شاة فإذا جمعوها وجبت عليهما شاة واحدة.

ولا يفرق بين مجتمع كأن يكون لشريكين أربعون شاة فتجب فيها شاة واحدة فإذا أخذ كل شريك حصته عشرون لم يجب عليها شيء.

خشية الصدقة: أن تقل أو تكثر لأن العامل أيضاً ربما فعل ذلك أحياناً حتى تكثر الزكاة على المكلفين فليس له ذلك.

فقد نهى النبي صلى الله عليه وسلم عن الجمع بين المفترق ولا يفرق بين المجتمع لإسقاط الزكاة أو تخفيفها، ومعلوم أن هذا التفريق أو الجمع هو أسلوب احتيالي، فإذا نهى عنه النبي صلى الله عليه

¹ ابن قدامة، المغني في فقه الإمام أحمد بن حنبل الشيباني، د.ط، مكتبة القاهرة، 1388هـ- 1968م، ج2، ص504.

² صحيح البخاري، كتاب الزكاة، باب لا يجمع بين مفترق ولا يفرق بين مجتمع، حديث رقم: 1450.

وسلم فهذا يدل على عدم مشروعيته وجوازه وما لم يكن مشروعاً ولا جائزاً لا يرتب الشارع الحكيم عليه آثار.¹

حديث طلحة بن عبيد الله وفيه: "جاء رجل إلى رسول الله صلى الله عليه وسلم من أهل نجد تائر الرأس يسمع دوي صوته ولا يفقه ما يقول حتى دنا فإذا هو يسأل عن الإسلام فقال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (خمس صلوات في اليوم والليلة) فقال: هل علي غيرها؟ قال: (لا إلا أن تطوع). قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (وصيام رمضان). قال: هل علي غيره؟ قال: (لا إلا أن تطوع). قال: وذكر له رسول الله صلى الله عليه وسلم الزكاة قال: هل علي غيرها؟ قال: (لا إلا أن تطوع). قال فأدبر الرجل وهو يقول والله لا أزيد على هذا ولا أنقص قال رسول الله صلى الله عليه وسلم أفلح إن صدق".²

وجه الدلالة: فقد أثبت النبي صلى الله عليه وسلم الفلاح وشرطه بالصدق، وهذا يعني أن الفلاح منفي عنه إذا لم يصدق، والذي يتهرب من الزكاة لا يصدق فيها وبالتالي لا يكون مستحقاً للفلاح، لأن المتهرب لم يصدق، وهذا يدل على تحريم التهرب أو الاحتيال.³

وقال الإمام الخزقي⁴: "من كانت عنده ماشية فباعها قبل الحول بدراهم فرارا من الزكاة لم تبطل الزكاة عنه".⁵

¹ ابن حجر، فتح الباري بشرح صحيح البخاري، مرجع سابق، ج 1، ص 35.

² سبق تخرجه، ص 103.

³ ابن حجر، فتح الباري، مرجع سابق، ج 12، ص 331.

⁴ الخزقي: (ت 334) هو عمر بن الحسين بن عبد الله أبو القاسم الخزقي من كبار فقهاء الحنابلة، من تصانيفه "مختصر الخزقي" الذي شرحه ابن قدامة في المغني.

⁵ الزركشي، شرح الزركشي، ط 1، دار العبيكان، الرياض، السعودية، 1413 هـ - 1993 م، ج 2، ص 459.

من المعقول:

- 1- المتهرب من الزكاة يقصد بتهربه حرمان الفقراء حقهم الذي تعلق بماله فوجب أن يعامل بنقيض مقصوده حتى لا يعود هو إلى التهرب ولينتهي عنه، وزجرا لغيره عن سلوك هذا السبيل.¹
- 2- أن مقصود الشارع من الزكاة لا يتحقق إلا بامثال أوامر-الله عز وجل- في إخراجها، وعدم الالتفاف إلى تلك الأوامر بالحيل والخداع، وإن المتحايل لإسقاط الزكاة يعارض مقصود الشارع الحكيم من مشروعيتها.
- 3- إن القول بعدم تحريم الحيل لإسقاط يفرغ الزكاة من مضمونها ويعطل مقاصدها وأهدافها.
- 4- إن إسقاط المال بسبب محرم لا يصح ولا يرتب الشارع الحكيم عليه آثار كاستجلابه بسبب محرم فيعامل بنقيض قصده فلا يورث.²

الفرع الخامس: الأسباب والآثار المترتبة عن الغش الضريبي في الفقه الإسلامي

لقد اتضح من خلال الدراسة في المطلب السابق ترجيح القول بحرمة التهرب من الزكاة ومنع المتهرب من الغش والتحايل، ومنعه من قطف ثمار تهربه، كما اتضح من خلال الدراسة أيضا انسحاب هذا الحكم على الضرائب التي تفرضها الدولة بالشروط التي سبق ذكرها ويؤكد هذا الترجيح ويقويه خطورة الآثار المترتبة عن هذا التهرب والغش، حيث يعد الغش الضريبي ذات آثار ضارة ونتائج سلبية على الدولة أفرادا وممولين وجماعات، كما أن لهذا الغش أسباب متنوعة ومتجددة، وإن حصرها صعب، لأن المرتكزات التي يرتكز عليها المتهربون كثيرة ومتشعبة ومتداخلة وليست آنية، بل متجددة ومتطورة، وعليه تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين:

أولا: الأسباب

وسبب الغش في الضرائب والتهرب من دفعها يرجع معظمه إلى عوامل نفسية متعددة، كحب

¹ ابن نجيم، البحر الرائق شرح كنز الدقائق، ط2، دار الكتاب الإسلامي، د.ت، ج2، ص237.

² الماوردى، الحاوي الكبير، ط1، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 1419هـ-199م، ج3، ص196.

الممول أن يبقى ماله في يده، أو لاعتقاد أن الضريبة غير عادلة، أو لأنه لا يرى مبلغ النفع الذي يعود عليه من نشاط الدولة أو لاعتقاده أن الحصيلة تنفق في غير الصالح العام، أو لاعتقاد أن الدولة تطلب منه أكثر مما تعطيه، أو لأن بعض الناس يتهربون من الضريبة فيفعل مثلهم لتكون هناك مساواة بينهم، أو لأنه يعرض بالتهرب من ضريبة معينة ما تحمله في ضريبة أخرى..... إلى غير ذلك من الأسباب.

ويتسع نطاق التهرب والغش كلما كانت الضريبة ثقيلة، ولم يتوافر اقتناع المكلفين بعدالتها من ناحية، وكذلك إن لم يطمئنوا إلى حسن إنفاقها من جهة أخرى.¹

ثانياً: الآثار

يمكن تلخيص الآثار الناجمة عن الغش الضريبي بما يلي:

1- الآثار الأخلاقية والاجتماعية

أ- من الناحية الأخلاقية يؤدي الغش الضريبي إلى ضعف الشعور بالانتماء إلى الجماعة التي ينتمي إليها، كما يؤدي إلى تراجع خلق التعاون والتعاقد والتآزر بين أفراد الدولة أو الكيان السياسي أو الاجتماعي الذي ينتمي إليه المتهرب.²

ب- التوزيع غير المناسب للدخول والأموال، إن من الفوائد المتأتية عن جباية الضرائب وتوزيع الثروة وعدم تركيزها لدى فئة معينة أو شريحة بعينها من شرائح المجتمع المسلم، وهذا ما أكدته القرآن الكريم، حيث قال الله عز وجل معللاً قسمة الفيء بالطريقة التي أرادها سبحانه وتعالى: ﴿مَّا أَفَاءَ اللَّهُ عَلَىٰ رَسُولِهِ مِنْ أَهْلِ الْقُرَىٰ فَلِلَّهِ وَلِلرَّسُولِ وَلِذِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ كَيْ لَا يَكُونَ دُولَةً بَيْنَ الْأَغْنِيَاءِ مِنْكُمْ ۗ وَمَا آتَاكُمُ الرَّسُولُ فَخُذُوهُ وَمَا نَهَاكُمْ عَنْهُ فَانْتَهُوا ۗ وَاتَّقُوا اللَّهَ ۗ إِنَّ اللَّهَ شَدِيدُ الْعِقَابِ﴾ [الحشر:7]، فقد علل القرآن الكريم توزيع الفيء على المذكورين بالآية بأن لا تكون الثروة متداولة بين أغنياء المسلمين.

¹ القرضاوي، فقه الزكاة، مرجع سابق، ص 1067.

² محمد خالد المهاني، تجنب الازدواج الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد الأول، 1996م، دمشق، سوريا، ص 9.

