

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of High Education and Scientific Research  
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج-  
University of Mohamed el Bachir el Ibrahimi-BBA  
كلية الحقوق و العلوم السياسية  
Faculty of law and Political Sciences



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق  
تخصص: قانون أعمال  
الموسومة بـ:

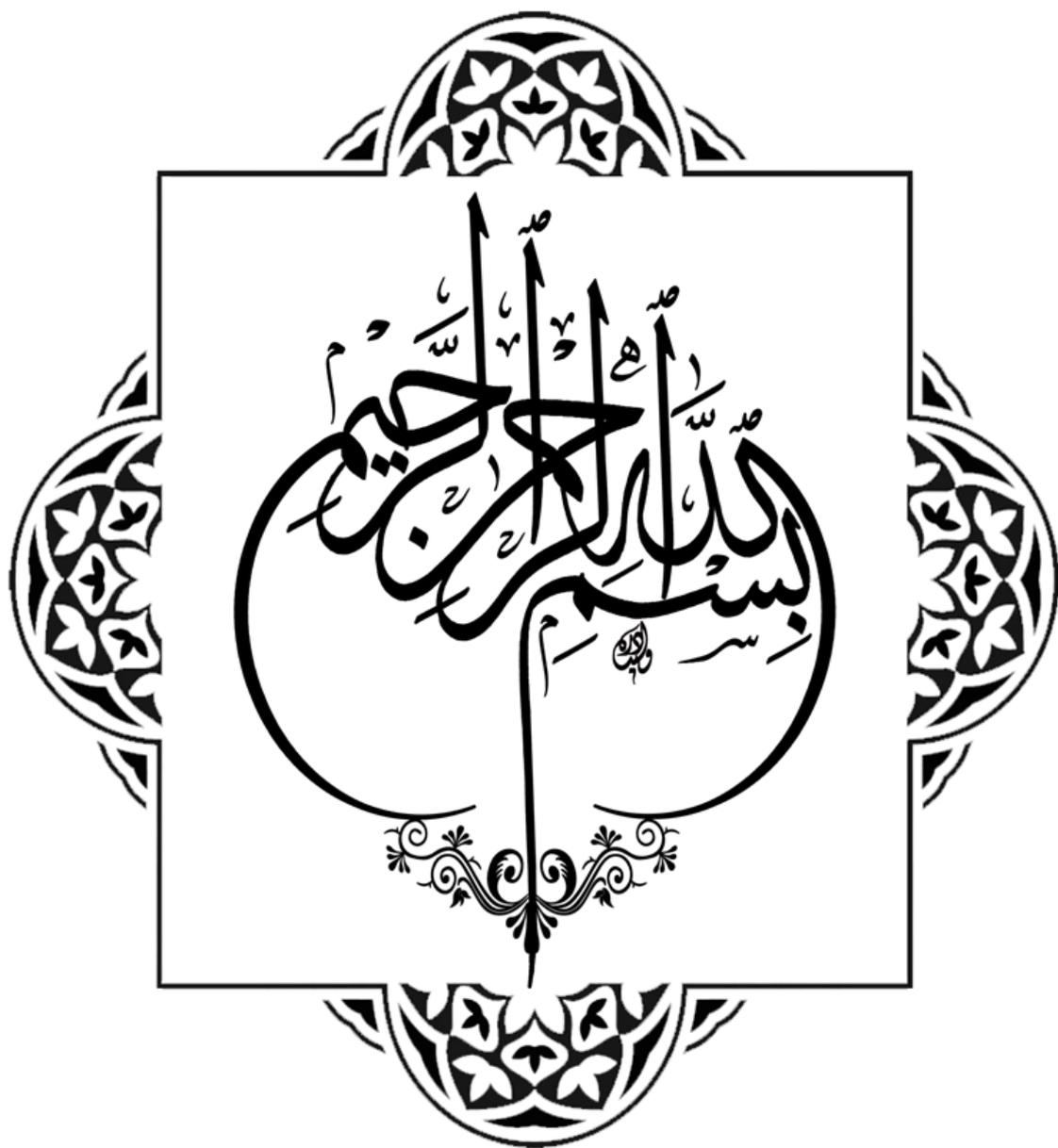
# سبل مواجهة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إشراف الأستاذ الدكتور:  
خنتاش عبد الحق

