

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



# جريمة القتل الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون جنائي

إشراف الدكتور:

قروف موسى

إعداد الطالبة:

عبد الرحيم مزهودي

السنة الجامعية: 1434 / 1435 هـ

## ملخص عام

تعد الضريبة أحد أهم وسائل الدولة لتحصيل موارد مالية تقابل بها مصاريفها العمومية المتعددة ، لكن هناك العديد من المكلفين يدفعها وهم في تزايد مستمر يرون فيها أنها أعباء تثقل كاهلهم وتنقص من صافي إرباحهم ، فيسعون إلى التهرب من دفعها كليا أو الإنقاص من وعائها المفروض، وفي سبيل ذلك قد يستعملون وسائل تدليسية فيقعون فيما يعرف بالغش الضريبي، وللحد من هذه الظاهرة تسعى الدولة من خلال الإدارات الضريبية وكذا التشريع الجبائي إلى ردع كل من يحاول التهرب من دفع الضرائب باستعمال وسائل تدليسية ، وكذا معاقبة كل مرتكب له .

ولتحليل الجريمة لابد من التطرق لأركانها ،(الركن الشرعي- الركن المادي- الركن المعنوي).

تتفق جل النصوص الجبائية على اعتبار جريمة الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث العقوبة إلى عقوبة جزائية أو جبائية ، كما تقرر النصوص جميعا بمسؤولية الشخص المعنوي.

تضمن قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002 العديد من طرق البحث عن الغش الضريبي : عن طريق الرقابة الجبائية، عن طريق إجراء التحقيق المحاسبي، عن طريق التحقيق المعمق، عن طريق ترخيص من رئيس المحكمة أو البحث وفقا لإجراءات أخرى.

لكن بالرغم من هذه القوانين وهذه الإجراءات نلمس أن الإدارة الضريبية والقوانين الجبائية في التشريع الجزائري، لم تكثف المساعي للحد من ظاهرة الغش الضريبي وتبقى الجهود التي تبذلها جد محدودة ، وبحاجة إلى تفعيل أكثر لآليات تقدير وقياس الجريمة للإحاطة بها ، وتأهيل الموارد البشرية المتخصصة، واستعمال أحدث التقنيات لتسهيل عمليات المراقبة على أمل للحد أو التقليل من هذا النزيف المالي لهذا المورد المالي المهم للخرينة العمومية.

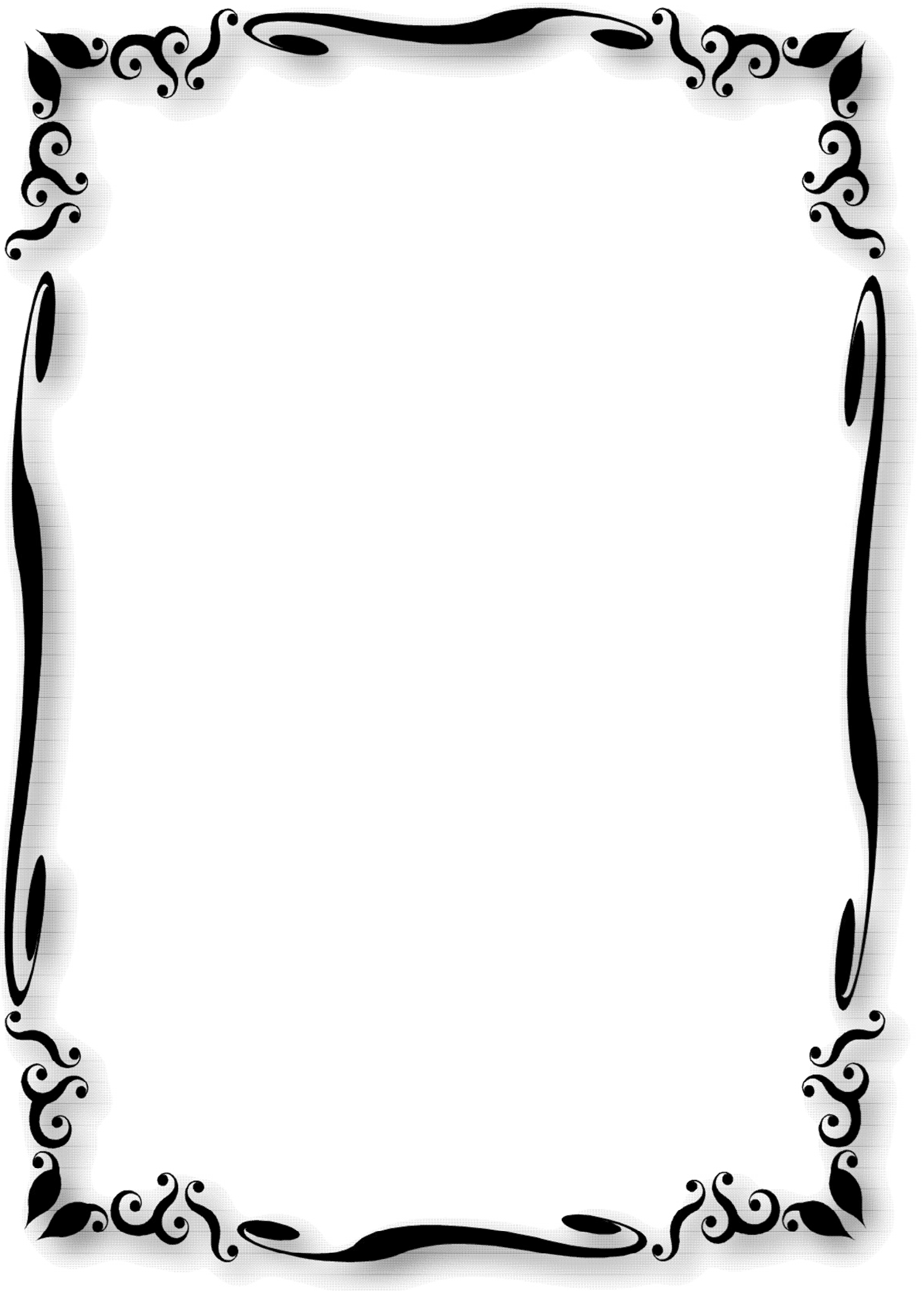
## شكر وتقدير

نستهل كلمتنا هذه بالحمد والشكر لله تبارك وتعالى على توفيقه لنا في انجاز هذا العمل، راجين من المولى عز وجل أن يجد القبول و النجاح .

الآن لا بد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفه نعود إلى أعوام قضيناها في رحابها مع أساتذتنا الكرام ، الذين قدموا لنا الكثير ، باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد ، وبناء صرح قوي لهذا الوطن.

وقبل أن نمضي بتقديم أسمى آيات الشكر والإمتنان والتقدير إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة ... إلى الشموع التي تحترق لتضيء للآخرين ... إلى كل من علمنا حرفا...

كذلك نشكر كل من ساعدنا على إتمام هذا البحث ، وقدم لنا العون والتسهيلات وزودنا بالمعلومات اللازمة ، ربما دون أن يشعروا بدورهم ، بذلك فلهم منا كل الشكر.



مقدمة

## مقدمة

بعد دخول الجزائر النظام الاقتصادي الحر، والانفتاح على الأسواق الخارجية، أصبح من الضروري أن يهتم المشرع بالقطاع الاقتصادي لحماية الأموال العامة من العبث أو الضياع، وحماية كذلك المؤسسات والشركات الوطنية الخاصة أو العامة من الإهمال أيا كان، والاتجاه بذلك نحو تشديد العقوبات في الجرائم الاقتصادية وجرائم الأموال العامة.

والتشديد هذا مرده إلى كون الجرائم التقليدية كالسرقة، جرائم فردية لا تتعدى أبعادها مال الفرد، في حين أن جرائم الأموال العامة هي جريمة ضد الجماعة؛ أي الدولة بأكملها.

وعليه فإن مرحلة الدخول إلى نظام السوق والانفتاح الاقتصادي تصبح الدولة فيها في أشد الحاجة إلى حماية الأموال العامة من المنافسة الداخلية والخارجية غير المشروعة، والتي هدفها الكسب السريع والثراء الفاحش على حساب أغلبية أفراد الشعب، لذا برزت ضرورة لتشديد العقوبات لحماية المال العام وردع كل محاولة للحصول على أرباح بصفة غير مشروعة، لأن ذلك يعد نزيفا اقتصاديا ستظهر نتائجه سلبيا على الاقتصاد الوطني لا محالة.

والمال العام كما هو معروف متعدد الموارد منها ما يتم الحصول عليه من التجارة الخارجية من خلال التصدير وتمويل الخزينة العمومية، ومنها ما يتم الحصول عليه من الجباية البترولية والتي تكاد تكون مبالغها ثابتة لاحتكار الدولة التعامل في التصدير البترولي لوحدها. بالإضافة إلى ذلك هناك موارد أخرى تأتي من الجباية الداخلية المفروضة على كافة القطاعات الموجودة في الدولة لاسيما منها المؤسسات والشركات الخاصة كذلك الأفراد الذين يزاولون نشاطات تجارية تدر عليهم أرباحا سنوية، والإيرادات العامة السالفة الذكر للدولة تكون لتغطية نفقاتها بغرض المحافظة على استقرارها السياسي والاجتماعي والاقتصادي، وتحتل الجباية مكانة متميزة من ضمن وسائل تطوير الاقتصاد، فالمشرع وضع قوانين جبائية متعددة للحماية والحفاظ على التمويل الإجباري للخزينة العامة، بوضع نصوص عقابية لردع كل محاولة كان الهدف منها التملص من

## مقدمة

دفع كل الرسوم أو بعض منها على المكلفين بالضريبة، والتي هي مصدر تمويلي هام للخرينة العامة وكذا ميزانيات المجموعات المحلية، الأمر الذي يؤكد أهمية الرقابة على هذا المصدر التمويلي، واعتبار أي تهرب من دفع الضرائب والرسوم مهما قلت قيمتها نزيفا للموارد للموارد المالية للخرينة العامة وثناء أشخاص على حساب آخرين، مما يحتم إيجاد طرق واطر للتصدي ومحاربة هذه الظواهر التي أصبحت جرائم معاقب عليها .

وتعد جرائم الغش الضريبي من ابرز الجرائم في المجال الاقتصادي، وتظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتقادي تحمل العبئ الضريبي وزيادة هامش الربح بانخفاض التكاليف باعتبار الضريبة تكلفة بالنسبة لمتحملها، ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من بسيطة وعادية إلى تلك التي تتسم بالتعقيد.

إن المتتبع للحياة الاقتصادية لأي بلد كان مهما كانت درجة التقدم به إلا ويعاني من ظاهرة الغش الضريبي التي تتسبب في تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة، ونظرا لخطورة الظاهرة التي جرمها القانون كان جديرا أن نتساءل : هل المعايير الموضوعية من قبل الإدارة الجبائية، وكذا القوانين الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري كافية لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي أو على الأقل التخفيف منها؟

للإجابة على هذه الإشكالية تم طرح التساؤلات الفرعية التالية التي يثيرها الموضوع :

- ما مفهوم الغش الضريبي ؟
- ماهي طرق وأساليب الغش الضريبي؟
- ماهي أسباب وآثار الغش الضريبي؟
- كيف يتم البحث عن الغش الضريبي وفقا للقوانين الجبائية الجزائرية؟
- ماهي الجزاءات المترتبة عن جريمة الغش الضريبي وفقا للتشريع الجزائري؟

**فرضيات الدراسة :**

## مقدمة

للإجابة على إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات الفرعية المتعلقة به ارتأينا وضع الفرضيات التالية :

- نقص حملات التوعية بأهمية دفع المستحقات الضريبية ، من الأسباب الهامة لمكافحة الجريمة.
- فرض العدالة الضريبية وتجسيدها في الواقع، معيار لا يمكن إغفاله في مكافحة جريمة الغش الضريبي.
- الجهل بالقوانين الضريبية المعمول بها، وعدم مسايرة تطوراتها السريعة سواء من بعض أعوان المكلفين بتحصيل الضرائب أو المكلفين بدفعها كسبب مهم لتفشي الجريمة، لابد من معيار مناسب من معايير مكافحة إقامة دورات تكوينية في الجباية والمنازعات الضريبية.

### أسباب اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية بالإلمام بموضوع الجباية بشكل عام، وميدان الغش الضريبي بشكل خاص كظاهرة يجرمها القانون لأنها تمس بالمال العام، خاصة وأنا حاصلون على شهادة ليسانس في الإقتصاد تخصص مالية النقود والبنوك، فوجدنا في هذا الموضوع ما يربط بين دراستنا السابقة في الإقتصاد باعتبار الغش الضريبي ظاهرة تمس الإقتصاد الوطني في الجانب المالي منه، ودراستنا الحالية في القانون الجنائي باعتبار الغش الضريبي جريمة في حق المجتمع، تستوجب العقاب كجزاء لمرتكبها، في نصوص وأوامر قانونية واضحة.
- انتشار جريمة الغش الضريبي وتزايدها بشكل يدعو للقلق، على المستوى الوطني بصفة عامة.

وبناء على ما سبق فقد جاءت خطة البحث كآتي :



مقدمة:

الفصل الأول : ماهية الضريبة والغش الضريبي

المبحث الأول : ماهية الضريبة

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية لفرض الضريبة

المطلب الثالث: أهداف الضريبة

المبحث الثاني : الغش الضريبي عناصره وتصنيفاته

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

المطلب الثاني: عناصر الغش الضريبي

المطلب الثالث: تصنيفات الغش الضريبي

المبحث الثالث : أسباب وطرق الغش الضريبي وأثاره

المطلب الأول: أسباب الغش الضريبي

المطلب الثاني: طرق الغش الضريبي

المطلب الثالث: الآثار الناتجة عن الغش الضريبي

الفصل الثاني : الأحكام الموضوعية و الاجرائية لجريمة الغش الضريبي في التشريع

الجبائي الجزائري

## مقدمة

---

المبحث الأول : مضمون التشريع الجبائي الجزائري

المطلب الأول : قانون الضرائب المباشرة والغير مباشرة والرسوم المماثلة

المطلب الثاني : قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون التسجيل والطابع

المبحث الثاني : تجريم الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

المطلب الأول: أركان جريمة الغش الضريبي

المطلب الثاني: صور جريمة الغش الضريبي

المطلب الثالث: الجزاءات المترتبة عن الجريمة

المبحث الثالث : تقدير جريمة الغش الضريبي وطرق البحث عنها وفقا للتشريع

الجزائري

المطلب الأول: قياس وتقدير ظاهرة الغش الضريبي

المطلب الثاني: طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي

المطلب الثالث: متابعة جريمة الغش الضريبي كإحدى الجرائم الضريبية

خاتمة

# الفصل الأول

ماهية الضريبة والغش الضريبي

## المبحث الأول : ماهية الضريبة

تعتبر جريمة الغش الضريبي من جرائم قانون الأعمال وتحديدًا ومعرفة أركانها والعقوبات الواردة عليها يكتسي أهمية بالغة لأنه موضوع يمس وبصفة أساسية ميزانية الدولة، غير أن الولوج في موضوع الغش الضريبي يتطلب منا أولاً تحديد ماهية الضريبة ثم نتطرق إلى الغش الضريبي.

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال والدراسات العلمية الحالية، كما تطور مفهومها تبعاً للتطور المالي وانتقال دور الدولة من وظيفة حارسة إلى المتدخلة ثم المنتجة، ولذلك تعددت النظريات المفسرة للضريبة والأساس القانوني الذي يعطي للدولة حق فرضها .

ولما كانت الضريبة مورد سيادي قد احتلت المراكز الأولى بالنسبة للإيرادات العامة في الدولة، لذلك ينبغي تحديد المقصود منها والمبادئ الأساسية لفرض الضريبة وكذا الأهداف المرجوة منها .