ج- اضطراب الدولة وتزعزع كيانها، وذلك لأن قوام الدولة ووفائها بالمصالح العامة وقيامها بشؤون أفرادها، لا يأتي إلا من خلال الضرائب التي تجبها من المكلفين والقادرين، وتنفقها في المصالح العامة، فإذا امتنع الأغنياء والمتمولون المكلفون بدفع الضريبة وقلت التدفقات النقدية على الخزينة العمومية فمن أين ستقوم الدولة بالإففاق على الدفاع وحماية حدودها والصحة والتعليم وغير ذلك من الشؤون التي لا قيام للدولة بدونها؟.

د- حدوث الاختلالات الهيكلية في البيئة الضريبية للدولة، حيث أنه إذا امتنع المكلفون المقترضون عن دفع الضرائب فإن الدولة ستلجأ من أجل تغطية نفقاتها والقيام بشؤونها إلى جباية الأموال اللازمة لذلك بفرض ضرائب على أناس قد لا يكونوا قادرين على دفع تلك الضرائب، فيلحق المكلفين من ذلك ظلم وجور، و قد لا تفي هذه الضرائب أيضا بحاجات الدولة والقيام بمصالحها مما يؤدي إلى ضعفها وربما انهيارها.¹

هـ- يؤدي الغش الضريبي إلى فساد الضمائر وذهاب الأمانة ووهن روابط التضامن بين أفراد بين أفراد الأمة الواحدة.

ثالثا: الآثار الاقتصادية

1- الغش الضريبي يؤدي إلى أضرار اقتصادية تتمثل في توجه الاستثمارات إلى المشاريع والقطاعات الاقتصادية التي يسهل التهرب فيها، كقطاع العقارات مثلا، حيث إن قطاع العقارات يسهل الغش والتهرب فيه من الضرائب المباشرة وغير المباشرة من خلال التلاعب في القيم والتخمينات.

2- كما يؤدي الغش الضريبي إلى الإضرار بمبدأ العدالة الضريبية التي يفترض أن يسود النظام الضريبي لدى أي كيان سياسي أو اجتماعي، وذلك لأن الذي يستفيد من الغش في الغالب هم الأغنياء والمقترضون ماليا، لأنهم الأقدر على التهرب من الضرائب مما يجع الفقراء وحدهم الأكثر قياما بالأعباء الضريبية نظرا لتواضع قدراتهم على التهرب الضريبي.

¹ علي إبراهيم فؤاد، الموارد المالية في الإسلام، د.ط، دار الشرق العربي، مصر، 1968م، ص360.

3- الإضرار بالمنافسة بين المشروعات الاقتصادية، حيث إن الغش الضريبي يؤدي إلى استقطاب المشروعات القابلة للغش والتهرب، أو تلك التي يسهل فيها التهرب لكثير من أموال المستثمرين بصرف النظر عن حجم الفوائد أو العوائد الاقتصادية أو الاجتماعية التي تعود على المجتمع أو الدولة من تلك المشروعات.¹

4- يضر الغش الضريبي بالخزينة العمومية، حيث تقل به حصيللة الضرائب.

5- يؤدي الغش الضريبي إلى رفع سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة لتعويض نقص الحصيللة الناجم عن الغش والتهرب.

المطلب الثاني: الوسائل الوقائية والعلاجية لمكافحة الغش الضريبي في الفقه الإسلامي

هناك جملة وسائل لمعالجة الغش الضريبي في الشريعة الإسلامية، وهذه الوسائل تتمثل في الجوانب التشريعية والإدارية والاقتصادية ولعل أهمها بث الوعي الديني لدى المجتمع عموماً ولدى المكلفين بدفع الضرائب خصوصاً، الذي له أثر كبير في حث هؤلاء الناس على الامتثال لأوامر الشريعة ودفع الضرائب، وذلك عندما يعتقدون أن دفع الضرائب هو واجب شرعي بالإضافة إلى كونه مثاباً عليه من الله عز وجل، ولذلك فإن المسلم يقبل على دفع الضرائب راضية بها نفسه، لأنه يعلم أن بدفعها يمثل لمراد الله سبحانه وتعالى منه، فيكون ذلك أكبر حافزاً له على دفع الضرائب والامتناع عن الغش والتهرب منها، ومع هذا كله فإن الشريعة الإسلامية سلكت جملة من الوسائل والتدابير من أجل الحد من الغش الضريبي ومكافحته، ولم تكن بالاعتماد على الوازع الديني للمكلفين بدفع الضريبة على أهمية هذا الوازع وقدرته على مكافحة هذه الظاهرة، وعليه يمكن تقسيم تلك الوسائل والتدابير إلى وسائل وقائية وأخرى علاجية نبينها في مطلبين، المطلب الأول نتطرق للوسائل الوقائية، والمطلب الثاني الوسائل العلاجية.

الفرع الأول: الوسائل الوقائية والعلاجية

¹ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، 2000م، دمشق، سوريا، ص15.

هناك جملة من الوسائل الوقائية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي نبينها فيما يلي:

أولاً: الوسائل الوقائية

1- النص على تحريم الغش الضريبي

لقد حرم الإسلام الغش والتهرب من الضريبة ونهى عنه عليه الصلاة والسلام، حيث وردت نصوص تحرم أي أسلوب احتيالي يتبعه الأفراد، إما للتصل من دفع الضريبة أو لتخفيفه¹، ومنه قوله صلى الله عليه وسلم: «لا يجمع بين مفترق ولا يفرق بين مجتمع خشية الصدقة»²؛ فقد دل هذا الحديث على تحريم الأساليب الاحتيالية التي كان يتبعها بعض المكلفين لإسقاط الزكاة أو لتخفيف منها، حيث كان بعض أرباب المواشي يلجؤون إلى بعضها ومن تلك الأساليب والصور:

أ- التفريق بين المجتمع: جرت عادة أصحاب المواشي أن يخلطوا مواشيهم، وذلك لتقليل كلفة تربيتها بحيث تكون الخلطة في الراعي والحوض والمبيت والمراح وغيرها، لكنهم يعمدون إلى التفريق عندما يعلمون بمجيء الساعي (الجابي) الذي يجبي هذه الصدقات، وذلك من أجل إسقاط الزكاة ومثاله أن يكون لأحد الخليطين ثلاثون شاة والخليطة مثلها فيكون المجتمع ستون شاة واحدة على كل واحد منهما نصفها، فعندما يتفرقان يصبح لكل واحد منهما ثلاثون شاة فتسقط فيها الزكاة؛ لأن نصاب الغنم أربعون شاة، فلا تجب الزكاة في أقل من أربعين شاة، فيكونون في هذه الحالة قد أسقطوا الزكاة عنهما بتفرقهما، وهذا أسلوب احتيالي كان يلجأ إليه أصحاب المواشي في عهد النبي صلى الله عليه وسلم فنهى عنه عليه الصلاة والسلام.

ب- الجمع بين المفترق: وذلك بأن يعمدا اثنان أو أكثر من أصحاب الماشية إلى خلط مواشيها مع أنهما لم يكونا خليطين من قبل قدوم الساعي وذلك من أجل تخفيف الزكاة، ومثاله أن يكون لزيد مثلاً أربعون شاة تجب عليه فيه شاة واحدة ولعلي أربعون تجب عليه فيها شاة واحدة أيضاً، فإذا علما بقدوم الساعي، ادعيا الخلطة وخلط بين مواشيها فيصبح مجموع أغنامهما ثمانون شاة تجب عليهما شاة واحدة على كل واحد منهما نصف شاة، فيكون كل منهما قد أسقط نصف شاة؛ أي

¹ علي إبراهيم فؤاد، الموارد المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 250.

² سبق ترجمته، ص 125.

نصف ما وجب عليه، ولهذا نهى النبي صلى الله عليه وسلم عن هذا الأمر لأنه أسلوب احتيالي لإسقاط الزكاة أو تخفيفها، فإذا كان هذا غير جائز في الزكاة التي مبنها على التعبد فإنه غير جائز في سائر الضرائب من باب أولى.¹

ج- الهبة: كأن يهب الشخص ماله لزوجته قبل تمام الحول ليقطع الحول، ثم تهب له زوجته ثانية فيسترده، أو أن يشتري الرجل حلياً لامرأته فرارا من وجوب الزكاة عليه.