إعداد الطالب:  
بهلولي محمد  
طرش عبد الرؤوف

اسم ولقب العضو	رتبة	صفته
بن محمود بوزيد	أستاذ محاضر أ	رئيسا
خنتاش عبد الحق	أستاذ محاضر-ب-	مشرفا مقررا
بن شويحة علي	أستاذ مساعد أ	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022 - 2023



# الإهداء

إلى من أفضلها على نفسي

فلقد ضحت لأجلي وتبذل جهدا دائما لإسعادي

أمي حبيبة قرّة عيني بهلولي برنية

وإلى أختي الحبيبة بهلولي صليحة

وإلى أبي العزيز رحمه الله تعالى فسيح جنانه

وأهديها إلى إخوتي وأصدقائي وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما

يملكون

خاصة باية بن جدو

وأتمنى أن يحوز على رضاكم

بهلولي محمد

# الإهداء

إلى أعز وأغلى إنسانة في الوجود إلى من ضحت وتعبت لأجلي

وبذلت جهدا لإرضائي وإسعادي

أمي حبيبة سامية طرش

إلى ابي الغالي محمد ألف رحمه الله عليه

ويسكنه فسيح جنانه

وإلى أخي العزيز أسامة وإلى جميع من وقفوا بجانبي

وساعدوني بكل ما يملكون

عبد الرؤوف

# الشكر والتقدير

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الحمد لله الذي وفقنا ومن علينا بنعمة العلم ويسر لنا من يعيننا على تحصيله وعلمنا ما لم  
نكن نعلم

والصلاة والسلام على خير المعلمين سيد الخلق أجمعين

وإمام المرسلين سيدنا مُحَمَّدٍ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة والاخوة

إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل

ونخص بالشكر الأستاذ المشرف **خنتاش عبد الحق** الذي لم ييخل علينا يوماً بعطاءاته

وتوجيهاته الرشيدة النابعة من القلب والدالة على مصداقيته في العمل

كما نتقدم بجزيل الشكر لأساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية لجامعة مُحَمَّدٍ البشير

الإبراهيمي الذين غمرونا برحابة صدورهم وتابعونا ويسروا لنا الطريق بتوجيهاتهم السديدة

طيلة مشوارنا العلمي

كما نتقدم بخالص عبارات الامتنان والتقدير إلى جميع عمال الكلية ونخص بالذكر عمال

المكتبة وموظفي الإدارة على تهيئة الظروف اللازمة لإنجاز هذا العمل

وفي الأخير نتقدم بجزيل الشكر إلى جميع من أسهم في إنجاز هذا العمل سواء من قريب

أم من بعيد



ملحق بالقرار رقم ..... المؤرخ في .....  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرقي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا المصني أسفله،

السيد (ة): أحمد عبد الرؤوف الصفة: طالب، أستاذ، باحث المهلب  
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 1001170540 والصادرة بتاريخ: 08/04/2016  
المسجل (ة) بكلية / معهد التكوين والعلوم بالاسكندرية قسم حقوق  
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماجستير، مذكرة دكتوراه، أطروحة دكتوراه).  
عنوانها: بعض مظاهر الفساد الرقابي في التصريح الجزائري

أصبح بشرفي أي ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والتزامه الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: .....

توقيع المعني (ة)



ملحق بالقرار رقم ..... المؤرخ في .....  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرقي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا المصطفى أسفله،

السيد(ة): بهاول محمد ..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب  
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 103272086 والصادرة بتاريخ: 2017.02.07  
المسجل(ة) بكلية / معهد الدراسات والبحوث في العلوم السياسية قسم حقوق  
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكورة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،  
عنوانها: مسبل مواجهة الغش الانتخابي في التشريخ السراشري

أصبح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: .....