## المطلب الأول : مفهوم الضريبة

في غياب تعريف تشريعي للضريبة تعددت التعريفات الفقهية لها باختلاف آراء واتجاهات الفقهاء والباحثين .

عرفها الفقيه " جيرو " jirou الذي يعد أول تعريف حديث للضريبة على أنها

" استقطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية أعباء الدولة " (1).

(1) خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، 2005، ص 145.

ويعرفها الدكتور محمد عباس محرزى على أنها " مبلغ نقدي تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من قبل السلطة العمومية"<sup>(1)</sup>

أما الدكتور أحسن بوسقيعة فيعرفها على أنها "اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين طبيعيين كانوا أو معنويين وذلك بغرض تحقيق نفع عام"<sup>(2)</sup>.

وتعرف أيضا على أنها " فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموالا لأفراد جبرا وبصفة نهائية دون مقابل والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة"<sup>(3)</sup>.

تتعدد التعريفات التي أوردها الكتاب للضريبة وبرغم ذلك التعدد تبقى الخصائص العامة المستقاة من تلك التعاريف واحدة فلا تتعدى أن تكون " فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية"<sup>(4)</sup>.

من التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نخلص إلى خصائص الضريبة :

#### أولاً: الضريبة ذات شكل نقدي

تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء

<sup>(1)</sup> محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص 9 .

<sup>(2)</sup> أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة، الجزائر، ط 16، 2013، ص 467.

<sup>(3)</sup> غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، عمان، الأردن، 1998، ص 72.

<sup>(4)</sup> عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد، الأردن، ط 1، 2007، ص 91.

في القطاعات العامة أو الخاصة، ومادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لابد أن تحصل كذلك بالنقود. حيث أصبح نظام الضرائب لا يتلاءم والاحتياجات الاقتصادية الضخمة للدولة الحديثة (1).

ففي النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض وتحصل في صورة عينية نظرا لأن الظروف الاقتصادية السائدة آنذاك كانت تقوم على أساس التعامل بالصور العينية، ويظهر ذلك جليا في العصور الإقطاعية. حيث كان القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في ذلك الزمن وتماشيا مع تلك الظروف كانت الضريبة تحصل في صورة عينية كما أن النفقات العامة بدورها كانت تتم بصورة عينية، إما عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين .

ويتفوق الشكل النقدي للضريبة على الشكل العيني من عدة أوجه :

1\_ أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهي في طريقها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف ، وكلها أشياء في صالح الشكل النقدي للضريبة(2).

2\_ أن الضريبة العينية لا تلتزم بعنصر العدالة، إذ هي تلزم الأشخاص بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال معينة، دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية لكل شخص من ناحية نفقة الإنتاج الحقيقية التي يتحملها كل شخص في إنتاج محصوله، وما قد يعاني منه من أعباء عائلية أو غيرها.

3\_ عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة الاقتصادية والمالية الحديثة، كما سبق ذكره

(1) محمد صغير بعلی، يسرا أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم ، الجزائر ، 2003، ص 89.

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ط2003، ص3، 162 .

## ثانيا : الطابع الإجباري والنهائي للضريبة

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإجبار، ويفهم من لفظ الإجبار الأمر المتمثل في إجبار المكلف بالضريبة من أدائها عبر طرق إدارية.

حيث يوجد جهاز كامل للجبر والعقوبات مؤلف بهدف إلزام المكلف بالضريبة على الدفع، ففي حالة رفض أو عدم أداء الفرد لواجباته الضريبية ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل إجباره على تخليص دينه الضريبي<sup>(1)</sup>.

وهذا يعني أن عنصر الإجبار الذي تتميز به الضريبة هو إجبار قانوني وغير معنوي ، وحتى يكتسي عنصر الإجبار مشروعيته القانونية تنص الدساتير في الدول كافة على أن فرض الضريبة وتعديلها وإلغائها لا يتم إلا بموجب قانون تلتزم الدولة بمراعاة أحكامه<sup>(2)</sup>.

بالإضافة إلى ذلك فإن الأفراد يدفعون الضريبة للدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها، وبذلك تختلف الضريبة كما قلنا عن القرض العام الذي تلتزم الدولة برده للمكتتبين فيه مع الفوائد المترتبة عن مبلغه<sup>(3)</sup>.

## المطلب الثاني : المبادئ الأساسية لفرض الضريبة

إن ادم سميث smith Adem في سبيل بحثه في الشروط العامة لنظام ضريبي فعال، قد قام بوضع أربعة قواعد صاغها في كتابه "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم" الصادر سنة 1776 والمتمثلة فيما يلي :

(1) محمد عباس محرزى ، المرجع السابق، ص 12.

(2) عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 92.

(3) محمد عباس محرزى، المرجع السابق، ص 12.

أولاً: قاعدة العدالة:

يقصد ادم سميث بقاعدة العدالة هي أن يسهم أعضاء الجماعة في نفقات الدولة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة، ويعني ذلك أن ادم سميث يميل إلى الأخذ بالضريبة النسبية، أي بضرورة أن تتناسب الضريبة مع الدخل على أساس أن الخدمة التي يحصل عليها الممولون تزداد مع ازدياد دخله وقد ساد هذا المنطق معظم كتاب القرنين 18 و 19 وهو تطبيق لنظرية العقد المالي التي سادت في تلك الفترة والتي كانت تعد الضريبة ثمناً مقابل الخدمات التي تقدمها الدولة وهو ما يتطلب تناسبها مع الدخل، ولم يخرج عن هذا الإجماع سوى ساي say حيث يرى وعلى عكس ادم سميث أن الضريبة التصاعدية هي أكثر الضرائب اقتراباً من العدالة وان الضريبة النسبية تكون أكثر عبئاً على الفقير منها على الغني .

وإذا كان ذلك منطق الفكر المالي التقليدي بحكم اعتماده على نظرية العقد المالي فان الفكر المالي الحديث وبحكم اعتماده على نظرية التضامن الاجتماعي يرى في الضريبة التصاعدية ما يحقق العدالة لأنها هي التي تسمح بان يسهم الممولون في الأعباء العامة تبعاً لمقدرتهم المالية<sup>(1)</sup>.

وفي إطار العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبئ الضريبة، لابد من الحديث عن مبدأين هامين هما : مبدأ شمولية الشخصية ومبدأ شمولية الضريبة المادية

**أ- مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة l'universalité personnelle**

حسب هذا المبدأ فان الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً، فالتزام الأشخاص بالضريبة بموجب هذا المبدأ لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها بل يمتد لتمس المقيمين بالخارج إذا كانت لهم

(1) محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص 23-24.



أملاك داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية ( الجنسية)، كما يشمل أيضا المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.

### ب - مبدأ الشمولية المادية للضريبة *matériel l'universalité*

ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات فيما عدا ما نص القانون الضريبي على استثنائه بشكل صريح، كالأراضي البور أو المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة .

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية، فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية، الذي بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة، شخص المكلف وظروفه ومركزه المالي وحالته الاجتماعية

### ثانيا : قاعدة اليقين :

يجب أن تكون الضريبة محددة تحديدا واضحا دون أي غموض فمن الأهمية أن يعلم المكلف بالضريبة مدى التزامه بها، وقيمتها وكيفية ومواعيد وجزاءات التخلف عن أدائها، فحسب آدم سميث فإن عدم التأكد في الضرائب يشجع الرشوة، ويعتبر آدم سميث مبدأ اليقين مهم جدا، حيث يرى أن درجة كبيرة من عدم المساواة ليست شرا كدرجة صغيرة جدا من عدم التأكد (1).

ويتطلب مبدأ اليقين أن لا يكون هناك أي عنصر للتحكم في الضريبة أي يجب أن لا تترك لمزاج الإدارة الضريبية. وبالتالي تصبح الضريبة معروفة مما يسمح للمكلف تقليص انعكاساتها السلبية، بالإضافة إلى ذلك يسمح للحكومة تقدير حصيلة الضرائب المختلفة

(1) خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية ، المرجع السابق، ص 158.

ومقترحات فرضها والوقت الذي يتوقع فيه ذلك، مما يمكنها من تنفيذ برنامجها المالي، ذلك لان عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي (1).

### ثالثا : قاعدة الملائمة:

وتعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تجبى في انسب الأوقات وبالأسلوب الأنسب للمكلف حتى تتجنب إزعاجه ويكون التكليف سهلا عليه، فانسب الأوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف بها على دخله ومن هذا القبيل أن تجبى الضريبة على حاصلات الأرض بعد جني المحاصيل، والضريبة على الأرباح بعد الحصول عليها وبالطريقة التي تتناسب مع طبيعة المادة الخاضعة للضريبة كطريقة الحجز عند المنبع بالنسبة للمرتبات والأجور والتحصيل المباشر بالنسبة للأرباح (2).

### رابعا : قاعدة الاقتصاد في النفقة :

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية غاية في التعقيد . مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من اجل الحصول عليه(3).

(1) نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى ، الجزائر، 2013، ص 10.

(2) عادل فليح، المرجع السابق، ص 97.

(3) محمد عباس محرزى، المرجع السابق، ص 26.

المطلب الثالث : أهداف الضريبة :

للضريبة أهداف مرجوة من وراء فرضها ، تتلخص هذه الأهداف في :

أولا: الأهداف المالية :

ويقصد بها تغطية الأعباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزامها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع .

أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى استثمارات الإدارة الحكومية لبناء السدود والمستشفيات والجامعات وشق الطرق .....الخ (1).

وأیضا الهدف المالي العام هو موازنة الميزانية العامة، ويعتبر هذا هو الهدف التقليدي للضرائب لتغطية نفقات الدولة فهو يعتبر:

إجمالي الإنفاق العام - عناصر الإيرادات العامة فيها عدا الضرائب = الضرائب

أي جزء الجزء المكمل للإيرادات العامة بحيث يصبح إجمالي الإيرادات العامة مغطيا للنفقات العامة (2).

ثانيا : الأهداف الاقتصادية :

أصبحت الضريبة في تطورها الأخير ليست فقط وسيلة لتحقيق غايات مالية وإنما لتحقيق غايات اقتصادية تتمثل في تحقيق التوازن الاقتصادي والتعجيل بالتنمية الاقتصادية بوصفها إحدى أدوات السياسة المالية (3).

(1) حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2007، ص12.

(2) حسن مصطفى حسن، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص47.

(3) عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص93.

في بعض الأحيان تقوم الضريبة بعمل انتقائي، لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين مثل قطاع السكن فتقوم عندها بإجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع حتى تتمكن من التغلب على التكاليف الباهظة للبناء(1).

### ثالثا : الأهداف الاجتماعية :

الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة، وخصوصا بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية و بروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل والحد من استغلال الطبقات العامة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي للمجتمع حسب مستوى الدخل واستخدمت الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية أهمها:(2).

استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية كإعفاء بعض المؤسسات و الجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية ، وقد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل، والقضاء على بعض السلع كالدخان والكحول وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها(3).

### **المبحث الثاني : الغش الضريبي عناصره وتصنيفاته**

لقد تعددت آراء و تعاريف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث.

(1) محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 30.

(2) خالد شحادة الخطيب، احمد زهير الشامية، المرجع السابق، ص 153-154.

(3) محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 34.

والغش الضريبي ظاهرة عالمية وجدت بتواجد الضريبة، حيث أصبح حجرة عثر حيال تزايد العائدات الجبائية هذا ما أدى بالمصالح القائمة على تسيير الشؤون الجبائية إلى الاهتمام أكثر بالغش الضريبي بمختلف تصنيفاته.

### المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

تعرض العديد من الباحثين لفكرة الغش الضريبي فحاول كل واحد منهم إعطاء تعريف له يعكس نظريته للظاهرة ويمكن أن نذكر من بين هذه التعاريف :

#### - تعريف mehl Lucien

يعرف الغش الضريبي بأنه "خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة وتخفيض وعائها"

#### - تعريف Camille Rosier

"يشمل الغش الضريبي كل الحركات والعمليات القانونية والمحاسبية و كل الوسائل والترتيبات و التدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات". (1)

وعرفه حبيب عيادي -ayadi habib- على أنه " مخالفة مباشرة و صريحة سواء كانت على وعي أم لا للقانون الجبائي، وهو يتمثل في مجموعة من الطرق القانونية و المحاسبية وهي مادية بتجنب دفع الضريبة"

وعرفه اندري Margairaz André بقوله " نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف المغالطة والمخادعة" (2).

(1) عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2010، ص 05.

(2) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 94.

كما عرفه غازي حسين عناية " محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها " (1).

أما القانون الجبائي الجزائري فيعرفه " كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف وتصفيته كلياً أو جزئياً". (2)

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية :

\* الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي .

\* يتم الغش باستعمال وسائل محاسبية أو مادية من أجل التحايل في دفع الضريبة.

\* الهدف المباشر من الغش هو التخلص الجزئي أو الكلي من الضريبة.

أما نحن فنرى أن الغش الضريبي مصطلح مركب من كلمتين (الغش) و

(الضريبي) والغش نحو القانون كما يعرفه الأستاذ هنري ديبو desbois henri

" التدبير الإرادي لوسائل مشروعة في ذاتها للوصول إلى أغراض تخالف أوامر

القانون ونواهيته " ، ويرى ديبو أن الغش يحتوي على عنصرين ، عنصر مادي وهو يتمثل

في النتيجة الغير مشروعة في نظر القانون أما العنصر المعنوي فيتمثل في نية تجنب

أحكام القانون .

أما الأستاذ ريبير Ripert

فيعرف الغش بأنه " عملية تتم وفق اتفاق صادر عن جماعة للتهرب من تطبيق

قاعدة قانونية أمره". (3)

أما الأستاذ لويس لوكا louis lucas فيعرف الغش بأنه " استعمال طريقة مضبوطة

في حد ذاتها تفسح لنا بمفردها الوصول إلى نتيجة نبتغيها " .

(1) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص10.

(2) المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

(3) نادية فوضيل، الغش نحو القانون، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 53.

أما تعريف الضريبة فقد تم التطرق إليه أنفاً ومنه حين جمع المصطلحين يمكن تعريف الغش الضريبي " استعمال طريقة مضبوطة في حد ذاتها تفسح لنا بمفردها الوصول إلى التخلص من الاستقطاع النقدي الذي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل ".

### المطلب الثاني : عناصر الغش الضريبي

من خلال التعاريف السابقة للغش الضريبي يمكن استخلاص عنصرين له :

#### 1-العنصر المادي :

تعتبر الطرق التدليسية من بين الإجراءات التي يقوم بها المكلف من أجل هدف وحيد يتمثل في تخفيض المادة الخاضعة للضريبة وهو يعمل على إثبات صحة تصريحاته المقدمة ودقتها ، ولذلك يبقى المكلف مقصراً في تحديد المادة الخاضعة ، ويمكن أن يظهر العنصر المادي في إحدى الصور الآتية :

- العمل على تخفيض رقم الأعمال المصرح به .
- استعمال فواتير مزورة وغير صحيحة من أجل الحصول على حسومات كبيرة.
- عدم مسك محاسبة منتظمة ودقيقة .

القيام بكتابات وتسجيلات غير صحيحة محاسبية في اليومية أو دفتر الجرد أو إحدى الدفاتر التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة . فالعنصر المادي يتمثل في الفعل نفسه أي عملية مخالفة القوانين الضريبية أو عدم الالتزام بالواجبات التي يملئها القانون الجبائي من مسك محاسبة ناقصة وبيع بدون فواتير.....الخ

2-العنصر المعنوي: ويتعلق بإرادة الغش أو قصد الغش، فنميز في هذه الحالة نوعين من الإرادة، فهناك حسن النية أي نية المكلف وتتمثل في ارتكاب أخطاء في الحساب أو في السهو، أما الثاني في سوء نية المكلف، فأرادة الغش في هذه الحالة يجب إثباتها بإعطاء أدلة تثبت بأن المكلف على علم بفعل الغش الضريبي.