2- تحريم إخفاء الأموال تهرباً من الصدقة

حيث أوجب الشرع الحكيم على المكلفين بدفع الزكاة إظهار أموالهم وعدم إخفائها وأن يقدموا الصورة الحقيقية لتلك الأموال، كما دل على ذلك قوله صلى الله عليه وسلم: «إذا أتاكم المصدق فلا يفارقنكم إلا عن رضى»، وكما يروى عن جرير بن عبد الله البجلي أنه أوصى بنيه قائلاً: "يا بني إذا جاءكم المصدق فلا تكتموه من نعمكم شيئاً".²

3- حصر أموال الممولين والمكلفين ومعرفتها وتحديدتها من أجل معرفة تلك الأموال ومعرفة مقدار الواجب منها:

ومن الآثار الدالة على ذلك ما روي أن عثمان ابن عفان -رضي الله عنه- صاح بالناس قائلاً: "يأيها الناس هذا شهر زكاتكم، فمن كان عليه ديناً فليقضه حتى تحصل أموالكم فتؤدون زكاتها"، ومعنى أثر عثمان هذا أنه أمر المدنين بأن يقضوا ديونهم لدائنيهم حتى تعرف أموال الدائنين وتحدد فيؤدون زكاتها بالمقدار الذي وجب عليهم، ومن ذلك ما ثبت أن عمر بن الخطاب أمر بحصر سواد العراق وتقديرها وفرض الخراج عليها .

4- حجز الضريبة من المنبع

¹ د. عبد المجيد محمود الصلاحين، مرجع سابق، ص 211.

² أبو عبيد، الأموال، مرجع سابق، ص 498.

من الأساليب المتبعة في التحصيل التي اتبعها بعض الخلفاء الراشدين القيام بالتحصيل من الأموال التي وجبت على المكلفين من مصادر أخرى كأجور العائلات أو الأعطيات أو غيرها، ومثاله اليوم اقتطاع الضريبة من أجور الموظفين تقتطع منهم قبل وصول الإيراد إليهم، ومن أمثلة ذلك:

أ- روى القاسم بن محمد أن أبو بكر الصديق -رضي الله عنه- كان إذا أعطى الناس أعطياتهم (رواتبهم) يسأل الرجل: هل عندك من مال وجبت عليك فيه الزكاة؟ فإن قال: "نعم" أخذ من عطائه زكاة ذلك المال، وإن قال: "لا" سلم إليه عطائه ولم يأخذ منه شيئاً¹، وقد فعل ذلك أمير المؤمنين عمر بن عبد العزيز²، حيث كان إذا أعطى الرجل عمالته أخذ منها الزكاة، وإذا رد المظالم أخذ منها الزكاة، وإذا خرجت الأعطية أخذ منها الزكاة.

5- إرساء مبادئ العدالة الضريبية:

حيث أمر الإسلام بالعدل وعدم الظلم؛ لأنهما ينفزان المكلف بدفع الضريبة على أن يدفعها ونفسه راضية بها، أما إذا شعر بالظلم والجور فإن ذلك سيدفعه إلى استخدام وسائل الغش الاحتيالية والتهرب من دفعها، وقد قال رسول الله صلى الله عليه وسلم لمعاذ بن جبل حين بعثه إلى اليمن «إنك ستأتي قوما أهل كتاب فإذا جئتهم فادعهم إلى أن يشهدوا أن لا إله إلا الله وأن محمداً رسول الله فإن هم أطاعوا لك بذلك فأخبرهم أن الله قد فرض عليهم خمس صلوات في كل يوم وليلة فإن هم أطاعوا لك بذلك فأخبرهم أن الله قد فرض عليهم صدقة تؤخذ من أغنيائهم فترد على فقرائهم فإن هم أطاعوا لك بذلك فإياك وكرائم أموالهم³ واتق دعوة المظلوم فإنه ليس بينه وبين الله حجاب»⁴، فقد اعتبر النبي صلى الله عليه وسلم أخذ كرائم أموال الناس يعد ظلماً ونهى معاذ أخذ هذه الكرائم الذي هو ظلم، ولضمان تحقيق مبادئ العدالة الضريبية رأينا الإسلام يهتم بالجباة والسعاة ويحرص على انتقائهم واختيارهم ممن يتمتعون بالكفاءة والنظافة

¹ مالك بن أنس، الموطأ، كتاب الزكاة، باب الزكاة في العين من الذهب والورق، حديث رقم: 578، 141/2.

² عمر بن عبد العزيز: (61-101هـ) هو عمر بن عبد العزيز بن مروان بن الحكم الخليفة الصالح، خامس الخلفاء الراشدين لعدله وحزمه من كبار التابعين ولي الخلافة بعهد سليمان سنة 99هـ.

³ كرائم الأموال: هي الأموال الطيبة الجيدة، كالإبل والغنم السمينة والثمينة.

⁴ صحيح البخاري، كتاب الزكاة، باب أخذ الصدقة من الأغنياء وترد في الفقراء حيث كانوا، حديث رقم: 1496، 128/2.

والنزاهة، وقد حرص الشارع على وضع قواعد المراقبة الصارمة للعمال والجباة ومحاسبة العمال بعد انتقائهم من خلال الرقابة على أعمالهم، ومن الأدلة على ذلك حديث ابن اللثبية الذي استعمله النبي صلى الله عليه وسلم على الصدقات فجاء إلى النبي صلى الله عليه وسلم فقال: "هذا لكم وهذا أهدي لي فقام النبي صلى الله عليه وسلم على المنبر -قال سفيان أيضا فصعد المنبر- فحمد الله وأثنى عليه ثم قال: «ما بال العامل نبعثه فيأتي فيقول: هذا لك وهذا لي فهلا جلس في بيت أبيه وأمه فينظر أيهدى أم لا؟»¹.

6- عدم سقوط الضريبة بالتقادم:

لم يعتبر الإسلام مضي مدة من الزمن مسوغا لإسقاط الحقوق المالية العامة، فالزكاة مثلا إذا استقرت في ذمة المكلف، فإنها تبقى في ذمته ولا تبرأ ذمته منها إلا إذا أداها كما وجبت عليه واستقرت في ذمته، ويؤيد ذلك ما فعله عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- حيث أنه أخذ من أرباب الأموال زكاة عامين بعد عام الرمادة²، بالإضافة إلى أن الزكاة عبادة والعبادة هي أمر تكليفي لا يسقط بمضي المدة³.

7- عدم سقوط الضريبة بالموت:

نص كثير من الفقهاء على أن الزكاة تعتبر حقا ماليا يجب أدائه من تركة الميت قبل قسمة التركة، هذا الحق لا يسقط بالموت، مستدلين على ذلك بأن الزكاة هي دين لأنها من حقوق الله عز وجل ومن حقوق الفقراء أيضا، فتعامل معاملة الدين في وجوب إخراجها من أصل التركة وهذا الحكم ينسحب على الضرائب العادلة التي اشترط فيها الفقهاء شروط وضوابط معتبرة لشرعيتها، لأنها هي كذلك تعتبر فريضة مالية بمجرد سن ولي الأمر لها⁴.

¹ صحيح البخاري، كتاب الأحكام، باب هدايا العمال، حديث رقم: 7174، 70/9.

² عام الرمادة: هو عام أصيبت فيه الدولة الإسلامية بنقص في الأطعمة والمؤونة، وهو العام الذي علق فيه عمر ابن الخطاب حد السرقة لانتشار المجاعة بين الناس واضطرار بعضهم للسرقة تحت تأثير الجوع الشديد.

³ د. عبد المجيد الصالحين، مرجع سابق، ص 213.

⁴ ابن حزم، المحلى، مرجع سابق، ج 8، ص 391.

ثانيا: الوسائل العلاجية

لم يكتف الإسلام بسن التدابير الوقائية للتهرب من الضريبة والتملص من دفعها سواء كلياً أو جزئياً، بل وضع كذلك بعض التدابير العلاجية التي تعالج مسألة الغش الضريبي، ومن التدابير العلاجية الشرعية التي انتهجها الإسلام لمكافحة الغش الضريبي ما يلي:

1- عدم السماح للمتهرب بقطف ثمار تهربه عبر الامتناع عن دفع الضريبة وإجباره على دفعها بشتى السبل والوسائل التي تحقق ذلك الإجبار كالحبس وأخذها جبراً منه إلى غير ذلك من الوسائل التي تضمن وصول حق الدولة والمجتمع إلى بيت المال من خلال أخذ الأموال المفترضة على أربابها من الأغنياء والمكلفين، ويدل ذلك ما فعله أبو بكر الصديق -رضي الله عنه- عندما حارب مانعي الزكاة وقال قولته المشهورة في وجه عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- في حديث أبو هريرة الذي جاء فيه: "... والله لأقاتلن من فرق بين الصلاة، والزكاة، فإن الزكاة حق المال، والله لو منعوني عقلاً وفي رواية عناقاً¹، كانوا يؤدونه إلى رسول الله صلى الله عليه وسلم لقاتلتهم على منعه...."².