توقيع المصفي (ة)

## قائمة المختصرات

الاختصار	الدلالة
ج.ر.ع	الجريدة الرسمية عدد
د.م.ن	دون مكان النشر
د.ب.ن	دون بلد النشر
د.ت.ن	دون تاريخ النشر
د.ط	دون طبعة
ط	الطبعة
ص	صفحة
ص ص	من الصفحة إلى الصفحة
ج	الجزء
ق.ع.ج	قانون العقوبات الجزائري
ق.إ.ج.ج	قانون الإجراءات الجزائية الجزائرية
ق.إ.م.إ.ج	قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائرية

# مقدمة

إن التطور الاقتصادي والاجتماعي من أهم المجالات التي لاقت اهتمام من طرف دول العالم ومن الأساسيات التي تضمن المساهمة في التنمية والازدهار، ومن الركائز التي يعتمد عليها هذا التطور نجد الضرائب حيث تعد الضريبة من أهم المداخل الثابتة التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق التنمية والإستقرار الاقتصادي والإجتماعي، وبخلاف ذلك وبرغم هذا التطور الذي شهده النظام الضريبي في المجال المالي إلا أن هذا لم يمنع من وجود خروقات وأساليب تضر باقتصاد الدولة والمساس بالأموال العامة.

ومن بين هذه الأساليب الغش الضريبي الذي أصبح عبارة عن ردة فعل أو محاولة من الأشخاص للهروب من القيود والقوانين الضريبية المفروضة ولهذا يعتبر الغش الضريبي من أبرز المعضلات والعقبات التي تواجهها الدول، ومن بين هذه الدول التي تواجه هذه الإشكالية نجد الجزائر التي سعت لحل هذه المشكلة بوضع ميكانيزمات وآليات وقوانين لمواجهتها واعتبرتها جريمة تمس بالمال العام.

إن ظاهرة الغش الضريبي ظاهرة معقدة للغاية لصعوبة سن قوانين محكمة لمكافحتها، فهي تقيد الدولة علي تلبية نفقاتها كما أنها تحدث خلل في التوزيع العادل، ولطالما كانت الضرائب أهم مصدر لميزانية الدولة لكن دافعي الضرائب هم باستمرار للبحث عن طرق لتجنب دفع الضرائب أو التقليل من مبلغ المسؤولية الضريبية.

إن الغش الضريبي هو مشكلة سلوكية تهدد بشكل خطير قدرة الحكومة على زيادة الإيرادات العامة، ومن منظور العدالة، تحاول الدولة الجزائرية إقامة قوانين وتشريعات دقيقة وصارمة لمحاربة هذه الظاهرة وتحليل مداها وقبول الإجراءات اللازمة لاكتشاف وتقليل التهرب الضريبي.

نقف هنا من اجل دراسة ظاهرة الغش الضريبي من وجهة نظر دافعي الضرائب، فالتهرب الضريبي أو بمعنى آخر التحسين الضريبي هو استخدام الوسائل القانونية لتقليل مبلغ الضريبة وهذا ما يبحث عنه المتهربون دائما، فالكثير من الأفراد يختارون الوظائف التي تصلح للتهرب الضريبي والتي يكون نظامها الجبائي ضعيف للغاية وايضا يدخل

الجانب الأخلاقي والاجتماعي في ظاهرة الغش الضريبي، فهناك من لا يتمتع بحس الأمانة ويقوم بالمخاطرة بحثا عن دخل اخر غير قانوني من عملية الغش الضريبي، فليس من السهل فهم الأسباب التي تدفع دافعي الضرائب الي عدم احترام القوانين الجبائية الخاصة بالضريبة، والتصور الصحيح للتهرب الضريبي هو مظهر من مظاهر الانحراف المنظم في نظام يتم فيه اخفاء الشرعية على السرقة من الناس من خلال الاحتيال الضريبي من قبل القوى المالية ، وإن هذه الآفة لا تأثر فقط على المالية العامة، بل أنها أيضا تؤثر على استدامة المشاريع التنموية الاقتصادية والاجتماعية.

تظهر أهمية دراسة هذا الموضوع من ناحيتين أساسيتين:

**الأولى:** كونه يتعلق بالحفاظ على المال العام بدرجة أولى وحسن تسيير المرافق وتوفير الحاجات العامة وحماية حقوق المتعاملين مع الإدارة.

**والثانية:** يتناول هذا الموضوع دراسة مثلى لتحقيق المشاريع الاقتصادية وتحقيق النفع العام.

كان وراء اختيارنا لهذا الموضوع دوافع كثيرة مختلفة تنقسم إلي دوافع شخصية تتمثل في دراسة نوع مختلف من الجرائم وهي الجرائم الإدارية والرغبة لمعرفة القانون الجبائي الجزائري، والآليات التي وضعها لمحاربة الغش الضريبي، ومعرفة ما توصل إليه المتهربون من الضريبة من طرق ومناورات لتجنب الضريبة أما الدوافع الموضوعية كانت في معرفة خصائص الضريبة وأهميتها علي مختلف المستويات والقطاعات المختلفة، وإدراك مدى خطورة هذه الظاهرة علي الجانب الاقتصادي والمالي .