أي توافر نية التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة لدى المكلف وإعفاء نفسه من أداء حق الدولة للأضرار بمصلحة الخزينة العامة<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثالث : تصنيفات الغش الضريبي

تختلف تصنيفات الغش الضريبي باختلاف الضريبة محل التهرب منها بصفة جزئية أو كلية وبناء على ذلك يمكن ذكر التصنيفات الآتية :

#### أولا الغش البسيط والغش المركب

1- الغش البسيط: ويتمثل في تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة للإدارة الجبائية

من أجل تضليلها، ومن أهم هذه المخالفات نذكر :

النسيان الطوعي للتصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة

- عدم دقة التصريحات المقدمة من قبل المكلف ،وكفايتها وهذا الغش يؤدي إلى تطبيق مجموعة من الغرامات والعقوبات التي يحددها القانون الجبائي<sup>(2)</sup>.

الغش البسيط يقوم بتصريف المكلف عن قصد وسوء فيه من أجل التخلص من دفع الضريبة دون اللجوء إلى الطرق الاحتيالية فهو يمتنع عن القيام ببعض الإجراءات التي ينص عليها القانون الجبائي لعرقلة إدارة الجباية في تقديرها للمادة الخاضعة للضريبة والمفروضة عليه<sup>(3)</sup>.

وقد عرفه j.c martinez : كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من

الضريبة<sup>(4)</sup>.

(1) عوادي مصطفى ، رجال نصر، المرجع السابق ، ص 26.

(2) عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص 96 .

(3) أو هيبي بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، إشراف محمد بوسماح، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم الحقوق ، جامعة الجزائر، 2002-2003 ، ص 13.

(4) عباس عبد الرزاق، المرجع نفسه، ص 96.



2- الغش الموصوف (المركب) أو المعقد: يعد كل محاولة إدارية يقوم بها المكلف بسوء نية من اجل تظليل الإدارة الجبائية مستعملا طرقا تدليسية في إقرار أساس الضريبة.

• وحسب m. COZIN يعتبر المكلف متهم باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يهرب من دفع الضريبة بل أيضا محاولته لمسح كل اثر للتهريب لأية رقابة محتملة، مثل تقديم فواتير مزورة، وذلك من خلال تضخيم حتمية الأعباء والتخفيض من الإجراءات<sup>(1)</sup>.

1- ويتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة ومنه فالغش المعقد يتكون من العناصر الآتية:

1- عنصر النية: ويقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.

2- العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة.

3- عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة<sup>(2)</sup>.

### ثانيا: الغش المشروع والغش غير المشروع

1- الغش المشروع: يقصد به تخلص المكلف من أداة الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية أو عدم إحكام صياغة القوانين.

2- الغش غير المشروع: يقصد به التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين بكل طرق الغش المالي، منها الطرق الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع الغش غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها، ففي الغش الواقع عند تحديد الوعاء الضريبي هنا يتمتع المكلف عند تقديم إقرار يدخله أو يقدم إقرار خاطئ يتضمن بيانات غير صحيحة، أما الغش

<sup>(1)</sup> بولخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، إشراف رجال علي، مذكرة لنيل شهادة

ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2003-2004، ص7.

<sup>(2)</sup> عوادى مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق ص8.

عند التحصيل الضريبي فيكون بإخفاء الشخص لأمواله، حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة<sup>(1)</sup>.

### ثالثا : الغش الضريبي المحلي و الدولي:

1- الغش الضريبي المحلي : هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه ، وان المكلف داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه يكون تابع لإدارة جبائية واحدة ألا وهي الإدارة الجبائية المحلية التي تقوم بمتابعته ومراقبته ومعاقبته إذا حدث وان أمسكت عليه دليلا على ارتكابه الغش الجبائي.

### 2- الغش الضريبي الدولي:

يتم هذا النوع من الغش خارج إقليم هذا البلد و معرض للإفلاتات من الإدارة الجبائية للبلد عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية<sup>(2)</sup>.

ويعرف الغش الضريبي الدولي بأنه "التهرب من دفع الضرائب داخل البلد وذلك بتحويل المداخل و المبالغ المقتطعة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد إلى بلد آخر يتميز بجباية جذابة".

ومن بين الأعمال التي يقوم بها المكلف في إطار الغش الضريبي ما يلي:

- إنشاء مؤسسات صورية وهمية في الخارج.
- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.

(1) غازي عناية، المرجع السابق، ص 181.

(2) نصيرة يحيوي ، الغش و التهرب الجبائيين ،مذكرة لنيل شهادة ماجستير،معهد العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر،

المبحث الثالث: أسباب وطرق الغش الضريبي وآثاره :

إن ظاهرة الغش و التهرب الضريبي كغيرها من الظواهر الاقتصادية لها أسبابها و دوافعها التي أدت إلى انتشارها بصورة واسعة و بطرق عديدة .

المطلب الأول: أسباب الغش الضريبي :

هناك العديد من الأسباب التي تساعد على انتشار الغش الضريبي وتدفع إليه ومنها :

أولا : أسباب متعلقة بالمكلف:

يقصد بها الجانب النفسي والجانب الاجتماعي، حيث يقصد بالأول الوعي الضريبي ،أي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع معرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسدها وإذا تحقق ذلك يقل الغش، ومن بين النماذج التي توضح الأسباب النفسية لسلوك التهرب من الضرائب منها :

1. نموذج ألنغهام وساندمو (1972)

2. نموذج فوجل (1974)

3. نموذج سميث وكينزي (1987)

4. نموذج ويغل وآخرين (1987)

والنماذج الأربعة تحدد أسباب سلوك التهرب الضريبي فيما يلي :

أ. المكاسب المالية في مقابل العقوبات الناتجة عن هذا السلوك.

ب. علاقات التبادل الفردي مع الحكومة والدولة.

ت. الاتجاهات النفسية لسلوك التهرب من الضرائب.

ث. الفرص المتاحة لسلوك التهرب من الضرائب.

ج. تدعيم القيم الفردية على حساب القيم الجماعية.

والملاحظ في هذه النماذج أن هناك قاسما مشتركا بينها يتصل بالاتجاهات النفسية

والاجتماعية للفرد والجماعة، وكذلك القيم والمعايير التي يعتنقها كل فرد وتؤمن بها كل

جماعة مما يجعلنا ننظر إلى سلوك التهرب من الضرائب انه نتاج عوامل نفسية واجتماعية<sup>(1)</sup>.

أما الجانب الاجتماعي يتمثل في العامل الديني والعامل التاريخي ، ففي العامل الديني تعتبر الزكاة فريضة مالية يتم إخراجها مرة في السنة من أموال وممتلكات الشخص سواء كانت نقدية أو عينية ،إلى جانب ذلك يخضع المكلف المسلم إلى ضريبة التي تعتبر من أهم الإيرادات العامة ،مهما كان نوع النظام الجبائي المطبق . وبالتالي يقف المكلف المسلم بين أمرين : فإذا دفع الزكاة ولم يدفع الضريبة يبقى مطاردا من طرف الإدارة الجبائية أما إذا دفع ما عليه من زكاة وضريبة فإنه سيعرض نفسه إلى ازدواج في التكليف.

أما في الجانب التاريخي نجد نتيجة الظروف التي عاشها المجتمع الجزائري عبر مراحل التاريخية بدا بمرحلة ما قبل الاستعمار الفرنسي إلى ما بعده تولدت لديه فكرة الغش والتهرب الضريبي و غداة الاستقلال بقي النظام الجبائي ساري المفعول بالرغم من سعي المواطن الجزائري لمحو كل الآثار الموروثة عن الاستعمار بما فيها النظام الجبائي

#### ثانيا : أسباب ذات طابع اقتصادي :

أ. إن الوضعية الاقتصادية للمكلف تعتبر من الدوافع التي تؤدي إلى الغش الضريبي وتساهم في تحديد موقفه من الضريبة ، فكلما كان النفع الذي يعود عليه من التهرب كبيرا دفعه هذا إلى محاولة الغش ويظهر ذلك خاصة في حالة الأزمات المالية التي تمر بها المشروعات التجارية والاقتصادية حيث تضعف المداخيل من جراء ضعف القدرة الشرائية للمستهلكين وللحفاظ على مؤسساته من الإفلاس، يتجنب المكلف الضريبة بكل طرق ممكنة بعكس ذلك تزداد مداخله في حالة ازدهار اقتصاد الدولة بارتفاع القدرة الشرائية للمستهلكين في صورة طلبات كثيرة على الخدمات والسلع والتي

(1)أكرم زيدان،سيكولوجية المال،المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب،الكويت،1990،ص109-110 .

تمكن المكلف من إلقاء أعباء الضريبة على عاتق الزبائن بإضافتها في ثمن البيع، وبالتالي يقل الضغط الجبائي عليه

ب. إضافة إلى الوضعية العامة للدولة تلعب دورا في تفشي ظاهرة الغش الضريبي حيث أنه في فترات الأزمات تحاول الدولة تنظيم السوق لتغطية النقص في الحاجات الضرورية، وهذا التنظيم يخلق سوقا موازية وخفية تجعل من المداخل المحققة في هذا الإطار تفلت من كل مراقبة جبائية وبالتالي لا تخضع لأي اقتطاع ضريبي، ففي سنة 1986 مرت الجزائر بأزمة بترولية أدت إلى انخفاض أسعار البترول التي كان يعتمد عليها في تسيير ميزانية الدولة فحدث اضطراب وركود في الاقتصاد ومن هنا اهتمت السلطات العامة بالجباية العادية<sup>(1)</sup>.

### ثالثا: أسباب متعلقة بالإدارة:

وقد تعددت الأسباب الإدارية التي من شأنها أن تشجع ظاهرة الغش الضريبي، فمن جهة تعاني الإدارة من نقص في الإمكانيات المادية والبشرية رغم مجهوداتها المتواصلة للتحكم في ذلك، ومن جهة أخرى توجد عوامل تتصل بالإدارة الجبائية وكيفية قيامها لمهامها المتمثلة في الرقابة والتحقيق في تصريحات المكلفين من أجل تقدير وعاء الضريبة الواقعة على ذمتهم<sup>(2)</sup>.

وإذا كانت مصالح الإدارة الجبائية تحاول بقدر الإمكان ممارسة الرقابة والتحقيق من أجل تحصيل أفضل للضرائب، فإن الأمر لم يكن بالأمر السهل إمام ما يقوم به المكلفون من تحايل للإفلات من الضرائب، حيث أن كثيرا ما يمارسون أعمالهم التجارية دون استعمال الفواتير أو في غياب محل تجاري أو استعمال سجلات تجارية وهمية. كما من الصعوبات التي تلاحقها الإدارة الجبائية في تقديم بعض أوعية الضرائب هي ما يشجع

(1) أو هيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 23.

(2) محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 185.

المكلف على الغش الضريبي، وقد تعتمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش الضريبي ، وهذا كله نتيجة صعوبة الإدارة في تقدير الوعاء الضريبي (1).

#### رابعا : أسباب متعلقة بالنظام الجبائي :

بعد الاستقلال انتهجت الجزائر نظام جبائي يتطابق مع النظام الموروث عن النظام الاستعماري الفرنسي ليأتي نظام جديد يشبه إلى حد كبير الأنظمة الجبائية العالمية ، ويتكيف مع التحولات الجديدة ، وقد عرفه تيومو Tiomo-p في كتابه " le maghre entre les mythes " النظام الجبائي الجزائري كالقصر من الورق، اي انه نظام غير محكم ولا يواكب التطورات التي تحدث على المستوى الوطني وتنقصه الفعالية ، إلا أن النقص في الفعالية التي يعاني منها النظام الجبائي ترجع إلى عدة أسباب منها:

- سوء تسيير الإدارة الجبائية في تطبيق التشريعات والنصوص القانونية وفق الشروط المطلوبة.
- إتمام النظام الجبائي بالتعقيد وعدم الثبات.

الاعتماد على النظام التصريحي إذ ان تصريح المكلف يعد الأساس لتحديد الوعاء وحساب مبلغ الضريبة ، ولكن في ظل عدم إمكانية إجراء التحقيق لكل تصريح ينتهز المكلفون هذه الفرصة في تقديم تصريحات كاذبة(2).

(1) عوادى مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 66.

(2) محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر، 1996-1997، ص 66.

## المطلب الثاني : طرق الغش الضريبي

إن الغش الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق استعمال المكلف طرق وأساليب وتقنيات مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي سواء الدخل أو الربح أو حجم رقم الأعمال وبالتالي التخلص من العبء الضريبي فالسؤال الذي يطرح نفسه ماهي الطرق أو الأساليب التي يتم بها الغش الضريبي من طرف المكلف ؟

أو ماهي الطرق التي يلجا إليها المكلف لتفادي الضريبة ؟ مع العلم أن المكلفين يتفننون ويبتكرون طرق عديدة للغش الضريبي فمن الصعب حصر كل طرق الغش حصرا دقيقا ، وكل ما يهم المكلف هو كيفية التخلص من الضريبة، ويمكن تصنيف الغش الضريبي :

أ. **التلاعب المحاسبي** : بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس إقرار ، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يوفرها النظام المحاسبي والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج النشاط الفعلي، ومع افتراض جزء من تضامن المكلف اتجاه الإدارة الجبائية فان المكلف يسعى دوما إلى إدخال التغيرات ولو طفيفة على ملفه خاصة المجال المحاسبي<sup>(1)</sup>.

### 1. تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية:

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف أن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من اجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية في حدود السقف المحدد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها ، ومن بين هذه الشروط المحددة قانونا هي:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

<sup>(1)</sup>أرحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة،أشرف صديقي مسعود، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم الاقتصادية،جامعة ورقلة،الجزائر،2007-2006،ص 37.

- أن تكون الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية
  - والواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين هذه الأساليب والطرق
  - تقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة، مثلا تسجيل تكاليف إصلاح السيارات الشخصية باسم المؤسسة وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية
  - تسجيل ترميمات للمباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيرها.
  - تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.
  - تسجيل مشتريات في حساب المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيرها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.
- لما يقوم المكلف بتشكيل ملفات لعمال وهميين أي على الوثائق فقط ويقوم بتسجيل أجورهم ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف وهي الأجور التي تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة<sup>(1)</sup>.
- إلى جانب التكاليف العامة الغير مبررة: حيث سمح المشرع الجبائي للمكلف حق خصم بعض التكاليف من الربح الخاضع للضريبة والتي لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، ولكن في اغلب الأحيان يستغل المكلف هذه الفرصة لتسجيل تكاليف خارج نشاط المؤسسة من أجل التخفيض من الربح الخاضع للضريبة، وقد وضع المشرع في المادة 169-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، التكاليف القابلة للخصم مثلا :

- إحياء المناسبات التقليدية المحلية

(1) عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 44.



- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية
- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل (1)

أما التكاليف غير القابلة للخصم جبائيا هي :

- قيام المؤسسة بترميمات على المباني الصناعية والتجارية ، فيقوم المديرون للمؤسسات بإجراء الترميمات على مبانيهم الشخصية مسجلين إياها في حسابات خاصة بالمؤسسة .

- شراء مستلزمات خاصة لإغراض شخصية مسجلين على حساب المؤسسة
- تضخيم مبالغ الاستثمار والتمويل والدعاية.

كما يتجه المكلفين إلى تقنية الاهتلاك والذي يقصد به الإثبات المحاسبي للتدني

الذي يحدث في قيمة الاستثمار بفعل الاستعمال والتقاعد .

فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية وتجهيزات اجتماعية هي أموال مخصصة للاستعمال في النشاط الاستغلالي وليس لغرض البيع، ونتيجة لذلك تتناقص قيمتها مع الوقت .

وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات اي ممتلكات المؤسسة مثل المباني ، العقارات، التجهيزات، ووسائل النقل..... الخ.

وتحسب الاهتلاكات على أساس ثمن شراء الاستثمارات ويستثنى الرسم على القيمة المضافة المرتبط بعملية الشراء إذا كان قابل للاسترجاع ، وإذا كان غير قابل للاسترجاع يحسب على أساس المبلغ بكل الرسوم ، ولذلك يتبع المكلفين طريقتين وهي:

- تطبيق معدلات أو نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونا بغرض تضخيم مخصصات الاهتلاك السنوية وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة .

(1) المادة 169-02 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

- تطبيق الاهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة المسترجع لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للاهلاك في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع من قيمة الشراء أو سعر الاكتساب.

## 2- تخفيض الإيرادات :

تعد طريقة التقليل أو الإغفال لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة ، حيث انه يصرح بأرباح اقل بكثير مما هو عليه فعلا ، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة إلا أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كحد تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية ، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل : (1)

عدم تسجيل المبيعات واللجوء إلى البيع دون استعمال الفواتير لكي لا يكون أي اثر لعملية البيع.

## ب- التلاعب المادي والقانوني :

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي يلجأ المكلف إلى طرق أخرى للغش منها : (2).

1- التلاعب المادي: إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع و المنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال الغش الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي، وقد يكون هذا الإخفاء إما إخفاء مادي جزئي أو إخفاء كلي.

(1) عوادي مصطفى، رحال نصر، المرجع السابق، ص48.

(2) رحال نصر، المرجع السابق، ص50.

ففي الإخفاء المادي الجزئي يحرص المكلف هنا إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة، تهرباً من دفعها جزئياً مثل الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج أو التصرف في جزء أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض أموال التركة كالمنقولات.

أما الإخفاء المادي الكلي: هو قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، ويرجع ذلك لعدم تصريحه بها ونقص الرقابة من جهة أخرى، وعندما يشعر المكلف بمجيء مصالح الرقابة الجبائية يفر من ممارسة النشاط غير المصرح به.

**2- التلاعب القانوني:** إلى جانب التلاعب المادي يأتي غش آخر أكثر تنظيماً وأرقى تقنية، هي أن يعتمد المكلف الممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع وهو الأخطر، كما يتمثل في استغلال الثغرات الموجودة فيه وبذلك تتحقق غاية المكلف من الإفلات من الالتزام الجبائي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين في ابتكار طرق بأقل تكلفة وأكبر ربح. والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في: (1)

- **تكييف وتصنيف الحالات القانونية:** بحيث يقوم المكلف بتحويل وتصنيف وتزييف وضعية قانونية إلى وضعية أخرى، والمثال أكثر شيوعاً في هذا الصدد يتمثل في عقد الهبة، حيث يصرح المكلف على أنه عقد بيع صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل المقررة في التركات والهبات، فالعقد موجود وليس وهمياً وإنما هناك غش في تكييفه.

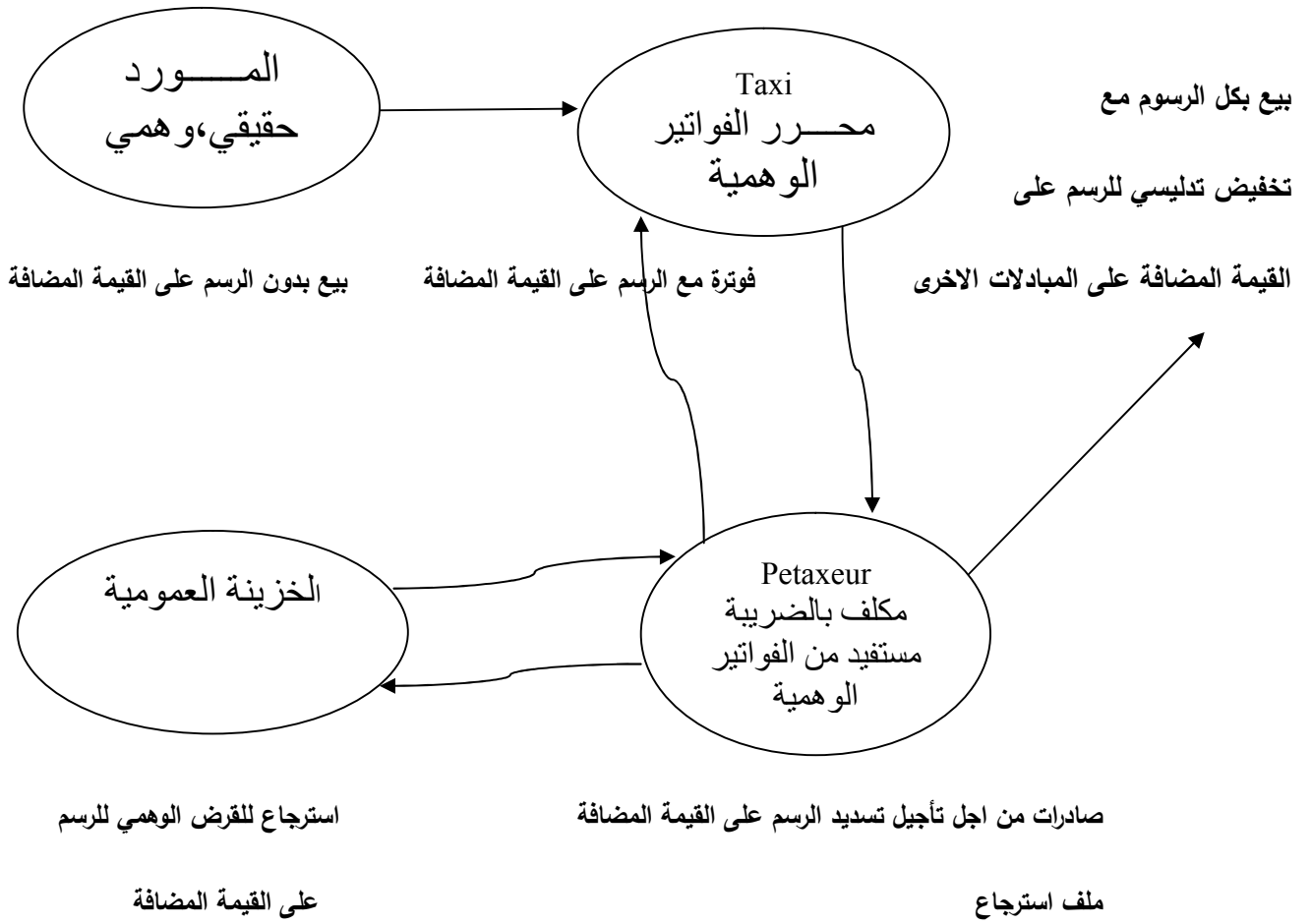
- **العمليات الوهمية:** وهي مبادرة فردية، حيث يقوم المكلف بإخفاء جزء من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه ويعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الغش، ويكون أغلبية هذا الغش مرتبطاً بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات

(1) عوادى مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 52-53.

الخاضعة، وقد يكون جماعيا، حيث يعتمد على تأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة فيما بينها بتبريرات ضرورية وهو ما يعرف عالميا taxies " وهي مستمدة من مصطلح taxe "، أي الرسم لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض وبيعه للمؤسسات المعنية، حيث يعمد إلى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونية لعمليات وهمية باسم مؤسسات وهمية، وبالتالي يستفيد المعني من تعويضات الرسم على القيمة المضافة لم يدفع أبدا للخزينة، واسترجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة، ويصعب هذا النوع من الغش من تحديده لأنه يتمتع بالغطاء القانوني، لهذا يقوم الممول بتأسيس نظام تهرب قائم على كتابات محاسبية متكاملة فيما بينها مبررا ذلك بفواتير وهمية، ومادامت الوثائق الثبوتية تتمتع بالشرعية والقانونية ويغض النظر عن مصدرها فان خط الرقابة يبقى بعيدا، ومن أمثلة الغش لعمليات وهمية: (1)

مثلا مؤسسة (أ) تقوم بشراء بضاعة دون فواتير وبثمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى (ب)، تقوم م (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى TAXIES تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ والرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع م (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتناقص قيمتها شكليا وتعيدها نقدا لمسيرى المؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح ل م (أ) تبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة كما هو موضح المخطط الآتي:

(1)عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 108.



مخطط لكيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية

ج- طرق أخرى للغش الضريبي:

1- قبل فرض الضريبة: يلجأ المكلف إلى الغش الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلاً، يقوم بما يلي:

-التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفية، عجزه، نوي الاحتياجات الخاصة إلى غير ذلك.

-التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة وعناوين وهمية.

-التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.

2- بعد فرض الضريبة: من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد إصرار الضريبة والشروع في تحصيلها عدم دفع الضريبة أصلاً أو دفع جزء منها فقط أو يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي، ثم بعد ذلك يتراجع عنها<sup>(1)</sup>.

المطلب الثالث: الآثار الناتجة عن الغش الضريبي

إن لظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية عديدة، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة، وبالتالي الإضرار بالخزينة العامة وما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام والذي يحقق مصلحة المجتمع، وبالإضافة إلى هذا فإن لها آثار على نواحي أخرى منها الجوانب المالية، الاجتماعية والاقتصادية، لذلك سنعرض هنا مختلف آثار الغش الضريبي.

أ- الآثار المالية: إن الضريبة لها أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة والتي توجه لتغطية النفقات العمومية، لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله وصوره يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة ويتسبب في دخول خلل لأي سياسة

(1) محمد فلاح، المرجع السابق، ص 76.

اقتصادية و اجتماعية وهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة للدولة، وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى ومن بين هذه المصادر:

- **الإصدار النقدي** : ويتم عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهو ما يعرف بالتمويل بالتضخم وهذا ما ينعكس سلبا على اقتصاد الوطن.
- **الدين العام** : يعتبر الدين العام عبئا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استخدامه لأغراض استهلاكية ، إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظرا لسياسة النقشف التي يستلزمها تدبير تسديد الدين العام ومن آثار اللجوء إلى الدين العام:

- استنزام وجوب تدبير الدولة للمورد المالي لتسديد القروض.

- فقدان الثقة في الدولة نتيجة لعدم القدرة على سداد ديونها<sup>(1)</sup>.

- **التجارة الخارجية** : نظرا لارتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على أسواق عالمية من اجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية بجلب العملة الوطنية، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة ازادت قدرة البلد على استيراد السلع الرأسمالية الضرورية ويعمل على إثراء الخزينة العمومية، لكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي اعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع وتجهيزات بالسعار مرتفعة وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص ،ففي حالة وجود عجز في الخزينة نفسها فان هذا يؤثر على سلبا على التجارة الخارجية ،وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط وتعجيل عملية التنمية الاقتصادية ، أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى، وهذا له اثر بالغ على المكلف فيما

(1)بولخوخ عيسى، المرجع السابق،ص32.

بعد حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب او فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب<sup>(1)</sup>.

• زيادة الضغط الجبائي:

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من أجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد على ظاهرة الغش الضريبي ،يؤدي إلى زيادة الضغط الجبائي المفروض على المكلفين مما يزيد من ميولهم للغش وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر<sup>(2)</sup>.

ب- الآثار الاجتماعية :

تتمثل آثار الغش الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية :

1- الغش يولد غش آخر: إن الغش الضريبي يقلل من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يدفعها إلى زيادة معدلات الضريبة من أجل تحقيق مداخيل أكبر، ويترتب عن هذه الزيادة في المعدلات الضريبية آثار أخرى سلبية فنجد مثلا إن المكلفين الذين لا يقومون بالغش الضريبي ، لذلك فإن اللجوء إلى الغش يكون بمقدار أكبر كلما ارتفعت معدلات الضريبة فالغش يولد غش آخر.

2- إن الغش الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حيث تنعدم الثقة بين

المتعاملين ، لان كل واحد منهم يعلم بان الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت، وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون كذلك جبائيا<sup>(3)</sup>.

3- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية :

(1) بولخوخ عيسى، المرجع السابق، ص 33.

(2) فلاح محمد ، المرجع السابق، ص 65.

(3) بولخوخ عيسى، المرجع نفسه، ص 35.



إن اعتماد الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العمومية، يؤدي إلى فرض ضرائب ورسوم مبالغ فيها على الأفراد، مما ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي، وبتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة عن مختلف التجاوزات التي يقترفها أصحاب النفوذ بتهريبهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطربا في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، اعتقادا بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل واخف من الضريبة، وهذا يرسخ فكرة الغش الضريبي لديهم، خاصة في محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخل المحدودة (1).

#### 4- تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع :

إن وجود الغش الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية

(civisme fiscale) والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من مساهمته المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع، وبذلك فإن الغش الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية (2).

#### ج- الآثار الاقتصادية :

إن للضريبة دور اقتصادي هام كونها أداة تنظيم وتدخل اقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب ومنها:

- التأثير على المنافسة: عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تنهرب من الضريبة، وبالتالي تفرض أسعارها التنافسية، وأحسن

(1) عوادي مصطفى، رحال نصر، المرجع السابق، ص 96.

(2) فلاح محمد، المرجع السابق، ص 71.

مثال على ذلك حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص ، والتي لا تتردد في إجراء صفقات تجارية بدون فواتير ، وبالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة، كذلك فإن الغش الضريبي يساهم في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.

● عرقلة النمو الاقتصادي: إن الغش الضريبي يساهم في إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي حيث أن الغش الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى دفع الإنتاجية ، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسير بهدف خفض التكاليف ن فإنه لا يتردد في ممارسة الغش الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه (1).

● إعادة توجيه النشاط الاقتصادي :

إن الغش الضريبي يساهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية ، وفي الجزائر نلاحظ هذا ، فالأنشطة الاقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للغش الضريبي دون أن توجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات ، وتساهم في تكوين القيمة (2).

يلاحظ في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية الغش أكثر من تنمية أعماله ومؤسسته ، وبالتالي يمكن القول " إن الغش هو إذن مسبب للركود الاقتصادي".

(1) عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص97.

(2) رجال نصر ، المرجع السابق، ص98.

د- ندرة الأموال :

إن الغش الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال لان المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة ، يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية ، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف ، فالتملص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن، ويمكنه اللجوء أيضا إلى شراء سندات الخزينة أو استثمارات معينة صعبة المراقبة (مجوهرات، تحف فنية،.....). وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الاعتبارية، وذلك لان المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية ، وخصوصا حق الاطلاع لدى المؤسسات البنكية<sup>(1)</sup>.

(1) نصيرة يحيوي، المرجع السابق، ص 201.



# الفصل الثاني

الأحكام الموضوعية و الإجرائية  
لجريمة الغش الضريبي في التشريع  
الجبائي الجزائري

### **المبحث الأول : مضمون التشريع الجبائي الجزائري:**

لقد عرفت القوانين الجبائية إصلاحات جذرية من سنة 1990 إلى غاية 2002 بموجب قوانين مالية من خلال إدماجهم لبعض الضرائب وإلغاء البعض وتعديل البعض، وكذلك إحداث إصلاحات على الهياكل الإدارية الجبائية في الجانب التقني من خلال استحداثه لمصالح جديدة .

ومع ذلك فإن النظام الجبائي غير مستقر كونه معرض دائما للتعديلات باستمرار بموجب القوانين المالية السنوية وكذلك القوانين المالية التكميلية وكان آخرها قانون المالية لسنة 2002 الذي بموجبه تم استحداث قانون الإجراءات الجبائية بالمواد 41 إلى 200 بعد إجراء تعديلات جذرية لكافة القوانين الجبائية من خلال إلغاء العديد من النصوص وتحويل الكثير منها إلى قانون الإجراءات الجبائية<sup>(1)</sup>.