2- فرض الغرامة المالية على المتخلفين أو الممتنعين عم دفع الزكاة، قد يعتمد إلى أخذ جزء من المال بالإضافة إلى الزكاة كغرامة مالية جراء امتناع المكلف من منع الزكاة، وهذا ما يدل عليه قوله صلى الله عليه وسلم: «إني لأخذها وشطر ماله عزمة من عزمات الله لا يحل لآل محمد منها شيء»³، فالحديث دل على أن المتخلف عن دفع الزكاة تؤخذ منه وشطر ماله؛ -أي جزء من ماله- وذلك رعاية للمصلحة العامة، ونظير ما تسبب فيه المتخلف من تأخير حق الفقراء من الوصول إليهم، وما ينطبق على الزكاة ينطبق على كافة الضرائب التي تفرضها الدولة إذا كانت منضبطة بالشروط الشرعية.

3- تفعيل القوانين المشتملة على عقوبات رادعة للغش الضريبي، وذلك بالصرامة في تطبيقها، ولقد سنت العقوبات في حق المتهربين من الزكاة أو الممتنعين عن دفعها، كما دل على ذلك قوله صلى الله

¹ العناق: هي الشاة الصغيرة التي بلغت شهراً أو شهرين من عمرها.

² صحيح مسلم، كتاب الإيمان، باب الأمر بقتال الناس حتى يقولوا لا إله إلا الله محمد رسول الله، حديث رقم: 20، 51/1.

³ الدارمي، سنن الدارمي، كتاب الزكاة، باب ليس في عوامل الإبل صدقة، حديث رقم: 1719، 1043/2، وقال حسين سليم أسد، إسناد جيد.

عليه وسلم: «من أعطاه مؤتجرا بها فله أجرها ومن منعها فإني آخذها وشطر ماله عزمة من عزمات ربنا تبارك وتعالى لا يحل لآل محمد منها شيء»¹

وقد فعل ذلك أبو بكر الصديق حينما حارب مانعي الزكاة وقال: والله لو أنهم منعوني عناقا -وفي رواية عقالا- كانوا يؤدونه لرسول الله صلى الله عليه وسلم لقاتلتهم عليه".
وقد نص ابن حزم على وجوب معاقبة مانع الزكاة وتأديبه حيث قال: "وحكم مانع الزكاة إنما هو أن تؤخذ منه أحب أم كره، فإن مانع دونها فهو محارب، فإن كذب بها فهو مرتد، فإن غيبها ولم يمانع دونها فهو آت منكر، فواجب تأديبه أو ضربه حتى يحضرها أو يموت قتيل الله تعالى، إلى لعنة الله. كما قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: «من رأى منكم منكرا فليغيره بيده إن استطاع»², وهذا منكر، ففرض على من استطاع أن يغيره كما ذكرنا³, والفقهاء وإن نصوا على عقوبات دنيوية بدنية أو مالية فإن هذا هو أقل من العقوبة الأخروية التي تنتظر مانع الزكاة.

4- نصيب الدولة منها، إذ كلما زادت كفاءة وفعالية جهاز الجباية الضريبي زادت الأموال الموصلة لخزانة الدولة.

5- تقديم الحوافز المادية والمعنوية التي تشجع المكلفين على دفع الضرائب للدولة من خلال تقديم خصومات مجزية تجعل المسارعة إلى دفع الضرائب أمرا أكثر جاذبية واحتمالا بالإضافة إلى تقديم الحوافز المعنوية، ويمكن أن يكون ذلك عبر مجموعة من الإجراءات التعزيزية نذكر منها على سبيل المثال توجيه كتب شكر خطية لأصحاب المؤسسات والشركات والمصانع وغيرها للذين يبادرون إلى دفع الضرائب خلال المدة القانونية التي تحددها القوانين والأنظمة الشرعية، ومنح مكافآت لمن يبلغ عن ممول زور في إقراره.⁴

¹ المرجع نفسه.

² صحيح مسلم، كتاب الإيمان، باب بيان كون النهي عن المنكر من الإيمان، وأن الإيمان يزيد وينقص، وأن الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر واجبان، حديث رقم: 49، 69/1.

³ ابن حزم، المحلى، مرجع سابق، ج12، ص290.

⁴ القرضاوي، فقه الزكاة، مرجع سابق، ج2، ص1069.

المطلب الثالث: مدى توافق الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري في دراسة كل منهما لظاهرة الغش الضريبي.

يعتبر هذا المطلب عصارة المباحث السابقة كما يعتبر جوهر هذا المطلب ولّبّه، حيث سنحاول من خلاله تبين أهم أوجه الاتفاق والاختلاف بين الفقه الإسلامي والقوانين الجبائية في تناولها لظاهرة الغش الضريبي.

الفرع الأول: أوجه الاتفاق

من أهم ما اتفق فيه فقهاء الشريعة الإسلامية مع المشرع الجبائي الجزائري ما يلي:

أولاً: من حيث تجريم الظاهرة

اتفق كل من فقهاء الشريعة الإسلامية وكذا المشرع الجبائي الجزائري، على اعتبار ظاهرة الغش الضريبي جريمة خطيرة تهدد اقتصاديات الدول التي تعتمد على الضريبة بشكل أساسي في تمويل خزينتها العمومية، ومن ثم كان لزاماً على كل منهما أن يمنعا هذا الفعل وأن يتخذا إجراءات حاسمة للوقاية منه ومكافحته وتسليط العقاب على مرتكبه، وهذا ما جسده فقهاء الشريعة الإسلامية في منع التهرب والغش الضريبيين من خلال تحريمهم له وإلحاق حكم التهرب من الضريبي بالتهرب من دفع الزكاة على اعتبار أن كل منهما واجب على المكلف به، فالأولى مصدرها الكتاب والسنة، أما الثانية فمصدرها الحاكم (بشروطه الشرعية) والذي يعتبر حكمه على الرعية منوط بالمصلحة وهو أيضاً من تجب على المؤمنين طاعته، وإذا تتبعنا أقوال المانعين للتهرب من الضريبة نجد أنهم اعتبروا أن للزكاة من هم بحاجة إليها من الفقراء والمساكين ولا يجوز حرمانهم منها وكذلك الضريبة إذا كانت عادلة فهي حق للأمة وللمجتمع بأكمله فلا يصح التهرب منها، ونفس الحكم تبناه المشرع الجبائي الجزائري حيث اعتبر الغش الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون وجسد ذلك في المواد المجرمة لهذا الفعل في القوانين الجبائية وكذا قانون العقوبات في المواد المحال إليها.

ثانيا: من حيث تقرير العقوبة

لم يكتف فقهاء الشريعة الإسلامية وكذا القانون الجبائي الجزائري بتجريم الغش الضريبي بأنواعه، وإنما سلطا على مرتكبيها عقوبات ردعية مقابل فعله هذا، حيث نلاحظ أن كل من الفقه الإسلامي والقانون الجبائي قررا للجاني عقوبات متعددة منها: المادية المتمثلة في الغرامات المالية وذلك مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم في عقوبة المنتهرب من الزكاة «إني لآخذها وشطر ماله»¹؛ أي يأخذ الزكاة ومعها مبلغ من المال كعقوبة، وكذا عدم السماح للمتهرب بقطف ثمار تهربه عبر امتناعه عن دفع الضريبة وجبره على دفعها بشتى السبل والوسائل التي تحقق ذلك الإجبار كأخذها جبرا منه مثلا، ومن أمثلة ذلك ما فعله أبو بكر الصديق عندما حارب مانعي الزكاة حيث قال: "والله لا أقاتلن من فرق بين الصلاة والزكاة والله لو منعوني عقالا وفي رواية -عناقا- كانوا يؤدونه إلى رسول الله صلى الله عليه وسلم لقاتلتهم عليه"²، وهو نفس الأمر الذي تبناه المشرع الجبائي الجزائري حيث نص على العديد من الوسائل والأساليب الردعية لمنع المكلف من التملص الضريبي خاصة ما نص عليه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 192 و193 وذلك بأن حجم الضريبة يتزايد من 10 بالمئة إلى 100 بالمئة على حسب نوع المخالفة، ومنعه من مزاوله نشاطه وذلك بغلق المؤسسات أو المحلات مؤقتا ومصادرة الأشياء موضوع الغش، ومنها الجسدية المتمثلة في الحبس، وتجدر الإشارة هنا أن للحاكم العادل في الفقه الإسلامي الحق في تعزير من يراه مخالفا للأحكام السائرة في المجتمع أو ألحق ضررا بالدولة الإسلامية.