وعليه فإن الإشكال الأساسي الذي يثيره هذا الموضوع يتمثل في التساؤل التالي: ما المقصود بجريمة الغش الضريبي، وما مدى نجاعة الآليات التي أقرها المشرع الجزائري في سبيل مكافحتها؟

وللإجابة عن الإشكال المطروح اتبعنا كلا من المنهج التحليلي والمنهج الوصفي فاعتمدنا على المنهج التحليلي لإجراء دراسة متعمقة في أغلب نقاط بحثنا، وتحليل

النصوص القانونية المرتبطة به، وذلك من خلال جمع المادة العلمية ثم ترتيبها بطريقة ممنهجة، بينما المنهج الوصفي من أجل إيضاح معالم البحث وإبرازه من عدة زوايا حتى يتسنى لنا ضبطه بالشكل المطلوب.

وكان لنا أهداف جعلتنا نواصل عملية البحث حتى النهاية من بينها:

- الإحاطة بجميع آفاق الدراسة والربط بينها بما يخدم صلب بحثنا مباشرة.
- تسليط الضوء على أهم الجوانب الحيوية التي تترجم لنا إجابة واضحة للإشكالية المطروحة.
- ضبط المصطلحات القانونية التي تساهم في تحديد الإطار الدقيق لسير بحثنا بسلاسة وانتظام.
- واعتمدنا على مجموعة من الدراسات السابقة والتي ساهمت في إثراء أجزاء كبيرة من البحث وتنقسم في غالبها بين أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير ومن أهمها:
  - بدائية يحيي، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري (مذكرة ماجستير).
  - أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي (مذكرة ماجستير).
- بالنسبة للصعوبات لم تواجهنا صعوبات عديدة عدا انعدام المراجع المتخصصة في صلب موضوعنا بالتحديد فإن وجدت الشق الأول من موضوعنا فإنها تختفي في الشق الثاني والأساسي وحتى بالنسبة للمصادر فإننا لم نجد معظم المراسيم والقوانين الأساسية مما صعب علي جمع المعلومات الكافية والكفيلة بالإلمام بتفاصيله.
- ومن أجل الوصول لحل الإشكالية والفصل فيها قسمت البحث إلى فصلين، فكان الأول بعنوان ماهية جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري وتطرقنا إلى الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي (المبحث الأول)، أسباب وطرق الغش الضريبي وآثاره (المبحث الثاني).

بينما الفصل الثاني بعنوان مضمون التشريع الجبائي الجزائري فقد قسم لثلاثة  
مباحث فمررت على متابعة جريمة الغش الضريبي (المبحث الأول)، وتجريم الغش  
الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري (المبحث الثاني) وتقدير جريمة الغش الضريبي  
وطرق البحث عنها وفقا لتشريع الجزائري (المبحث الثالث).

# الفصل الأول

ماهية الغش الضريبي

في التشريع الجزائري

أصبحت معظم الدول غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة من الضريبة سواء مالياً أو اقتصادياً أو سياسياً أو اجتماعياً، وذلك بسبب انتشار الغش الضريبي، خاصة مع ظهور التجارة والمعاملات الإلكترونية.

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية التي أصبحت مشكلة تعاني منها مختلف الدول لما لها من آثار مدمرة على الاقتصاد الوطني، وعلى هذا الأساس وجب تحديد مفهوم الغش الضريبي وتوضيح عناصره وتصنيفاته **(المبحث الأول)**، وتوضيح أسباب وطرق الغش الضريبي وآثاره **(المبحث الثاني)**.