### **المطلب الأول: قانون الضرائب المباشرة والغير مباشرة والرسوم المماثلة**

#### **1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:**

لقد جرم المشرع في قانون الضرائب المباشرة عدة أفعال في حالة ارتكابها أو الامتناع عن القيام ببعض منها ،وقرر لها عقوبات جزائية ومن ذلك ما أورده المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(2)</sup>.

(1) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة ، ط2، الجزائر ، 2011 ، ص38.

(2) المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأمر رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية 1991.

أن كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي تخضع لها أو تصفيتها كليا أو جزئيا وتعتبر أعمال تدليسية على وجه الخصوص الأعمال التالية :

أولا : الإغفال عن قصد عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات أو القيام بتسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري الجزائري.

ثانيا : الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال وفقا لأحكام المواد 09 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة.

ثالثا : استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية لاسيما بخصوص وضع الكشف المفصل للزبائن المنصوص عليه في المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة<sup>(1)</sup>.

إذا يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم أن يكتب سنويا لدى مفتش الضرائب، المباشر الذي يخضع له بمكان الإقامة تصريحا خاصا بمبلغ رقم الأعمال المحقق في الفترة الخاضعة للضريبة، وذلك إضافة إلى التصريح المشار إليه بالمواد 5 فقرة 11 إلى 18 و 151 قانون الضرائب المباشرة.

رابعا : لكل من ثبت قيامه عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسته تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير، تطبق عليه العقوبات المشار إليها في المادة 303 قانون الضرائب المباشرة.

(1) اوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص28.

وقصد المشرع بوضع هذه المادة إلى منع التهرب والتحايل في إخفاء الممولين لأرباحهم الحقيقية عن مصلحة الضرائب ، وإذا كان الغش الضريبي في صورته البسيطة كأن يتأخر المكلف بالضريبة عن تقديم التصريحات والبيانات أو ينقص في المعلومات التي يدلي بها إلى الإدارة الجبائية ، تطبق عليه مجرد غرامة فانه في حالة استعمال المكلف الطرق الاحتمالية تنص المادة 01/303 على عقوبة أشد تتمثل في الحبس والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط وقانون الضرائب المباشرة نص على جرائم الغش الضريبي من المادة 303 إلى 308 والمادة 407 إلى 408<sup>(1)</sup>.

## 2- قانون الضرائب الغير مباشرة :

وردت جريمة الغش في قانون الضرائب غير المباشرة من المادة 523 إلى 528 منه ، كما انه نص على العقوبات الجبائية وهي تنقسم إلى عقوبات ثابتة وأخرى نسبية إضافة إلى المصادرة ، كما شملت هذه المواد الخاصة بالانابيق وزراعة التبغ غير المطابقة للقانون واستعمال الوقود غير المرخص بهم نص في المادة 530 و 531 على عقوبات جزائية بالنسبة للمخالفات محددة في نفس المواد نذكر من بين ذلك :

- الصناعة المغشوشة للكحول<sup>(2)</sup>.

- صناعة وحياسة انبيق أو جزء منه دون تصريح

- استيراد البارود من الخارج دون ترخيص

كما تحتوي المواد من 532 إلى 541 على عقوبة الغش الضريبي باستعمال طرق الاحتيال مع تحديدها في المادة 533 قانون الضرائب الغير مباشرة وهي كالاتي<sup>(3)</sup>:

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء لمبالغ أو منتوجات تخضع لضرائب أو رسوم.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 46.

(2) محمد فلاح، المرجع السابق، ص 131.

(3) المادة 533 قانون الضرائب غير المباشرة ، الصادرة بأمر رقم 76-104 ، المؤرخ 1976/12/09.



## الفصل الثاني: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة من أجل التخفيض أو الإعفاء أو إرجاع الضريبة.
- استعمال الطوابع المزورة.
- الإغفال عن قصد في نقل الكتابات غير الصحيحة في دفاتر اليومية والجرد.
- تنظيم المكلف ما يوهم بإعساره أو عرقلة تحصيل الضريبة الواقعة على ذمته، كما نص هذا القانون على القواعد المشتركة لمختلف العقوبات من المادة 542 إلى 555 هذه العقوبات.
- وتخص كذلك مواضيع يعالجها القانون العام وهي كما يلي :
  - المتواطئ، العود، الظروف المخففة، جمع العقوبات، نشر الأحكام، التضامن، الإكراه البدني، الشخص المعنوي، الإعفاءات والمصالحات.
- المطلب الثاني : قانون الرسوم على رقم الأعمال :**
- لم يحدد قانون الرسوم على رقم الأعمال كل الطرق الاحتمالية والتدليسية المرتكبة من المكلفين بالضريبة وإنما أورد بعض الأمثلة على سبيل المثال بعبارة لاسيما وليس حصريا ومن ذلك ما أورده المادتين 117 و 118 قانون الرسوم على رقم الأعمال ومنها :
  - إخفاء أو محاولة إخفاء المكلف المبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة .
  - تقديم وثائق غير صحيحة كطلبات ترمي إلى استرجاع الرسم على القيمة المضافة<sup>(1)</sup>.
  - الإغفال على تصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال قصدا .
  - كل سلوك يقضي ضمنا إرادة المكلف للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو تأجيل دفعها.
  - أما فيما يخص باقي البنود تتحدث عن إجراءات والجزاءات ومخالفات لأحكام القانون المتعلق بالرسوم على أرقام الأعمال.
- أ- **قانون التسجيل :**

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص51.

في حالة قيام المكلف بالتملص من سوء التسجيل ، تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج<sup>(1)</sup>.

بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5000 دج إلى غاية 50000 دج<sup>(2)</sup>.

وفي حالة امتناع المكلف بتسديد رسوم التسجيل بالعقوبة في نص المادة 113 من قانون عقوبات التسجيل و 122 من قانون العقوبات الجزائري فهنا عقوبة جزائية<sup>(3)</sup>.

#### **ب- قانون الطابع :**

ينص قانون الطابع صراحة على جريمة الغش الضريبي في القسم الرابع منه وأوردت تحت عنوان " الغش الجبائي " ونجد أن المادة 33 من قانون الطابع ، حيث أن المادة تشير إلى معاقبة أفعال التزييف وتزوير البصمات وكل استعمال لها . إما المادة 34 / 1 من قانون الطابع فهي التي تعاقب المكلف الذي ينقص<sup>(4)</sup>.

أو يحاول إنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة باستعماله وسائل الغش<sup>(5)</sup>.

وتتص على الغرامة الجزائية والحبس ، كذلك تحتوي على المادة 35 من قانون الطابع القواعد المتعلقة بالقواعد المشتركة بمختلف العقوبات.

#### **المبحث الثاني : تجريم الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري**

إذا تعمقنا في قوانين الضرائب المختلفة التي اشرنا إليها سابقا ، التسجيل عليها العديد من

الملاحظات تحملها في العمومية الشمولية والتشابه التام في تحرير المواد المنظمة

لجريمة الغش الضريبي ولا تختلف أركان تجريمه عن الأركان الكلاسيكية المعروفة

للجرائم العادية، وهي الركن الشرعي والمادي والمعنوي ، والمشرع الجبائي الجزائري جاء

(1) المادة 120 / 2 قانون التسجيل.

(2) المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية.

(3) عوادي مصطفى ، المرجع السابق، ص56.

(4) المادة 33 من قانون الطابع ، الصادر بأمر رقم 76-103 ، المؤرخ في 9-12-1976 المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية سنة 2000.

(5) المادة 35 من قانون الطابع المعدل بموجب قانون المالية 2000.

بالنص على الحالة العامة للغش في الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ونجد أن المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال صيغت بالأسلوب نفسه والعبارات الواردة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، حيث تحتوي على التملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية وكذلك الأمر بالنسبة للمادة 532 من قانون ضريبة الغش المباشر ، فالمشرع الجبائي استعمل عبارة "الطرق التدليسية" وفي مواد أخرى استعمل "المناورات التدليسية" أو "بوسائل تدليسية" وهي تعبر عن نفس المعنى (1)، فجريمة الغش الجبائي المنصوص عليها عامة في مجمل التقنيات الجبائية تتمثل في كون المكلف بالضريبة يتملص أو يحاول التملص باستعمال الطرق التدليسية من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً ، وهذا ما يؤدي بنا إلى تحليل الجريمة بتبيان أركانها في المطلب الأول، وصورها في المطلب الثاني وأخيراً الجزاءات المترتبة عليها (2).

### **المطلب الأول : أركان جريمة الغش الضريبي**

لجريمة الغش الضريبي ثلاث أركان:

أ- **الركن الشرعي** : إن الركن الشرعي يتكون من النصوص القانونية التي تبين أن فعلاً معيناً يعتبر جريمة، وإن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة ، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي المنصوص عليه في قانون العقوبات المادة 1 "لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير امن بغير قانون" فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال الغير مشروعة ، كما يحدد لها عقوبات مناسبة ، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو القوانين المكملة له، ولكون خضوع الفعل لنص

(3) اوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 30.

(2) احسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 468.

التجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه " مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات " والنص القانوني الذي يجرم الفعل يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعا له ويضفي عليه صفة غير المشروعية ، والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع ذلك الغش والتهرب الضريبي باعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة<sup>(1)</sup>.

والملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائرية أن المشرع الجزائري الجبائي كثيرا ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس النظام الاقتصادي ، وهكذا نجد أن المادة 408 قانون الضرائب المباشرة تنص على معاقبة " من يقوم بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة" بالعقوبة المنصوص عليها في المادة 418 قانون العقوبات الجزائري التي تنص على عقوبة الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني.

نخلص إلى أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمسة ويمكن حصرها فيما يلي :

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة :المواد

1،309،407،408/192،193،303

- قانون الضرائب الغير مباشرة : المواد 530 ، 544،542،538،533،532.

- قانون التسجيل : المواد 119/122،120،1.

- قانون الطابع : المواد 34،33.

- قانون الرسوم على رقم الأعمال:المواد 118،117

ب- **الركن المادي** : ويتكون من :

(1) اوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق،ص32.

- استعمال الطرق الاحتيالية

- التملص من الضريبة والرسوم

- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من أداء الضريبة

أ- استعمال الطرق الاحتيالية : لا يقوم الركن المادي لهذه الجريمة ما لم يستعمل الفاعل

المتمثل في المكلف بالضريبة طرقا تدليسية والطرق الاحتيالية ، إذ أن المشرع لم يعرفها

بصفة دقيقة حيث اكتفى بسرد بعض الأعمال المادية التي اعتبرها طرقا تدليسية احتيالية،

والسؤال المطروح هل المشرع أورد الأفعال على سبيل المثال أم الحصر ؟

وهنا يرجح أن يكون على سبيل المثال ، وذلك لاعتبارات بسيطة وهي أن المشرع ترك

المجال مفتوحا أمام الإدارة الجبائية ، كما أن الجريمة من الجرائم المتحركة وبالتالي لا

يمكن تقييدها ويتضح من المادة 1/301 قانون الضرائب المباشرة انه يمكن وصف الطرق

الاحتيالية بأنها "إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة وهذا الإخفاء باعتباره طرقا احتيالية

يقصد به التخلص والإفلات من دفع الضريبة الواجبة قانونا، إذ يمكن أن يتخذ أشكالا

مختلفة ،ومنه السؤال المطروح ماهي الطرق الاحتيالية في هذه الجريمة؟

قد استعمل المشرع الجزائري لفظ الطرق الاحتيالية أو التدليسية ، كما استعمل عبارة

مناورات الغش للتعبير عن الركن العام في كل جرائم الغش الضريبي على مستوى القوانين

الجبائية المختلفة ، كما انه نص على الركن الخاص لكل نوع من أنواع الجرائم الضريبية

بالنسبة لكل قانون على حدا مع تحديده له<sup>(1)</sup>، ويمكن استخلاص تعريف الطرق الاحتيالية

على أساس أنها كل إخفاء لمبالغ تسري عليها الضرائب أو الرسوم ، وهذا الإخفاء يمكن

أن يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب وكذا الدفاتر والأوراق

الأخرى وكذلك عند اعتقاده أن بعض البضائع الموجودة لديه سلمت على سبيل الوديعة ،

ويقدم في هذا الصدد مستندا يثبت ذلك، كما له أن يقدم فواتير لشراء وأخرى تتضمن

(1) المادة 533 قانون الضرائب الغير مباشرة، المادة 118 قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 2/407 قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 3/34 قانون الطابع، المادة 1/119 قانون التسجيل.

مصروفات وهمية أو يقوم بإسقاط عناصر الإيرادات وإغفال قيد بعض المبيعات وتقديم الحسابات صورية لتأييد التصريحات الكاذبة ، كما يضخم المشتريات مع تخفيض المبيعات . ومن الطرق الاحتيالية مسك نوعين من الدفاتر حيث يخفي الصحيح منها ويقدم الثانية المزورة ويتضمن بعض العمليات دون البعض الآخر، فالممول يهدف باستعمال الطرق الاحتيالية إلى إخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب وان تأكدت هذه الأخيرة من وقوع الاحتيال تلجا إلى تطبيق العقوبات على المكلف المحتال ولو تعهد بتصحيح ما قام به كان يقوم بزيادة رقم أرباحه ، وحتى إذا قبلت مصلحة الجبائية بتحصيل باقي الضرائب.

- ففي هذه الحالة تطبق مثلا نص المادة 418 قانون العقوبات التي تعتبر الفعل جنائية ماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني. وقد جاء المشرع بتعديل المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة حيث ذكر بعض الأفعال واعتبرها طرق احتيالية نذكر من بينها خاصة البيع بدون فاتورة، العمل على استرجاع الرسم على القيمة المضافة بواسطة وثائق مزورة وغير صحيحة،.....

ب- **التملص من الضريبة والرسوم** : يتطلب الغش الضريبي لقيامه ان يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى إحدى النتائج التالية:

- إما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة .

- إما التملص كليا أو جزئيا من تصفية الضريبة.

- إما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويراد بها إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام .<sup>(1)</sup>

ولا يشترط القانون لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي الطرق الاحتيالية فعلا إلى نتيجة معينة ، و هي التملص من الضريبة بل إن المحاولة تكفي لقيامها ، والمحاولة كما عرفت

(1) احسن بوسقيعة ، المرجع السابق، ص473.

المادة 30 قانون العقوبات الجزائري هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة<sup>(1)</sup>.

### ج- العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتمالية :

يتعين لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني ومن ثم تنعدم الجريمة أن تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطا ارتكبته الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء ، وبالمقابل تتوفر علاقة سببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون اطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة .<sup>(2)</sup>

### ج- الركن المعنوي :

الغش الضريبي جريمة عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي، وقد شددت مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمال عبارة " عمدا " فلا جريمة إذا لم يثبت توافر القصد الجنائي وعلاوة على القصد الجنائي العام تقتضي الجريمة قصدا خاصا يتمثل في التملص من الضريبة كلها أو بعضها.

1- **القصد العام:** يفترض القصد العام على الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال من شأنه أن يؤدي إلى التملص من الضريبة كلها أو بعضها ، فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله لقواعد المحاسبة ، لا يعد القصد الجنائي متوافر لديه ن فالقصد هنا يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط .

2- **القصد الخاص:** يتطلب الغش الضريبي توافر القصد الخاص وهو أن يتجه الجاني إلى التملص من الضريبة كلها أو بعضها ، بمعنى حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها، وتثيير مسالة إثبات القصد الجنائي بعض الإشكالات ومنها:

(1) احسن بوسقيعة ، المرجع السابق، ص473.

(2) فارس السبتي، المرجع السابق، ص64.