ثالثا: من حيث الوقاية من الغش الضريبي

من خلال ما درسناه في هذا المطلب نجد أن كل من الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري متفقان على أن العقوبات الردعية ليست كافية وحدها للقضاء على هذه الظاهرة وإنما لابد من الوقاية منها، وإن اختلف الفقه عن القانون في الوسائل الوقاية فقد اتفقا في المبدأ وهو أن الوقاية أيسر وأهم من العقاب، حيث تختصر علينا الكثير من الجهود وتمنع الكثير من محاولات التهرب

¹ الدارمي، سنن الدارمي، كتاب الزكاة، باب ليس في عوامل الإبل صدقة، حديث رقم: 1719، 1043/2، وقال حسين سليم أسد، إسناد جيد.

² صحيح مسلم، كتاب الإيمان، باب الأمر بقتال الناس حتى يقولوا لا إله إلا الله محمد رسول الله، حديث رقم: 20، 51/1.

الضريبي ومثال ذلك الأسلوب الذي اتبعه الخلفاء الراشدون وهو حجز الضريبة من المنبع وذلك بتحصيل الأموال التي وجبت على المكلفين كالأعطيات أو الرواتب؛ وهو ما يقابلها اليوم ما يسمى باقتطاع الضريبة من أجور الموظفين قبل وصول الأجر إليهم، ومثاله ما روي عن أبي بكر الصديق أنه كان إذا أعطى الناس أعطياتهم (رواتبهم) يسأل الرجل هل عندك من مال وجبت عليك فيه الزكاة؟ فإن قال: "نعم" أخذ من عطائه زكاة ذلك المال، وإن قال: "لا" سلم إليه عطائه ولم يأخذ منه شيئا.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

من خلال دراستنا لهذا الموضوع نجد العديد من الاختلافات الجوهرية بين الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري والمتمثلة أساسا في الضريبة في حد ذاتها وشرطها، وكذا بعض الاختلافات في الأساليب الوقائية والعلاجية لهذه الظاهرة، وهذا ما سنتناوله في هذا الفرع:

أولا: من حيث أسس فرض الضريبة وجبها

من أهم الاختلافات والتي نعتبرها مهمة وجوهرية في هذا المطلب؛ هي الشروط والأسس التي تقوم عليها الضريبة في كل من الفقه الإسلامي والقانون الجبائي أو الوضعي عموما، حيث وضعت الشريعة الإسلامية العديد من الشروط زيادة على مبادئ آدم سميث التي اعتمدها القانون الجبائي؛ إذ اشترط المجيزون للضريبة أن تكون هذه الأخيرة مؤقتة وليست دائمة ولا تفرض إلا عند الضرورة أو حاجة بيت المال لها إذا لم يكن للدولة بديل آخر (كعائدات البترول مثلا) وكذلك شرط إنفاق مداخيل هذه الضريبة في الأوجه المشروعة في الإسلام...، وهذا طبعا ما يختلف عن القوانين الجبائية الوضعية، حيث تتميز هذه الأخيرة بالثبات؛ أي أن الضريبة لا تفرض لوضع استثنائي وإنما تعتبر مصدرا دائما من مصادر تمويل الخزينة العامة، كما لا تشترط أن تصرف هذه المداخيل في مجال معين وإنما ستنفقها الدولة عبر مختلف الميزانيات في مختلف المجالات مع سائر العائدات الأخرى.

ومن الاختلافات الأساسية أيضا: أن فقهاء الشريعة الإسلامية اشترطوا شروطا مهمة في جباة الضرائب تفتقر إليها القوانين الجبائية الوضعية خاصة في زمن فساد الذمم والفساد الإداري المتفشي في أروقة الإدارات العمومية المختلفة؛ حيث اشترط الفقهاء أن يتميز جباة الضرائب بالعدالة والأمانة

وحسن الخلق والتقوى زيادة على الكفاءة التي تمكنهم من تولي هذه المسؤولية...، وهذه الضوابط لا توجد في القوانين الوضعية؛ إذ المعايير أو الشروط الوحيدة للتوظيف في الإدارة الجبائية هو الكفاءة العلمية المتمثلة في الشهادة المؤهلة لذلك دون الالتفات إلى أي شرط يتعلق بالتقوى أو الأمانة مثلاً، إلا فيما يتعلق بشهادة السوابق العدلية وهي غير كافية لمعرفة المستوى الأخلاقي للمتقدم على هذه الوظيفة.

ثانياً: من حيث الوسائل الوقائية و الأساليب العلاجية

تتمايز وتختلف أيضاً بعض الأساليب والوسائل التي يعتمدها كل من فقهاء الشريعة والمشرع الجبائي في التصدي لظاهرة الغش الجبائي؛ حيث ركّز القانون على نوع من أنواع الوقاية المتمثل في سلطة الرقابة والتحقيق التي منحها للإدارة الجبائية وهي السلطة التي تمكنها من التأكد من مدى مطابقة تصريحات المكلفين للواقع تجنباً لأي محاولة للتهرب من دفع الضريبة وذلك عن طريق إطلاع أعوان الإدارة الجبائية على الوثائق لحصر وعاء الضريبة بالإضافة إلى مختلف إجراءات التحقيق المحاسبي والمعمق المتمثلة في التحريات التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية وكذا إجراء المعاينة الذي يعتبر من أهم الوسائل التي تمتلكها الإدارة للكشف المبكر على جريمة الغش الضريبي، أما فقهاء الشريعة الإسلامية فقد اعتمدوا أساساً للوقاية من هذه الجريمة على الجانب الروحي والوجداني للمكلف في حد ذاته؛ حيث ركز الفقهاء على عامل الخشية من الله واستشعار مراقبته وهو ما غفل عنه فقهاء القانون، بالإضافة إلى بعض الوسائل الأخرى نذكر أبرزها:

1- تحريم إخفاء الأموال تهرباً من الصدقة وهو نفس الأمر بالنسبة للضريبة، ودل على ذلك قوله صلى الله عليه وسلم: «إذا أتاكم المصدق فلا يفارقنكم إلا عن رضى»¹.

2- حصر أموال الممولين والمكلفين بالضريبة وتحديدتها من أجل معرفة تلك الأموال والمقدار الواجب إخراجها منها، ومن الآثار الدالة على ذلك ما روي عن عثمان بن عفان رضي الله عنه صاح بالناس قائلاً: "يا أيها الناس هذا شهر زكاتكم من كان عليه ديناً فليقضه حتى تحصل أموالكم فتؤدون منه

¹ مسند الشافعي، كتاب الزكاة، باب رضى المصدق، حديث رقم: 689، 139/2.

الزكاة"¹؛ أي أن يقضي المدينون ديونهم إلى دائنيهم حتى تعرف أموال الدائنين فيؤدون زكاتها بالمقدار الذي وجب عليهم.

3- عدم سقوط الضريبة بالتقادم قياساً على الزكاة، فلم يعتبر الإسلام مضي مدة من الزمن مسوغاً لإسقاط الحقوق المالية العامة، فالزكاة مثلاً إذا استقرت في ذمة المكلف فإنها لا تبرأ ذمته منها إلا إذا أدها كما وجبت عليه، على خلاف القوانين الوضعية التي تعتبر التقادم سبباً من أسباب انقضاء الدعوى العمومية حسب ما نصت عليه المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.

¹ الالباني، إرواء الغليل، ط2، المكتب الإسلامي، بيروت، 1405هـ-1985م، ج3، ص260.

الخاتمة

وبعد دراستنا لموقف الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري في مكافحة جريمة الغش الضريبي لاحظنا أن الفقه الإسلامي قد اتخذ حلولاً ذاتية أكثر منها إدارية لعلاج هذه الظاهرة والمتمثلة في الرقابة الإلهية التي أساسها الدين والخوف من الله سبحانه وتعالى ومظهرها الإيمان والتقوى والصالح وهذا بخلاف التشريع الجبائي الجزائري الذي اعتمد على الرقابة الإدارية التي يشوبها الخطأ والنسيان وسوء استعمال السلطة، والتي أساسها الخوف من المدير أو صاحب العمل، وشتان بين رقابة الخالق والمخلوق، فلا شك أن القوانين البشرية والأنظمة والرقابة على أعمال الإنسان تعجز مهما كانت دقتها، فالكثير من الناس يستطيعون في الكثير من الأحيان الإفلات من الرقابة، كما يستطيعون إخفاء الكثير من أفعالهم، لكن الرقابة الإلهية هي الرقابة الوحيدة التي لا يستطيع الإنسان الإفلات منها، فالإنسان عندما يحس برقابة الله الذي لا تخفى عليه خافية، فإنه يرتدع ويزدجر، ولا سيما المؤمن الذي يؤمن بالبعث والحساب والجزاء، وأن المرء محاسب على كل صغيرة وكبيرة اكتسبها، وذلك مصداقاً لقوله تعالى: ﴿فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ (7) وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ﴾ [الزلزلة: 7-8]. وعلى اثر كل هذا توصلنا لعدة نتائج نذكر أبرزها:

1- إن الغش الضريبي يعود إلى أسباب عديدة من أهمها العوامل المرتبطة بالتشريع الضريبي كتضارب النصوص القانونية بعضها ببعض، ضف إلى ذلك العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية والمتمثلة في الفساد الإداري.