- على من يقع عبء الإثبات؟

الأصل يقع عبء الإثبات على من ادعى أي على النيابة العامة وإدارة الضرائب. يميل القضاة إلى افتراض النية كون المسير ظل غير مبال بإنذارات الإدارة المتكررة، تأخير تحصيل النقود حتى تبقى الإيرادات دون مستوى رقم الأعمال الذي يسمح بالاستفادة من النظام الجزافي، مسك محاسبة خفية، كون الجاني محترف .

### **المطلب الثاني : صور جريمة الغش الضريبي :**

علاوة على جريمة الغش الضريبي نصت التقنيات الجبائية كذلك على : (1)

أ- **محاولة الغش :** ان محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح عملا بمبدأ عام، وتنص المادة 303 قانون الضرائب المباشرة على المحاولة بعبارة : تملص ، او محاولة التملص : ويقصد بالمحاولة هنا أن الميول في هذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتحضير لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا ، فيقال انه شرع في تنفيذ الجريمة طبقا لنص المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري التي أشارت إلى البدء في التنفيذ مباشرة ، إلا إذا كان هناك توقف خارجي عن إرادة الفاعل سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق ، ومثال ذلك أن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً لإيراداته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ تسري عليها الضريبة ، ثم يؤدي الضريبة في الميعاد، وفقاً لهذا الإقرار ، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة بالرغم من عدم اكتمال ركنها المادي ، فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة .

ب- **الاشتراك:** كل النصوص القانونية أجمعت على أن الشريك مسؤولاً جزائياً وتطبق عليه عقوبة الفاعل الأصلي، كما عرفت المادة 42 قانون العقوبات الشريك. كل من المواد 2/303 قانون الضريبة المباشرة، 120 قانون التسجيل، 1/35 قانون الطابع: بعض الأعمال المادية تعتبر مرتكبيها في حكم الشريك وهي توسط شخص بصفة غير قانونية في القيم المنقولة، كذلك من الأفعال المشاركة من ساهم في إعداد واستعمال وثائق

(1) اوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص38



ومعلومات يثبت عدم صحتها، وتشير المادة 306 قانون الضرائب المباشرة، ولكل الأعمال أو الخبراء.... ساعدوا الممولين في صور غير قانونية، ونص المادة 2/303 وبالنظر إلى نص المادة 42 من قانون العقوبات والمساعدة في المجال الضريبي تخص في الاحتيال بإخفاء المبالغ تسري عليها الضريبة أو الاعتماد على بيانات غير صحيحة في أوراق الضريبة وحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله وان إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

ت- **العود** : عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 3/303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمهلة 5 سنوات ، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية ، وهو يتمثل في ارتكاب جريمة مماثلة في خلال 5 سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى ، أو من تاريخ صدور الحكم بالإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا والتشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة السابقة الذكر<sup>(1)</sup>.

ث- **التقادم** : يقصد بتقادم الضريبة هنا " مرور الزمن اللازم لسقوط الحق، والحق هنا ينصرف إلى حق الدولة لاقتضاء الضريبة ، وهو بذلك يرتبط بتحصيل الضريبة بعد استحقاقها ن فإذا لم تقم الدولة بتحصيل الضرائب والرسوم ن فهذه الأخيرة تسقط بمرور الزمن أي بعد مرور 3 سنوات اعتبارا من يوم ارتكاب المخالفة خلافا لمهل التقادم المقررة للمادة الجنحية ، ومدة التقادم هذه تمتد بسنتين بعد أن يثبت للإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ عمدا إلى طرق تدليسية ، وترفع دعوى قضائية ضده، وتسري مدة التقادم كذلك على تحصيل الإدارة لرسم التسجيل ، ورسوم الطابع ، وكذلك الضرائب الغير مباشرة، تحصيل الرسم على رقم الأعمال ، فالأجل المسموح به للإدارة لتحصيل الضرائب 4 سنوات والتي تكون نتاج سهو أو نقص أو خطأ في تحديد وعاء الضريبة ، وبداية مدة التقادم للحقوق البسيطة والجزاءات المناسبة لها الخاصة بالضرائب المباشرة والرسوم

(1) عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص30.

المماثلة تبدأ من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها اختتام الفترة المحتوية على المداخل الخاضعة للضريبة مثال ذلك :

بالنسبة لمداخل سنة 2013 مدة التقادم المفروض عليها الضريبة لنفس السنة 2014 فان مدة التقادم لها في 2017 ، كما تتقدم دعوى الإدارة الجبائية ب 4 سنوات<sup>(1)</sup>.

طبقا لنص المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية وهو نفس الاجل الذي نصت عليه كل من المواد :3/305 قانون الضرائب المباشرة ،110 و 127 و 138 قانون الإجراءات الجبائية.

### **المطلب الثالث : الجزاءات المترتبة على الجريمة .**

تتفق جل النصوص الجبائية على اعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث لعقوبة جزائية أو جبائية ، كما تقرر النصوص جميعا بمسؤولية الشخص المعنوي .

سنتناول أولا الاشخاص المكلفين الخاضعين للجزاء ثم العقوبة التي تطبق عليهم .

أ- **الشريك** : كما سبق القول الشريك يتحمل المسؤولية كاملة وتطبق عليه عقوبة الفاعل الأصلي ، وقد اجتمعت القوانين : المادة 2/302 قانون الضرائب المباشرة، 1/35

قانون التسجيل ، 1/120 قانون الطابع ، بفعلين يعتبر مرتكبهما في حكم الشريك.

- التدخل بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة او تحصيل قسائم في الخارج.

- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين.

ب- **الشخص المعنوي** : كان التشريع الجبائي سابقا إلى تكريس المسؤولية الجزائية للشخص

المعنوي ، حيث كرسها قانون الضرائب الغير مباشرة الصادر في 1976/12/9 قبل

تكريسها في قانون العقوبات بموجب قانون 2004/11/10 حيث نصت المادة 554 منه "

عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر

الحكم بعقوبات الحبس ..... ضد المتصرفين والممثلين الشرعيين او القانونيين للمجموعة"

، وأضافت نفس المادة في فقرتها الثانية " ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية ..... ضد

(1) أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 39.

الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه " وهو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 9/303 قانون الضرائب المباشرة، المادة 138 قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 4/36 قانون الطابع ، 4/ 121 قانون التسجيل. ونلاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص ، مستعينا بذلك بالدولة والمجموعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص للمؤسسات العمومية الاقتصادية فإنها تكون محل مسائلة جزائية في حالة ارتكابها جنحة الغش الضريبي ن وهو نفس النهج الذي سلكه المشرع في المادة 51 مكرر قانون العقوبات الجزائري ن اثر تعديله بموجب القانون رقم 04-15 المؤرخ في 10-11-2004.

ت- **المكلف بالضريبة** : نقصد به كل مدين للخرينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتملص منها أو يحاول التملص منها كليا أو جزئيا بتقديمه لمصلحة الضرائب ببيانات ناقصة جعلتها تربط الضريبة اقل مما عليها قانونا<sup>(1)</sup>.

#### 1- عقوبات جزائية :

أ- **أصلية** : وتتفق مجل النصوص الضريبية على تطبيق عقوبة الحبس والغرامة أو إحدى هاتين العقوبتين ، وتختلف من حيث مقدار العقوبة :

- في قانون الضرائب المباشرة : نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمعدلة بموجب قانون 11-16 المؤرخ في 20/12/2011 على العقوبة التالية \* غرامة مالية من 50000 دج الى 100000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج.

\* الحبس من 2 شهرين الى 6 اشهر وغرامة مالية من 100.000 دج الى 500.000 دج او احدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج

\* الحبس من 6 أشهر إلى 2 سنتين وغرامة مالية من 500.000 الى 2.000.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000 دج الى 5.000.000 دج وهكذا ...

(1) احسن بوسقيعة،المجلة القضائية،العدد 1 ، جانفي 1998،ص 20.

\*وتجدر الإشارة إلى أن المادة 303 قبل التعديل كانت تعاقب على الغش الضريبي بعقوبات جنائية عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000

\_ ففي قانون الضرائب غير المباشرة: المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية 2003 .

\*الحبس من سنة إلى 5 سنوات وغرامة من 50.000 إلى 200.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين، غير انه في صورة الإخفاء يشترط لتطبيق العقوبة المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج .

\*قانون التسجيل ( المادة 119 ) الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين .

- واجتمعت النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود وحدد مدة العود ب 5 سنوات كما هو جار في قانون العقوبات بالنسبة للجنح ن وأجازت بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة وفق المادة 53 قانون العقوبات.

ب- **العقوبات التكميلية أو التبعية** : وتتمثل أساسا في نشر الحكم وتعليقه وقد أجمعت كل النصوص الضريبية على انه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها ، وتعليقها في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه وفقا للمادة 303 قانون الضرائب المباشرة، 550 قانون الضرائب غير المباشرة، 6/120 قانون تجاري<sup>(1)</sup>.

- كما نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 554 بخصوص رجال الأعمال والخبراء على انه في حالة العود وتعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون منع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسبي ولو بصفة مسير أو مستخدم وتطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة ، كما نصت

(1) المادة 532 قانون الضرائب الغير مباشرة المعدلة بموجب قانون 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية

2003 ، المادة 53 قانون العقوبات ، المادة 303 قانون الضرائب المباشرة ، المادة 550 قانون الضرائب الغير مباشرة، المادة 6/120

قانون تجاري.

المادة 29 قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري ، وحددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز 10 سنوات ، كما أجازت الأمر بالنفاذ المعجل.

2- **الجزاءات الجبائية:** بالإضافة إلى العقوبات الجزائية تعاقب كل النصوص الضريبية على الغش الضريبي بجزاءات جبائية وتختلف العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا.

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

ب- **قانون الضرائب غير المباشرة :** يميز نوعين من الغرامات الجبائية

• غرامة ثابتة تتراوح قيمتها بين 5000 دج و 25000 دج ، المادة 523 قانون الضرائب المباشرة ، والأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 50000 دج ن المادة 2/524 قانون الضرائب المباشرة وتطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي.

ث- **قانون الرسم على رقم الأعمال :** غرامة من 1000 دج إلى 5000 دج ، المادة 2/144 .

وفضلا عن ذلك انفرد أيضا قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة التي تنصب على الأشياء ووسائل الغش ، المادة 525 قانون الضرائب غير المباشرة ، وإذا كان بمقدور القضاة التخفيض من الغرامات الجزائية فان القانون يمنع عليه التخفيض من الغرامات الجبائية ، المادة 4/303 قانون الضرائب المباشرة<sup>(1)</sup>، المادة 4/120 قانون التجاري.

ويثار السؤال حول الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية : هل هي تعويضات مدنية ام عقوبات أم مزيج بينهما؟

الرأي الراجح فقها وقضاء أن الغرامات والمصادرة الجبائية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض ولا يقضى بها إلا بناء على طلب الإدارة المختصة وهذا ما ذهبت إليه المحكمة العليا بشأن المخالفة في قرار صدر بتاريخ 1996/10/7 من غرفة

(1) المادة 2/524 قانون الضرائب المباشرة ، المادة 2/144 قانون الرسم على رقم الاعمال ، المادة 4/303 قانون الضرائب المباشرة

الجنح والمخالفات القسم 3 نقضت فيه قرارا صادرا عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى إدارة الضرائب ، دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب وتوصلت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة ولا بد أن تشير في هذا الصدد إن إدارة الضرائب مؤهلة إلى فرض جزاءات جبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية .

● **عقوبة الشخص المعنوي :** تجمع النصوص الضريبية على انه تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية المقررة جزاءا للشخص الطبيعي الذي ارتكب الجريمة ، فضلا على الجزاءات الجبائية ، وهو ما يتفق ونص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات الجزائري التي تقرر للشخص المعنوي غرامة تساوي من 1 إلى 5 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة جزاءا للشخص الطبيعي .

**المبحث الثالث : تقدير الجريمة وطرق البحث عنها وفقا للتشريع الجبائي الجزائري**

لمحاصرة الجريمة هناك طرق لقياسها والبحث عنها نذكرها فيما يلي:

**المطلب الأول: تقدير وقياس جريمة الغش الضريبي**

لقد ذكرنا سابقا بان ظاهرة الغش الضريبي تقلل من الحصيلة الجبائية للدولة الموجهة إلى تمويل نفقات ومتطلبات التنمية الاقتصادية وبالتالي أصبح من الضروري معرفة الطرق المستخدمة في تحديد الغش الضريبي ومجالات التأثير لهذه الظاهرة بالإضافة إلى البحث عن الطرق والوسائل المثلى لمحاربة هذه الظاهرة وأساليب معالجتها (1).

وعملية قياس وتقدير هذه الظاهرة تتم بواسطة استخدام أدوات مختلفة للقياس مثل المعادلات الرياضية، وعموما توجد طريقتين لقياس حجم ظاهرة الغش الضريبي هما:

- تقدير الاقتصاد السري .

- تقدير عدم الالتزام الضريبي .

أ- **تقدير الاقتصاد السري :** يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل الغير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين وغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام لذلك فان عملية تحديد حجم الاقتصاد السري يسمح بقياس وتقدير ظاهرة الغش الضريبي،

(1) عباس عبد الرزاق، المرجع السابق ، ص 108 .

ويعتمد تقدير وإحصاء الاقتصاد السري بناء على معطيات الناتج الوطني والمعاملات النقدية وسوق العمل وعوامل الإنتاج<sup>(1)</sup>:

\* المنهج النقدي.

\* منهج عوامل الإنتاج .

\* منهج سوق العمل .

\* منهج التفاوت .

1 المنهج النقدي توجد ثلاث أشكال به :

- متغير المعدل الثابت .
- متغير المعادلة النقدية .
- متغير فئات العملة .

\*متغير المعدل الثابت : يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل ثابت في ضل عدم وجود الاقتصاد السري، ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة اكبر من السنة المرجعية تعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الاقتصاد السري وتحدد حجم الغش الضريبي: بضرب حجم الاقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض وتوضح كما يلي:

-أولا تحسب حجم الاقتصاد السري:  $AEST = (M2 - M1) . PNB$  :<sup>(2)</sup>

M2

حجم الاقتصاد السري = AEST

(1) رجال نصر، المرجع السابق، ص 55 .

(2) عوادى مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 77 .

## الفصل الثاني: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

M1 = يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية =

M2 = يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة =

PNB = الناتج الوطني الخام =

ثم تحديد حجم الغش الضريبي:  $VEF = \frac{\langle (M2-M1) - PNB \rangle \times TM}{M2}$

M2

حجم الغش الضريبي = VEF

المعدل الضريبي المتوسط المفروض = TM

\*متغير المعادلة النقدية:

تعتمد هذه الفكرة على وجود علاقة مباشرة بين الجباية والاقتصاد السري حيث انه يعتبر وجود الاقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ولحساب حجم الغش الضريبي نحسب أولا سرعة دوران العملة القانونية التي يفترض أنها نفسها في الاقتصاد السري ثم نحدد حجم الاقتصاد السري وفي الأخير نحدد حجم الغش الضريبي وفقا للمعادلة التالية :

$$AE \times ST = \frac{(M3-M2) \times PNB}{M0}$$

M0

يمثل العملة غير الشرعية = (M3 - M2)

M0: يمثل العملة الشرعية وبالتالي فان حجم الغش الضريبي يحسب كالتالي :

$$V \times E \times F = \frac{\langle (M2-M1) \times PNB \rangle \times TM}{M0}$$

M0

\*متغير فئات العملة : بحسب هذا المقياس يرتبط الاقتصاد السري باستخدام أوراق نقدية من فئة معينة لذلك فان التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الاقتصاد السري لكي



يفقد هذا المقياس أهميته عند التضخم المرتفع لارتفاع المستوى العام للأسعار ، بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الاقتصاد السري (1).

### **1- منهج عوامل الإنتاج ( المدخل المادي ) :**

حسب هذا المنهج تقوم باختيار عامل إنتاج معين مثل الكهرباء وافترض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والنتاج الوطني وبالاعتماد على حجم الإفراج واستهلاك هذا الدخل، يتم تقدير الناتج الوطني . ويقاس حجم الاقتصاد السري عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المحدد ( الاسمي ) حسب المدخل المادي والناتج الوطني الرسمي الحقيقي ، ولقد وجه لهذا المنهج انتقاد كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج والناتج الوطني، إلا أن تغيرات استهلاك العوامل قد تعبر حتما عن ارتفاع الاقتصاد السري، بحيث قد تزيد نسبة الاستهلاك نتيجة التبذير مثلا .

**2- منهج سوق العمل :** وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الاستقصاء ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل وعلى أساس ذلك يقدر حجم الاقتصاد السري، ويكمن الانتقاد الموجه لهذا المنهج في انه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال . (2)

**3-منهج التفاوت :** حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني بالاعتماد على مصادر الإدارة الجبائية ، كما يتم حسابه من مصادر أخرى ، وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المنتهرب به من الضريبة ، ونلاحظ مما سبق أن جميع المناهج السابقة تعتمد على قياس حجم ظاهرة الغش الضريبي من خلال تقدير حجم الاقتصاد السري ونظرا للحدود التي تعاني هاته المناهج أصبح من الضروري الاعتماد على مناهج أخرى تستند على تقدير حجم عدم الالتزام الضريبي .

**ب-تقديرات عدم الالتزام الضريبي :** بغض النظر عن حجم الاقتصاد السري يمكن قياس حجم الغش الضريبي باستعمال المناهج التالية :

(1) رجال نصر، المرجع السابق ، ص 54 .

(2) نصيرة يحيوي.المرجع السابق.ص 55 .

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة : يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي لذلك يمكن أخذها كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها ، ولمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم الغش الضريبي (1)

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة :

$$INP = PFL - PFR$$

الضريبة المتهرب منها: INP

الضريبة القانونية المحتملة: PFL

الضريبة المحققة: PFR

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة : يرتكز مضمون هذا المنهج على ان حجم الغش الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة ، كما هي بالمعادلة :

$$VFF = POES - POR$$

حجم الغش الضريبي: VFF

مجموع الاقتطاعات المقدرة: POES

مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية: POR

3- منهج الإعفاءات الضريبية :

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم الغش الضريبي بالاعتماد على المعلومات الموجودة في التصريحات الضريبية التي يقدمها المكلف ، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للغش عندما يستفيد من إعفاء ضريبي لذلك يصرح عن دخله الحقيقي ، وعليه يتم قياس

(1) عوادي مصطفى ، رجال نصر ، المرجع السابق ، ص 80-82.

حجم الغش الضريبي من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء.  
(1)

4- منهج المراجعة الخاصة : ويتم من خلال هذا المنهج الذي هو أمريكي في أصله قياس حجم الغش بوضع برنامج لقياس الالتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعة دقيقة للإقرارات الضريبية ، والتي تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة ، والتي تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح به، ويسمح هذا المنهج بقياس حجم الضريبة التي يتحملها المكفون ، ثم تحديد نسبة مستوى الالتزام الطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتيا إلى مجموع الاستحقاق الضريبي.

5- منهج الاستقصاء : ويرتكز هذا المنهج على مبدأ بسيط وهو حساب الدخول الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الاستقصاء ومقارنتها مع المصرح بها إلى مصالح الإدارة الجبائية فعلا، ولكن في هذا المنهج يمثل في جميع العينة الإحصائية(2).

- وبناء على ما سبق نستنتج انه لا يوجد منهج كامل وصالح في جميع الحالات حيث أن لكل منهج خصوصياته وظروف تطبيقه ، والمنهج المتبع في الجزائر لقياس الغش الضريبي لا يعتمد على أي منهج من المناهج السابقة، بل تقوم مصالح البحث والمراجعات أو مختلف المفتشيات والقباضات بالاستناد على ما هو محدد في القانون الضريبي ، فان قياس الغش الضريبي في الجزائر ن لا يعكس الحجم الحقيقي لهاته الظاهرة ، كما أن الأرقام المعلنة تكون مختلفة من خبير إلى آخر.(3)

**المطلب الثاني : طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي :**

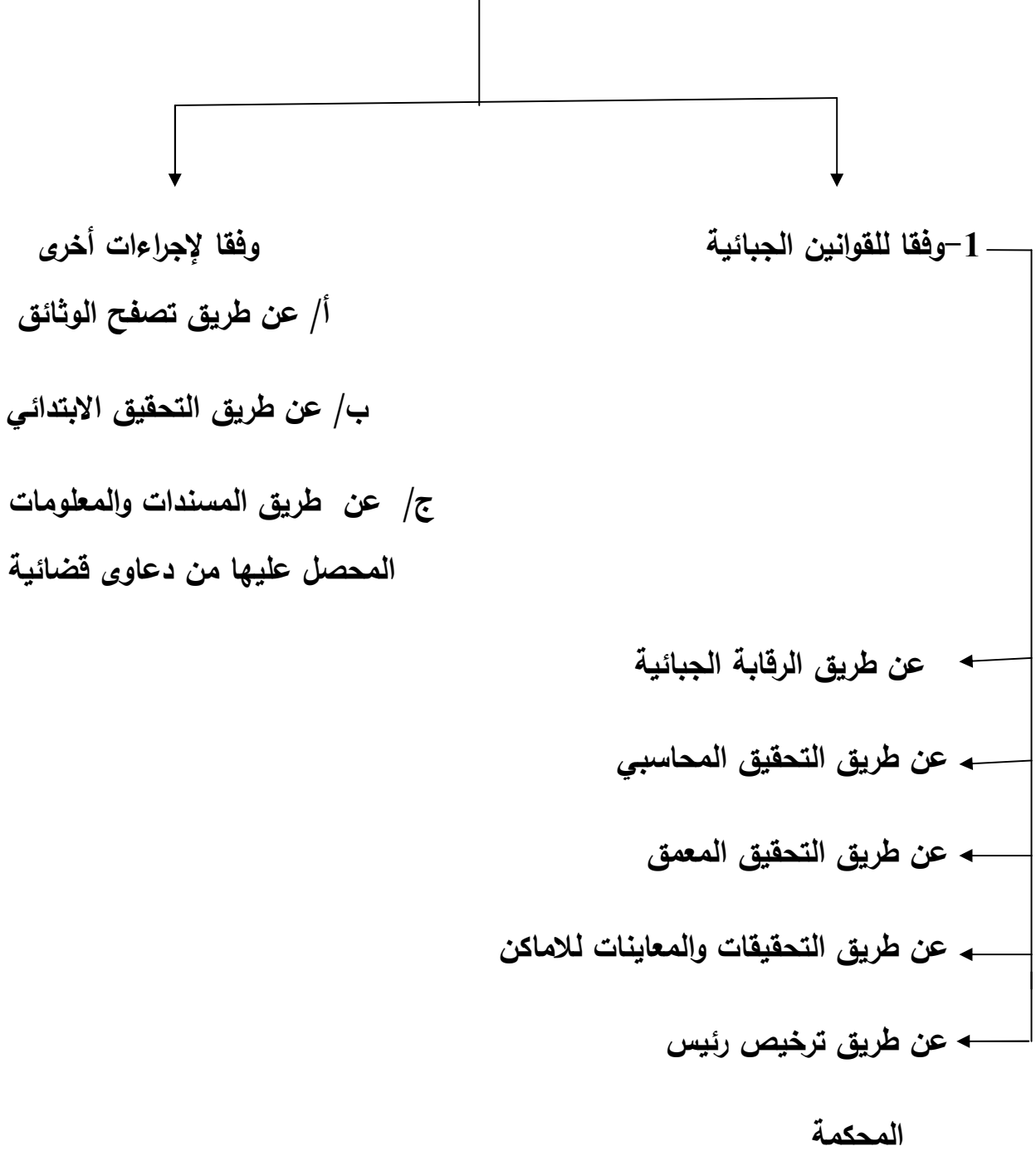
يوجد طريقتين للبحث عن جريمة الغش الضريبي

(1) اوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 82.

(2) فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 138..

(3) عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق ص 85.

البحث عن جريمة الغش الضريبي



1- وفقا للقوانين الجبائية :

تضمن التشريع وقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002 العديد من طرق البحث عن الغش ومن بين هذه الطرق :

اولا : عن طريق الرقابة الجبائية: فان البحث عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي واستعمال المناورات للتملص من الضريبة ويكون عن طريق رقابة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة ، والتي يمكن التعرض لها بحسب نوع النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة والواجبات المفروضة عليه ، والتي يتعين عليه الالتزام بها ، في حالة الاخلال عليه متابعات جزائية وجبائية معا بعد إثبات نظام التقدير الجزائي والنظام الربح الحقيقي ، نظام التقدير الإداري ، نظام التصريح المراقب ن نظام الضريبة على الدخل (1)

- أ- إجراءات الرقابة على الدخل : كيف تكون الرقابة على الضريبة المصرح بها من المكلف؟
- بعد تقديم المكلف بالضريبة التصريح والاكتتاب الملزم به في الآجال المحددة له تتولى الإدارة الجبائية مراقبة التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.
- كما يمكن ممارسة الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس صفة التاجر والتي تدفع أجورا وأتعاب مهما كانت طبيعتها.
- يتولى الرقابة عون برتبة مفتش ويقوم بمراقبة التصريحات ويطلب جميع الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات ن كما يجب على المراقب بدعوى من المكلف الى تقديم قبوله او ملاحظاته في مدة 30 يوما (2).

ب- عن طريق إجراء تحقيق محاسبي :

(1) عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة مزاور ط

1، الجزائر، 2009، ص102.

(2) عوادي مصطفى، المرجع السابق ، ص19.

## الفصل الثاني: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته ، ويعني التحقيق في المحاسبة مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه عن طريق المكلفين بالضريبة، وإجراءات التحقيق المحاسبي هي عموما:

- يجب التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان
- لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب.
- لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 4 أشهر.

### ت- عن طريق التحقيق المعمق :

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشتهم من جهة أخرى وفقا لأحكام المادة 6 قانون الضرائب المباشرة.

وعموما هذه الإجراءات تتلخص في :

- لا يمكن القيام بتحقيق معمق للمكلف بالضريبة إلا عن طريق إرسال إشعار مسبق له مع إشعار بالاستلام مرفق بالميثاق حقوق وواجبات المكلف ومنحه آجال 15 يوما.
- لا يمكن أن تفوق فترة التحقيق سنة من تاريخ الاستلام<sup>(1)</sup>.

### ث- عن طريق ترخيص من رئيس المحكمة :

انه لكي تتمكن الإدارة الجبائية القيام بممارسة حقها في الرقابة الجبائية وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن أحكام المادة 75

(1) احسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص130.

## الفصل الثاني: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

قانون الإجراءات الجبائية الجزائري ، للأعوان الذين لهم رتبة مفتش بإجراءات المعاينة في كل المجالات قصد البحث وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة في دفع الضريبة ، والإجراءات المتبعة هي:

- انه لا يمكن الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير.
- يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف المسؤول للإدارة الجبائية مؤهل مؤسسا ويحتوي على كل البيانات.
- ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان.
- يبلغ الشخص أو المكلف بالضريبة بالأمر لإجراء المعاينة في عين المكان وحين إجرائها إلى الشخص المعين أو ممثله أو أي شاغل للماكن الذي يسلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام.
- في حالة غياب أي شخص عن الأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارجين عن سلطة الإدارة الجبائية ، وفي حالة استحالة طلب الشاهدين يقوم بالاستعانة بمحضر قضائي.

### ثانيا :البحث وفقا لإجراءات أخرى : (1)

كي يتسنى للإدارة الجبائية حماية والحفاظ على الأموال العامة، و الخزينة العمومية تقوم بتتبع المتملصين مع دفع الرسوم والضرائب المفروضة عليهم فتقوم الإدارة الجبائية عن طريق أعوانها بالتحقيق وهذا بالتصفح والاطلاع على الوثائق والقضايا المطروحة على

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص140.

المحاكم والمؤسسات الخاصة والخاضعة للرقابة وهيئات الضمان الاجتماعي ، والمحاضر المحررة من طرف الضبطية القضائية .

ومن بين هذه الوسائل ما يلي :

أ- **البحث من خلال تصفح الوثائق والمعلومات** : إن حق الاطلاع يسمح لأعوان الإدارة الجبائية على مستوى الإدارات المحلية والمؤسسات بصفة عامة بتأسيس الوعاء الضريبي بدقة وهذا من خلال مراقبتهم وتصفح الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة والتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرفهم بقصد تأسيس الوعاء الضريبي على جميع الهيئات والمؤسسات أي كان نوعها ، ويتحمل مسئولو الإدارات والولايات والبلديات والهيئات المنصوص عليها بالمادة 65 الإجراءات الجبائية بصفة شخصية عند رفضهم تقديم الوثائق التي بحوزتهم.

ب- **البحث عن طريق التحقيق الابتدائي** : فضلا عن إجراءات البحث عن الغش الضريبي بالطرق المذكورة سابقا فإن التحقيق الابتدائي الذي تباشره الضبطية القضائية بصفة عامة هو إجراء مادي للبحث والتحري وجمع الأدلة عنها والبحث عن مرتكبيها ، فيقوم رجال الضبطية القضائية بتحرير كل ما يتعلق بالجرائم الضريبية بالنسبة لباقي القوانين الجبائية أثناء التحقيق في قضايا أخرى ، إلا أنه أثناء ذلك يتم اكتشاف أفعال تدليسية أو مناورات تتعلق بالغش الضريبي ، ففي هذه الحالة تصبح المحاضر لها أهمية من حيث الصحة والضمانات من المواد 63 إلى 65 قانون الإجراءات الجزائية<sup>(1)</sup> ومنه تقوم الضبطية القضائية بمجرد علمهم بوقوع الجريمة إما بناء على تعليمات وكيل الجمهورية طبقا للمادة 75 قانون الإجراءات الجبائية أو من تلقاء أنفسهم ولهم صلاحية تفتيش المساكن ومعاينتها والاطلاع على الوثائق وحجزها وحجز الأشياء كسند إثبات وذلك طبقا لأحكام المادة 75 قانون الإجراءات الجبائية والمواد 44 إلى 47 قانون الإجراءات الجزائية التي هي مطابقة لأحكام قانون الإجراءات الجبائية ،وبعد نهاية التحقيق تقوم الضبطية

(1) ينظر: المواد 63 إلى 65 قانون الإجراءات الجبائية.



القضائية بإرسال المحاضر إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا والذي بدوره يعلم الإدارة الجبائية بذلك والتي لها صلاحية تقديم شكوى كونه الإجراء الوحيد لتحريك الدعوى الجزائية والجبائية معا.

**ت - البحث عن طريق المعلومات والسندات المحصل عليها من دعاوى قضائية**

يجوز في كل دعوى مقامة أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع، ويجب على السلطة القضائية أن تتطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي وأي مناورة كانت نتائجها وغايتها التملص من أداء الضريبة سواء كانت القضية أمام الجهات المدنية أم الجزائية، حتى وان أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى المادة 87 قانون الإجراءات الجزائية، ويجب في هذا الإطار أن تبقى الوثائق لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوما الموالية بالنطق بأي حكم أو أمر أو قرار من طرف الجهات القضائية في كافة القضايا ولكن هذا الأجل يخفض إلى 10 أيام فيما يخص الأحكام الصادرة من محكمة الجنايات .<sup>(1)</sup>

**المطلب الثالث : متابعة جريمة الغش الضريبي كأحدى الجرائم الضريبية**

انه يترتب على معاينة واثبات الجرائم الضريبية إحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة طبقا لأحكام المواد 305 قانون الضرائب المباشرة، 534 قانون الضرائب غير المباشرة، 119 قانون الرسم على رقم الأعمال، 119 قانون تجاري، 34 قانون الطابع، والمواد 74، 75، 77، 78 قانون الإجراءات الجبائية وبذلك تكون المتابعة القضائية هي المآل الأخير لأية جريمة ضريبية، وعليه فان دعاوى الضريبة أمام الجهات القضائية يتم تحريكها بناء على شكوى من الإدارة الجبائية الممثلة في المدير الولائي للضرائب، كما تخضع الدعوى إلى إجراءات عامة وخاصة .