2- والملاحظ على القانون المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، هو أنه لم يكيف أيًا من الأفعال الخاصة بالتهرب الضريبي والغش الضريبي بأنها جنائية حتى وأن مدة الحبس تجاوزت خمسة سنوات إلا أنها اعتبرها حبساً وليس سجناً و بحسب المادة السادسة من قانون العقوبات التي تستثني الحدود الأخرى التي ينص عليها القانون بنصوص خاصة.

3- إن القانون الجبائي الجزائري لم يحقق نجاحاً في القضاء على ظاهرة الغش الضريبي ويستدل على ذلك بتزايد حجم التهرب من سنة إلى أخرى.

4- أن القوانين الجبائية عادة ما تلجأ إلى فرض الضرائب الجزافية والتي تعتبر ضرائب غير عادلة مما يجعلها سبباً منطقياً في نظر المكلف للتهرب منها.

5- أن الفقه الإسلامي بمنهجه المتميز كان هو السباق في محاربة هذه الظاهرة والتصدي لها، وذلك عبر منظومة متكاملة من التشريعات من خلال بيان حجم خطورتها، وإيجاد الوعي بالمسؤولية الجماعية للفرد، ومن خلال سد الذرائع التي تفضي إلى منع المتهرب من قطف ثمار تهربه من خلال العقوبة الرادعة على المستويين الدنيوي والآخروي، بالإضافة إلى كفاءة وفاعلية النظام الضريبي في الإسلام لاعتماده على جوانب مختلفة لتطويق هذه الظاهرة والحد منها.

6- جواز قيام ولي الأمر بفرض ضرائب بشروط وضوابط شرعية حددها فقهاء الشريعة الإسلامية.

7- إن حق ولي الأمر بفرض ضرائب لا يتعارض والنصوص العامة في عدم جواز أكل أموال الناس بالباطل، لأن هذه الضرائب بسن ولي الأمر لها تصبح فريضة مالية وذلك طبقاً للقاعدة الفقهية الشهيرة التي تقول بأن "تصرف الراعي على الرعية منوط بالمصلحة".

8- إن الآثار المترتبة على الغش الضريبي هي آثار غير محمودة على كافة الأصعدة الاقتصادية منها والاجتماعية، لما تؤدي إليه من عجز في ميزانية الدولة الناتج عن نقص التمويل والافتقار إلى السيولة النقدية.

9- إن الفقه الإسلامي قد تفوق بمنظومته التشريعية على كل قوانين الرقابة المالية والإدارية في مكافحة الغش الضريبي، فقد ركز على الوسائل الوقائية المتمثلة في الرقابة الإلهية وهو ما غفلت عنه هذه القوانين، بالإضافة إلى أنه وازن في فرضه للضرائب بين المصلحة الفردية والمصلحة الجماعية فلم يرهق الأفراد بالضرائب وهو عكس ما قامت به القوانين الوضعية.

اهم التوصيات:

1- ان المتابع للنصوص القانونية التي تجرم وتعاقب الغش الضريبي يجد العديد من الملاحظات الجديدة بالمراجعة من طرف المشرع الجزائري: الإحالة إلى قوانين ملغاة كما هو الحال بالنسبة للمادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تحيل إلى المادة 418 من قانون العقوبات الملغاة بموجب القانون 01-09 المؤرخ في 26 يونيو 2001، والاحالة في المادة 303 إلى الإكراه البدني الملغى بموجب العهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية التي صادقت عليه الجزائر ويسمو على القوانين.

الإحالات غير الدقيقة، شأن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي أحالت إلى المادة 42 الفقرة الثانية من قانون العقوبات التي لا توجد أصلاً بحيث المادة 42 تحوي على فقرة واحد لا أكثر.

2- الأخذ بعين الاعتبار مبادئ الشريعة الإسلامية في سياسة المال وتطبيق النظام الاقتصادي الإسلامي ما أمكن.

3- ما يفرض على الناس اليوم من ضرائب يحتاج الأمر فيه إلى إعادة نظر وتحري الدقة من حيث الضرائب وتنوعها وضرورة مراعاة أحوال الناس المعيشية ما أمكن، وعدم تكليف الناس فوق طاقتهم.

4- يجب أن تكون هناك نزاهة وشفافية من طرف الدولة في شرحها للنفقات العامة للناس، ليكونوا على وعي بتلك النفقات وما تحتاجه من موارد.

5- تمكين المواطن من حق مطالبة الجهات المعنية بتقديم الإحصاءات والأرقام لمداخيلها من الضرائب ونفقاتها وإمكانية معاقبتها ومطالبتها بالتعويض عن كل تقصير بدر منها.

6- تخصيص كل نوع من الضرائب لتغطية نفقات معينة كالضرائب المتعلقة بالسيارات لصيانة الطرق...، لكي يتمكن المواطن من الوقوف على مدى جدية التصرف بعائدات الضرائب.

7- مكافحة الفساد المالي والإداري، وذلك لسد الذريعة التي يتذرع بها المتهربون، وهي أن أموالهم التي يدفعونها تذهب في غير مصارفها الشرعية ولا تصل إلى مستحقيها.

8- إذا نظرنا إلى واقع الأمة الإسلامية اليوم نجد أنها تعاني في كثير من الدول العربية مما وظف عليها من ضرائب على التجارة المحلية والخدمات الصحية والتعليمية وحتى المرتبات الشهرية لم تسلم، ومع تقديرنا لما يقع على عاتق الدولة الجزائرية من مسؤوليات وحاجات لفرض الضرائب لتغطية النفقات العامة ولهذا فإن الكم الهائل من هذه الضرائب بحاجة إلى إعادة نظر وتمحيص في ضوء واقع الناس وإمكاناتهم، فما كان ضروريا لحاجة الدولة فعلى المكلف أن يلتزم به وما أمكن الاستغناء عنه فعلى الدولة أن تقدر الضرورة بقدرها مراعاة لحال الناس ما أمكن.

الفهارس

فهرس الآيات

الصفحة	رقم الآية	اسم السورة	الآية
48	177	البقرة	وَآتَى الْمَالَ عَلَى حُبِّهِ
49	215		يَسْأَلُونَكَ مَاذَا يُنْفِقُونَ ۗ قُلْ مَا أَنْفَقْتُمْ مِنْ خَيْرٍ
54	188		وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالِكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ وَتُدُلُّوا بِهَا إِلَى الْحُكَّامِ
63	14	آل عمران	رُزِينَ لِلنَّاسِ لِنَاسِ حُبِّ الشَّهَوَاتِ مِنَ النِّسَاءِ وَالْبَنِينَ
67	159		وَشَاوِرْهُمْ فِي الْأَمْرِ ۗ فَإِذَا عَزَمْتَ فَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ
54	29	النساء	يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا لَا تَأْكُلُوا أَمْوَالِكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ
49	2	المائدة	وَتَعَاوَنُوا عَلَى الْبِرِّ وَالتَّقْوَىٰ
62	17	الحشر	كَيْ لَا يَكُونَ دُولَةً بَيْنَ الْأَغْنِيَاءِ مِنْكُمْ ۗ
78	7		مَا أَفَاءَ اللَّهُ عَلَىٰ رَسُولِهِ مِنْ أَهْلِ الْقُرَىٰ فَلِلَّهِ وَلِلرَّسُولِ
70	17	القلم	إِنَّا بَلَوْنَاهُمْ كَمَا بَلَوْنَا أَصْحَابَ الْجَنَّةِ
73	18		وَلَا يَسْتَشْنُونَ
91	8-7	الزلزلة	فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ

فهرس الأحاديث النبوية

الصفحة	طرف الحديث
49	من كان معه فضل ظهر، فليعد به
49	إن في المال لحقا سوى الزكاة
50	لو استقبلت من أمري ما استدبرت لأخذت فضول أموال الأغنياء
55	مهلا يا خالد فو الذي نفسي بيده لقد تابت توبة
56	إن صاحب المكس في النار
56	لا يدخل الجنة صاحب مكس
66	خير الصدقة ما كان عن ظهر غنى وابدأ بما تعول
67	فإن لم تدعوا الثلث فدعوا الربع
71	ولا يجمع بين مفترق، ولا يفرق بين مجتمع خشية الصدقة
75	إنما الأعمال بالنيات وإنما لكل امرئ ما نوى
76	لا ضرر ولا ضرار
83	إنك ستأتي قوما أهل كتاب فإذا جئتهم فادعهم
83	ما بال العامل نبعثه فيأتي فيقول
85	إني لأخذها وشرط ماله عزمة من عزمات الله لا يحل لآل محمد منها شيء
85	من أعطاها مؤتجرا بها فله أجرها ومن منعها فيني أخذها وشرط ماله
86	من رأى منكم منكرا فليغيره بيده إن استطاع
90	إذا أتاكم المصدق فلا يفارقنكم إلا عن رضى

فهرس آثار الصحابة رضوان الله عليهم

الصفحة	صاحبه	الأثر
85	أبو بكر الصديق	والله لو أنهم منعوني عناقا كانوا يؤدونه لرسول الله صلى الله
66	عمر بن الخطاب	إنه سألني من مال الله
82	عثمان بن عفان	يأيها الناس هذا شهر زكاتكم، فمن كان عليه دين فليقضه
50	علي بن ابي طالب	إن الله فرض على أغنياء المسلمين في أموالهم
60	أبو هريرة	إذا أديت زكاة مالك فقد قضيت ما عليك

فهرس الاعلام المترجم لهم

موضع الترجمة	العلم
46	القرطبي
46	الرملي
46	العز بن عبد السلام
47	ابن حزم الظاهري
48	فخر الدين الرازي
52	محمود شلتوت
53	أبو زهرة
70	الأوزاعي
70	ابو عبيد القاسم بن سلام
72	الخرقي
83	عمر بن عبد العزيز

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم برواية حفص

كتب التفسير وعلوم القرآن

- ابن العربي المالكي, أحكام القرآن، ط3، دار الكتب العلمية، بيروت، 1424هـ-2003م.

- فخر الدين الرازي, التفسير الكبير، ط3، دار إحياء التراث العربي، بيروت، 1420هـ-1999م.

- القرطبي, الجامع لأحكام القرآن، تحقيق: أحمد البردوني، ط2، دار الكتب المصرية، القاهرة، 1384هـ-1964م.

- ابن حجر, فتح الباري، د.ط، دار المعرفة، بيروت، 1379هـ، ج12، ص331.

كتب الحديث وشروحه وعلومه

-الإمام مالك, موطأ الإمام مالك، ط1، دار القلم، دمشق، 1413هـ-1991م.

-البخاري, صحيح البخاري, تحقيق مصطفى ديب البغا، ط3، دار بن كثير، اليمامة، بيروت، 1407هـ-1987م.

- البيهقي, سنن البيهقي الكبرى، تحقيق محمد عبد القادر عطا، د.ط، مكتبة دار الباز، مكة المكرمة، 1414هـ-1994م.

-الترمذي, سنن الترمذي، تحقيق أحمد محمد شاكر وآخرون، د.ط، دار إحياء التراث العربي، بيروت، د.ت.

- الدارمي, سنن الدارمي، ط1، دار الكتاب العربي، بيروت، 1407هـ-1987م.

- ابن ماجة, سنن ابن ماجة، تحقيق محمد فؤاد عبد الباقي، د.ط، دار الفكر، بيروت، د.ت.

- المباركفوري, تحفة الأحوذى بشرح جامع الترمذى, تحقيق عبد الوهاب بن عبد الطيف, ط2, المكتبة السلفية, المدينة المنورة, 1383هـ-1963م.

- مسلم, صحيح مسلم, تحقيق محمد فؤاد عبد الباقي, د.ط, دار إحياء التراث العربى, بيروت, د.ت.

كتب الفقه الحنفى

- ابن عابدين, رد المختار على الدر المختار, ط2, دار الفكر, بيروت, 1412هـ-1992م.

- ابن نجيم الحنفى, البحر الرائق, تحقيق أحمد عزو عناية الدمشقى, ط.1, دار إحياء التراث العربى, القاهرة, 1422هـ-2002م.

كتب الفقه المالكى

- الدسوقى, حاشية الدسوقى على الشرح الكبير, د.ط, دار الفكر, بيروت, د.ت.

كتب الفقه الشافعى

- الرملى, نهاية المحتاج إلى شرح المنهاج, ط3, دار الكتب العلمية, بيروت, 1424هـ-2003م.

- الماوردى, الأحكام السلطانية, د.ط, دار الحديث, القاهرة, د.ت, ج.1.

- المودودى, الحرية الاقتصادية فى الإسلام, ط1, دار الوفاء, القاهرة, 1408هـ-1988م.

كتب الفقه الحنبلى

- الزركشى, شرح الزركشى على متن الخرقى, تحقيق عبد الملك بن عبد الله, د.ط, مكتبة الأسدى, مكة المكرمة, 1403هـ-1993م.

- ابن قدامه, المغنى, تحقيق: عبد الله بن عبد المحسن التركى, ط3, دار عالم الكتب, الرياض, 1417هـ-1996م.

- السيوطى, الأشباه والنظائر, ط1, دار الكتب العلمية, بيروت, 1410هـ-1990م, ج.1.

- ابن تيمية, المظالم المشتركة، ط2، دار الكتب العلمية، بيروت، 1393هـ-1973م.

كتب الفقه الظاهري

- ابن حزم الظاهري, المحلى بالآثار، تحقيق: عبد الغفار سليمان البنداري، د.ط، دار الكتب العلمية، بيروت، د.ت.

كتب الفقه المقارن

- الزحيلي, الفقه الإسلامي وأدلته، ط2، دار الفكر دمشق، 1405هـ-1985م.

كتب أصول الفقه ومقاصد الشريعة

- أحمد الزرقاء, شرح القواعد الفقهية، تحقيق: عبد الستار أبو غدة، ط2، دار القلم، دمشق، 1409هـ-1989م.

- البركتي, قواعد الفقه، ط1، الصدف بيلشرز، كراتشي، 1407هـ-1986م.

- أبو حامد الغزالي, المستصفى من علم الأصول، تحقيق: محمد عبد السلام عبد الشافي، ط1، دار الكتب العلمية، بيروت، 1413هـ-1993م، ج1.

- الشاطبي, الاعتصام، تحقيق: سليم بن عيد الهلالي، ط2، دار ابن عفان، السعودية، 1412هـ-1992م.

- ابن قيم الجوزية, أعلام الموقعين من رب العالمين، تحقيق: طه عبد الرؤوف سعد، ط1، مكتبة دار الجبل، بيروت، 1403هـ-1983م.

- وهبة الزحيلي, القواعد الفقهية وتطبيقاتها في المذاهب الأربعة، ط1، دار الفكر، دمشق، 1427هـ-2006م.

كتب الدراسات الإسلامية العامة

- أحمد الحصري, السياسة الاقتصادية والنظم المالية في الفقه الإسلامي، ط1، دار الكتاب العربي، بيروت، 1407هـ-1987م.

- إبراهيم محمد خريس, الضرائب في النظام المالي الإسلامي-دراسة مقارنة-، د.ط، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمّان، 2013م.

- الذهبي, الكبائر، د.ط، دار الندوة الجديدة، بيروت، د.ت.ج.1.

- أبو عبيد، الأموال، تحقيق: محمد خليل هراس، د.ط، دار الكتب العلمية، بيروت، 1406هـ-1986م.

- محمد رواس قلعزجي, موسوعة فقه عمر بن الخطاب، ط1، دار النفائس، بيروت، 1401هـ-1981م.

- يوسف القرضاوي, فقه الزكاة، ط1، مكتبة وهبة، القاهرة، 1428هـ-2006م.

كتب علم المالية العامة والضرائب

- عواضة حسن, المالية العامة، د ط، دار النهضة العربية، بيروت، سنة 1973.

- فوزي عبد المنعم, المالية العامة والسياسات المالية، ط1، دار نشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، د.ت،

- محمد الصغير بعلي, يسري أبو العلاء, المالية العامة، د.ط، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003م.

- محمد دويدار, دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، د.ط، دار المعرفة الجامعية، القاهرة، 1996م .

- محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الوهاب, الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية، د.ط، القاهرة، 1999.

- باهر محمد عتلم, المالية العامة، د.ط، مكتبة الآداب، القاهرة، مصر، 1998،

كتب السيرة والتاريخ

- ابن تغري بردي, النجوم الزهراء في ملوك مصر والقاهرة، د.ط، دار الكتب، القاهرة، د.ت، ج7،
- ابن خلكان, وفيات الأعيان وأنباء أبناء الزمان، د.ط، دار صادر، بيروت، د.ت، ج7،

كتب اللغة والمعاجم

- ابن منظور, لسان العرب، ط3، دار صادر، بيروت، 1414هـ-1993م.

القوانين والمراسيم والأوامر والقرارات

- الأمر رقم: 101/76 المؤرخ في 18 ذي الحجة 1396هـ-الموافق ل 9 ديسمبر 1976م المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الأمر رقم: 104/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ- الموافق ل 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.
- الأمر رقم: 103/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ-الموافق ل 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع.
- الأمر رقم: 105/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ- الموافق ل 9 ديسمبر 1976م المتضمن قانون التسجيل.
- الأمر رقم: 156/66 المؤرخ في 18 صفر 1386هـ-الموافق ل 08 جويلية 1966م المتضمن قانون العقوبات الجزائري المعدل والمتمم بقانون رقم 01/14 المؤرخ في 04 ربيع الثاني 1435هـ الموافق ل 04 فيفري 2014م.
- الأمر رقم: 66-155 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائئية المعدل و المتمم إلى غاية القانون رقم 06-22 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006م.
- الأمر رقم: 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396هـ الموافق ل 09 1976م المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، جريدة الرسمية عدد 103 لسنة 1976.

كتب المصادر والمراجع القانونية

- أحسن بوسقيعة, الوجيز في القانون الجزائري الخاص، د.ط، دار هومة، 2009م.
- البشري الشوريجي, جرائم الضرائب والرسوم، ط1، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، 1972م.
- سهام كردودي, الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، د.ط، دار المفيد، الجزائر، 2011.
- صمود سليم, المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي - دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والفرنسي - ، د.ط، دار الهدى، د.ت.
- طالب نور الشرع, الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1429هـ-2008م.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، د.ط، دار الهدى، د.ت.
- عبد الفتاح مراد, موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب والازدواج الضريبي، د.ط، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، القاهرة، د.ت.
- عوادى مصطفى ورحال نصر, الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، 2007م .
- فارس السبتي, المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط2، دار هومة، الجزائر، 2011م .
- قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة أولى ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2015/2014.
- محمد خالد المهاني, التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، د. ط، القاهرة، 2010م.
- منصور رحمانى, القانون الجبائي للمال والأعمال، دار العلوم، عنابة، 2012م.
- نبيل صقر وأحمد لعور, قانون العقوبات نصا وتطبيقا، د.ط، دار الهدى، عين مليلة، 1425هـ-2005م.

- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1990.

الرسائل الجامعية

- عبد المجيد قدي، فعالية التمويل الضريبي في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة ما بين 1988-1995، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص250.

- أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ،جامعة مولود معمري ، تزي وزو ، الجزائر ، 2013.

- أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية ، كلية الحقوق و العلوم الإدارية ، جامعة الجزائر ، السنة الجامعية 2002-2003 .

- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص القانون العام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015م.

مقالات

- سعيد صفاء محمد سرور، دراسة مقارنة عن التهرب من الضرائب والزكاة، المجلة العلمية بكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد التاسع، 1992م.

- عبد المجيد محمود الصلاحيين، التهرب الضريبي وأحكامه الفقهية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والقانونية، العدد التاسع، 1433هـ-2012م،

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
أ - ز	مقدمة
الفصل الأول: أحكام جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري	
المبحث الأول: ماهية جريمة الغش الضريبي	
13	المطلب الأول: مفهوم جريمة الغش الضريبي
13	الفرع الأول: تعريف الضريبة
14	الفرع الثاني: تعريف جريمة الغش الضريبي
16	المطلب الثاني: صور الغش الضريبي
16	الفرع الأول: المحاولة
17	الفرع الثاني: الاشتراك
18	الفرع الثالث: العود
19	المطلب الثالث: أنواع الغش الضريبي
19	الفرع الأول: من حيث طبيعته
20	الفرع الثاني: من حيث الحيز الجغرافي
21	الفرع الثالث: من حيث الأساليب المعتمدة في الغش
المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي	
21	المطلب الأول: الركن الشرعي
22	المطلب الثاني: الركن المادي
22	الفرع الأول: استعمال الطرق الاحتيالية
24	الفرع الثاني: التملص من الضريبة
24	الفرع الثالث: العلاقة السببية
24	المطلب الثالث: الركن المعنوي

25	الفرع الأول: القصد الجنائي العام
25	الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص
المبحث الثالث: أسباب الغش الضريبي ووسائله وآثاره	
26	المطلب الأول: أسباب الغش الضريبي
26	الفرع الأول: الأسباب التشريعية
27	الفرع الثاني: الأسباب الإدارية
28	الفرع الثالث: أسباب متعلقة بالمكلف
29	المطلب الثاني: وسائل الغش الضريبي
29	الفرع الأول: التحايل المحاسبي
32	الفرع الثاني: التحايل المادي
33	الفرع الثالث: التحايل القانوني
34	المطلب الثالث: آثار جريمة الغش الضريبي
34	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية
35	الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية
المبحث الرابع: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي	
36	المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء
36	الفرع الأول: الفاعل الأصلي
38	المطلب الثاني: العقوبات
38	الفرع الأول: العقوبات الجبائية
40	المطلب الثالث: العقوبات الجزائية
40	الفرع الأول: العقوبات الأصلية
41	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية
الفصل الثاني: أحكام جريمة الغش الضريبي في الفقه الإسلامي	
44	المبحث الأول: موقف الفقه الإسلامي من فرض الضرائب وشرط ذلك

45	المطلب الأول: المجيزون لفرض الضريبة وحثهم في ذلك
45	الفرع الأول: رأي أصحاب المذاهب الفقهية
48	الفرع الثاني: المستند الشرعي لهذا الفريق
52	الفرع الثالث: آراء الفقهاء المعاصرين في جواز فرض الضريبة
53	المطلب الثاني: المانعون لفرض الضريبة وحثهم في المنع
53	الفرع الأول: رأي بعض فقهاء الشافعية
54	الفرع الثاني: المستند الشرعي لهذا الفريق
56	المطلب الثالث: مناقشة أدلة الفريقين والترجيح
56	الفرع الأول: مناقشة أدلة المجيزين
59	الفرع الثاني: مناقشة أدلة المانعين
61	الفرع الثالث: الترجيح
63	المطلب الرابع: الشروط المعتبرة لشرعية الضريبة
63	الفرع الأول: شروط جباة الضرائب
64	الفرع الثاني: شروط شرعية الضريبة
المبحث الثاني: موقف الفقه الإسلامي من جريمة الغش الضريبي والآثار المترتبة عن ذلك	
69	المطلب الأول: حكم التحايل والتملص من دفع الضرائب في الفقه الإسلامي
69	الفرع الأول: تحرير محل النزاع
70	الفرع الثاني: آراء الفقهاء القائلين بجريمة التحايل لإسقاط الزكاة والتهرب من دفعها
73	الفرع الثالث: مناقشة الأدلة
75	الفرع الرابع: الترجيح
77	المطلب الثاني: الأسباب والآثار المترتبة عن الغش الضريبي في الفقه الإسلامي
77	الفرع الأول: الأسباب
78	الفرع الثاني: الآثار
المبحث الثالث: الوسائل الوقائية والعلاجية لمكافحة الغش الضريبي في الفقه الإسلامي	

80	المطلب الأول: الوسائل الوقائية والعلاجية
80	الفرع الأول: الوسائل الوقائية
84	الفرع الثاني: الوسائل العلاجية
المبحث الرابع: مدى توافق الفقه الإسلامي والقانون الجبائي الجزائري في دراسة كل منهما لظاهرة الغش الضريبي	
87	المطلب الأول: أوجه الاتفاق
87	الفرع الأول: من حيث تجريم الظاهرة
88	الفرع الثاني: من حيث تقرير العقوبة
88	الفرع الثالث: من حيث الوقاية من الغش الضريبي
89	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف
89	الفرع الأول: من حيث أسس فرض الضريبة وجبئها
90	الفرع الثاني: من حيث الوسائل الوقائية و الأساليب العلاجية
91	الخاتمة
الفهارس	
97	فهرس الآيات
98	فهرس الأحاديث النبوية
99	فهرس آثار الصحابة رضوان الله عليهم
99	فهرس الاعلام المترجم لهم
100	قائمة المصادر والمراجع
107	فهرس المحتويات