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 189 .

- إن الأصل في مباشرة الدعوى العمومية منوطة إلى جهة الاتهام أي النيابة العامة والتي تحرص على التطبيق السليم للإجراءات العامة ولا سيما أن الجرائم الضريبية تتجم عنها دعويان دعوى عمومية ودعوى جبائية

\*الدعوى العمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية.  
\* الدعوى الجبائية تهدف إلى تطبيق إجراءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

فالقوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعويين معا ، فالمادة 305 قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الإدارة لها صلاحية تقديم شكوى لمباشرة الدعوى من اجل ملاحقة المعني دون سابق إنذار من اجل تطبيق الإجراءات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 قانون الضرائب المباشرة وتختص بها محكمة الجنح ، ويجوز للإدارة هنا أن تكون طرفاً مدنياً في حالة فتح التحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من قبلها ، كما نصت المادة 307 قانون الضرائب المباشرة. وتجدر الإشارة إلى أن اشتراط تقديم شكوى ان تكون الشكوى صحيحة ويتوفر فيها شرطان أساسيان هما : (1)

1/ أن تقدم الشكوى مما يناط به القانون مهمة تقديمها غير انه يجوز تقديمها ممن سمح القانون له بإنابته، ويكفي لذلك مجرد الإنابة العامة ولا يشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة ، وإذا صدرت الشكوى من غير مختص يكون الإجراء باطلا .  
2/ أن تكون الشكوى مكتوبة والحكمة من ذلك أن تكون الشكوى موقف من صاحب السلطة في إصدارها.

فالسؤال المطروح: ما مصير الدعوى التي لم يقدم شكوى من طرف إدارة الضرائب؟  
الجواب: أكيد تكون الإجراءات باطلة بطلان مطلق لان تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب من النظام العام لاتصاله بشرط أصيل ولازم لتحريك الدعوى العمومية سواء

(1) ينظر المواد: 305 قانون الضرائب المباشرة ، 303 قانون الضرائب المباشرة، 307 قانون الضرائب المباشرة .

## الفصل الثاني: الأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

على مستوى جهة الحكم أو على مستوى التحقيق وذلك حسب التعديل القانوني للإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2012 حيث نصت على توحيد النظام القانوني للشكوى بالنسبة لكافة الجرائم الجبائية وتتم الشكوى من مدير الضرائب بالولاية حسب نص المادة 104 قانون المالية .

وتفيد شكوى المدير الولائي للضريبة بالحصول مسبقا على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية التي تصدر قرار من المديرية العامة للضرائب .

أما في حالة سحب الشكوى من طرف الإدارة وان الأصل أن لها الحق في أن تتنازل عنها وقد نصت المادة 3/6 قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية .

في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة أو في حالة تسديد 50 من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة واكتتاب جدول الاستحقاقات للتسديد كما حددته المواد التالية: 305 قانون الضرائب المباشرة، 119 ق الرسم على رقم الأعمال وان تعديل قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 20/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 كما أضاف المشرع المادة 104 مكرر.

### - الجهة المختصة بالنظر إلى جريمة الغش الضريبي :

- فقد نصت المادة 329 قانون الإجراءات الجزائية أن "اختصاص المحكمة محليا هو مكان ارتكاب الجريمة أو محل إقامة احد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم" .
- فاضع المشرع في المادة الضريبية الاختصاص المحلي لاختيار الإدارة الجبائية ويكون الاختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقا لأحكام المواد 309 قانون الضرائب المباشرة، 534 قانون الضرائب الغير مباشرة ، 119 قانون الطابع، 119 قانون الرسم على رقم الأعمال، 34 قانون الطابع<sup>(1)</sup>.

(1) ينظر المواد: 305 قانون الضرائب المباشرة، 119 قانون الرسم على رقم الأعمال، 309 قانون الضرائب المباشرة .

وبعد التأكد من الإجراءات الشكلية تخضع الجريمة للمحاكمة الى القواعد العامة والمبادئ  
مثل :

- علانية الجلسة
- شفوية المرافعات
- حضور الخصوم
- حق الدفاع
- الاستعانة بمحامي (1).

وبعد انعقاد الجلسة يتم فيها مناقشة القضية من طرف رئيس الجلسة بالمناداة على المتهم والأطراف والدفاع وفيه أيضا يتم تقديم المسائل العارضة و الدفع ومناقشة الموضوع والتماسات النيابة العامة والرد على مرافعة الدفع ، وأخيرا بعد مناقشة القضية يقفل باب المرافعة أين يقر رئيس الجلسة الحكم والمواد المطبقة لهذه الجريمة الصادر في نفس الجلسة أو في جلسة لاحقة طبقا لنص المادة 354 قانون الإجراءات الجزائية، وقد يكون الحكم مشمول بعقوبة أصلية ( حبس + غرامة ) وعقوبة تكميلية (سالبة للحقوق) بالإضافة إلى غرامات جبائية ن فهنا المتهم يحق له اللجوء إلى إحدى طرق الطعن لدفع ما أصابه من ضرر ناتج عن هذا الحكم أو القرار في غير صالحه .

أما في حالة عدم الوصول إلى المصالحة بين الإدارة الضريبية والمكلف أو المجرم تقوم الإدارة بتقديم شكواها بعد إتمام الإجراءات اللازمة وتقدم أمام السلطة القضائية أو الجهة المختصة بالمحاكمة ، إما عن طريق :

- التكاليف المباشر بالحضور بنص المادتين 333 و 335 قانون الإجراءات الجزائية .
- التلبس بنص المادتين 59 و 338 قانون الإجراءات الجزائية
- إحالته على قاضي التحقيق المواد 164 و 333 قانون الإجراءات الجزائية

(1) احسن بوسقيعة ، المرجع السابق، ص 28.

- قرار غرفة الاتهام المواد 196 و 248 قانون الإجراءات الجزائية  
ومن بين هذه الطرق الأكثر استعمالا في الجرائم الضريبية هو الاستدعاء المباشر بالحضور من طرف النيابة العامة والإدارة طبقا لنص المادة 440 قانون الإجراءات الجزائية وفي حالة ما رأت النيابة العامة وقائع الجريمة تتطلب تحقيق تقوم بطلب إجراء ذلك بإحالة القضية إلى قاضي التحقيق والذي يقوم بدوره عن كشف الحقيقة فإذا رأى أنها تشكل جنحة يحيلها إلى محكمة الجنح ، المادة 164 قانون الإجراءات الجزائية وإذا كانت جنائية تحال إلى النائب العام المادة 166 قانون الإجراءات الجزائية الذي يحيلها إلى غرفة الاتهام ثم تحال إلى محكمة الجنايات ، المادة 248 قانون الإجراءات الجزائية ولا بد على قضاة التحقيق وغرفة الاتهام قبل إحالة أي قضية أمام جهات المحاكمة أن تجري تحقيق كامل وان تلجا إلى الخبرات المحاسبية للتأكد من المبالغ المالية المتهمب من دفعها (1)
- الاختصاص النوعي :

فهي الجهة القضائية المختصة بالنظر في نوع القضايا الضريبية وما يتعلق بموضوعها ومنها:

- قسم الجنح
  - قسم المخالفات
  - فضلا على محكمة الجنايات ذات الطبيعة الجنائية.
- واغلب القضايا الجبائية تتعلق بالجنح فقط ، لأنها لا تكاد تمس أي متابعة في المادة الضريبية على أساس المخالفة ، وكذلك انعدام الجنايات خاصة المادة 418 قانون العقوبات التي ألغيت بموجب قانون 01-09 بتاريخ 27/07/2001 ويمكن لقسم الجنح أن يبيت في المخالفات والجنح معا عكس قسم المخالفات ليس بإمكانه أن يبيت في قضايا جنحية بل يتعين عليه الحكم بعدم الاختصاص النوعي . (2)

(1) ينظر للمواد: 440 قانون الإجراءات الجزائية، 164-166 قانون الإجراءات الجزائية.

(2) المادة 418 قانون العقوبات التي ألغيت بموجب قانون 01-09 بتاريخ 27/07/2001.



خاتمة

## خاتمة

تعد خاتمة بحثنا هذا بوابة تفتح المجال لكثير من التصورات حول ظاهرة الغش الضريبي ، والآليات الموضوعية من طرف الإدارة الجبائية ، وكذا القوانين الجبائية في التشريع الجبائي الجزائري ، في سد الثغرات والطرق أمام كل من تسول له نفسه بان يمس بالاقتصاد الوطني من خلال أعمال الغش الضريبي التي يرتكبها، وبعد معالجتنا للموضوع في فصليه، تم التوصل إلى مجموعة من النقاط ، وقد تم إيجازها في النتائج الآتية:

- ❖ الغش الضريبي ظاهرة عالمية في تزايد مستمر بشكل مخيف يهدد الاقتصاديات الوطنية .
- ❖ المشرع الجزائري جرم الغش الضريبي بتوافر أركان الجريمة ( الشرعي ، المادي ، المعنوي)، ووضع عقوبات جزائية وأخرى جبائية تختلف باختلاف الضريبة المتهرب من دفعها من المكلف باستعمال طرق تدليسية.
- ❖ الغش الضريبي يتم بعدة طرق مختلفة والهدف واحد هو التملص من دفع الضريبة الواجبة الدفع أو التقليل من وعائها.
- ❖ هناك العديد من طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي وكذا تقدير قياسها، في محاولة للإحاطة بها ومحاصرتها، إلا أن الإدارة الجبائية الجزائرية لا تزال في حاجة إلى تفعيل أكثر لهذه الآليات والقيام بالعديد من الإصلاحات فيما يخص التنظيم الإداري الخاص بمحاربة الغش الضريبي، وهذا نظرا إلى العدد المحدود للموارد البشرية المؤهلة ، والوسائل المادية الموضوعية لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهام الرقابة الجبائية لكل المكلفين .
- ❖ تتم متابعة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري كأحدى الجرائم الجبائية ، بتحريك دعوى عمومية من طرف إدارة الضرائب ، وهذا طبعا إذا فشلت مساعي الصلح مع هذا المكلف ، وهذه الإجراءات تتسم بالطول.



## خاتمة

بالتالي ومما سبق نلمس أن الإدارة الجبائية والقوانين الجبائية في التشريع الجزائري لم تكثف المساعي للحد من ظاهرة الغش الضريبي ، وتبقى الجهود التي تبذلها الإدارة الجبائية وكذا تطور القانون الجبائي أمام التزايد المستمر لهذه الجريمة جد محدودة وغير كافية.

إن النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من الاقتراحات نراها ضرورية وفي نفس الوقت كفيلة بزيادة فعالية محاربة ظاهرة الغش الضريبي.

من هذه الاقتراحات يمكن أن نذكر ما يلي :

- ❖ ضرورة تحسيس وتوعية المواطنين بصفة عامة والمكلفين بالضريبة بصفة خاصة، بالواجب الجبائي المنوط بهم وكذا الضمانات المخولة لهم في الإطار القانوني لتفادي ظاهرة الغش الضريبي، وذلك بتنظيم ملتقيات إعلامية وأبواب مفتوحة للإدارة الجبائية أمامهم .
- ❖ إيجاد إدارة عصرية فعالة ومرنة، لا تتمثل في الهياكل والتجهيزات فقط ، بقدر ما تركز على نوعية الموارد البشرية ، وإيجاد الأعوان الجبائيين ذوي الكفاءة ، وحسن الخلق، والقيم الايجابية العامة.
- ❖ يجب أن لا تبقى الجهود التي تبذل في عملية مكافحة الغش الضريبي ، في شكل حملات ظرفية ومؤقتة ، ولكن يجب أن تكون تدخلات دائمة وبدون انقطاع في إطار منظم، ومن اجل التأكيد الدائم لتواجد الإدارة الضريبية ميدانيا .
- ❖ وضع إستراتيجية وطنية لمكافحة الغش الضريبي، من خلال دراسات كمية لظاهرة الغش الضريبي في الجزائر، والقيام بأعمال مدعمة ومسبقه لمحاربة الغش الضريبي من طرف جميع هياكل الدولة من خلال التنسيق بينها.

## خاتمة

---

❖ تكوين قضاة متخصصين في الميدان الجبائي حتى يتسنى لهم الغوص في خبايا المادة الجبائية، باعتبارها علم واسع مستقل بذاته وبالتالي سهولة معالجة النزاعات المرتبطة بها.

## فهرس الموضوعات

الصفحة

الموضوع

-شكر وتقدير

-مقدمة

ب-و

39-8

- الفصل الاول : ماهية الضريبة والغش الضريبي

8

المبحث الأول: ماهية الضريبة

8

تمهيد

8

1- مفهوم الضريبة

9

أ- الضريبة ذات شكل نقدي

11

ب- الطابع الإجباري والنهائي للضريبة

11

2- المبادئ الأساسية لفرض الضريبة

12

أ- قاعدة العدالة

13

ب- قاعدة اليقين

14

ت- قاعدة الملائمة

14

ث- قاعدة الاقتصاد في النفقة

15

3- أهداف الضريبة

15

أ- أهداف مالية

15

ب- أهداف اقتصادية

16

ت- أهداف اجتماعية

16

المبحث الثاني : الغش الضريبي عناصره وتصنيفاته

17

1- مفهوم الغش الضريبي

19

2- عناصر الغش الضريبي

20

3- تصنيفات الغش الضريبي

20

أ- الغش البسيط

21

ب- الغش الموصوف

21	ث- الغش المشروع والغير مشروع
22	ج- الغش الضريبي المحلي والدولي
23	المبحث الثالث : أسباب وطرق الغش الضريبي وأثاره
23	1. أسباب الغش الضريبي
23	أ- أسباب متعلقة بالمكلف
24	ب- أسباب ذات طابع اقتصادي
25	ت- أسباب متعلقة بالإدارة
26	ث- أسباب متعلقة بالنظام الجبائي
27	2. طرق الغش الضريبي
27	أ- التلاعب المحاسبي
30	ب- تخفيض الإيرادات
34	ت- طرق أخرى للغش
34	3. الآثار الناتجة عن الغش الضريبي
35	أ- الآثار المالية
36	ب- الآثار الاجتماعية
38	ت - الآثار الاقتصادية

73-42

الفصل الثاني : الأحكام الموضوعية و الإجرائية لجريمة الغش الضريبي

في التشريع الجبائي الجزائري

42	المبحث الأول : مضمون التشريع الجبائي الجزائري
42	1. قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة و الرسوم المماثلة
42	أ- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
44	ب- قانون الضرائب الغير مباشرة
45	2. قانون الرسوم على رقم الأعمال
46	أ- قانون الطابع

46	المبحث الثاني : تجريم الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري
47	1. أركان جريمة الغش الضريبي
47	أ- الركن الشرعي
49	ب-الركن المادي
51	ت - الركن المعنوي
54	2. الجزاءات المترتبة على الجريمة
55	أ- عقوبات جزائية
57	ب- جزاءات جبائية
58	المبحث الثالث :تقدير الجريمة وطرق البحث عنها وفقا للتشريع الجبائي الجزائري
58	1. تقدير وقياس جريمة الغش الضريبي
59	أ- تقدير الاقتصاد السري
62	ب-تقديرات عدم الالتزام الضريبي
34	ث- طرق أخرى للغش
63	2. طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي
65	أ- وفقا للقوانين الجبائية
67	ب-وفقا لإجراءات أخرى