## المبحث الأول

### الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي

من الصعب تحديد والسيطرة على مفهوم الغش الضريبي وسعي المكلف إلى تجنب الضريبة باستخدام الأساليب المشروعة مثل التدليس والاحتتيال أو ما يعرف الغش الضريبي، وذلك لارتباطه بعدة مفاهيم أخرى مشابهة له، وذلك من خلال التي سعى المكلف إلى التهرب من الضريبة، والذين تناولوا هذه الظاهرة بالبحث والتحليل، وبالتالي نقسم الموضوع إلى مطلبين يتضمنان مفهوم الغش الضريبي وعناصره في (المطلب الأول)، وتصنيفات الغش الضريبي في (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

### مفهوم الغش الضريبي وعناصره

يعد الاحتيال الضريبي ظاهرة معقدة، ويبدو من حيث أصوله وواقعه المعاصر بمثابة استجابة طبيعية للعنف الضريبي عبر تاريخه، لقد ظهر التمرد على القوانين منذ الحضارات القديمة وصولاً إلى العصر الحديث، وبالتالي فإن مظاهره ليست غريبة وليست نتاج العصر الحديث، لذلك قبل إعطاء تعريف محدد للاحتيال الضريبي نشير إلى أهم تعريفات الفقهاء والمتخصصين في هذا المجال (الفرع الأول)، ونشرح عناصر الغش الضريبي (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### تعريف جريمة الغش الضريبي

أولاً: الغش الضريبي من الجانب الفقهي

#### 1- في الفقه الغربي

هناك العديد من التعريفات التي جاء بها الفقه الغربي للغش الضريبي منها تعريف الفقيه لوسيان مال **Lucien mél** حيث عرف الغش الضريبي بأنه: «تمثل في خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة وتخفيض أساس تقديرها»<sup>(1)</sup>. كما عرفه الفقيه بول ماري **Paul-marie** على أنه: «خرق مباشر وعمدي للقانون الجبائي»<sup>(2)</sup>.

(1) Lucien Mehl, Sciences et techniques fiscales, Tome2, PUF, Themis, p, 733.

(2) Paul-Marie Gaudemet, finances publiques: impot-emprunt, collection Université Nouvelle, Editions Montchrestien, 1981, p290.

أما الفقيه ماركيراز **margairaz** فقد رأى الغش الضريبي بأنه: « يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل». (1)

وكذلك الفقيه كاميل روزي **Camille rosier** الذي جاء بتعريف أكثر شمولية حيث يقول: «إن الغش الضريبي يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات». (2)

## 2- في الفقه العربي

لقد أورد الفقه العربي عدت تعريفات نذكر منها ما يلي:

عرف الأستاذ **محمد عباس محرزي** الغش الضريبي بأنه: «تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون أي كأنها ممارسات غير مشروعة». (3)

أما الدكتور **حسن عواضة** و**عبد الرؤوف قطيش** فيريان أن: « الغش الضريبي يتخذ عدة صور كأن يخفي المكلف نشاطه أو يمتنع عن تقديم أي تصريح يكون مجبرا قانونا على تقديمه أو تقديم تصريحات مخالفة للواقع، ليحول دون استعادة خزينة الدولة من الضرائب المفروضة عليه». (4)

(1) Andre Margairaz, la fraude Fiscale et ses succédanés, imprimerie vaudoise, suisse, 1977, p16.

(2) Camille ROSIER, « L'impôt », Cité par André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, 2eme édition, Vaudoise. Lausanne, Suisse, 1972, p 18.

(3) محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط5، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 170.

(4) محفوظ برحمان، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018، ص 60.

كما عرفه الأستاذ جامع أحمد بأنه: « محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره». (1)

### ثانياً: الغش الضريبي من الجانب التشريعي

ولم يتطرق المشرع الجزائري إلى التعريف الضريبي، بل ترك هذه المهمة للفقهاء والمتخصصين في هذا المجال، بل أشار إليها بمعاقبة كل من يرتكب أعمال التدليس، إذ نجد أن المادة 1/191 من قانون التسجيل على سبيل المثال، فصلت الأفعال التي تدخل ضمن أعمال التدليس والعقوبات المفروضة عليها في نصها: " فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج وحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط". (2)

نستنتج مما سبق أن الغش الضريبي هو خرق ومخالفة من قبل المكلف للقوانين الضريبية النافذة، هدفه التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً باستخدام كافة أساليب النصب والاحتيال.

قبل التطرق إلى عناصر الغش الضريبي، لا بأس بمحاولة التمييز بين مصطلح الغش الضريبي ومصطلح التهرب الضريبي. فإذا كان الأول محاولة مخالفة قانون الضرائب بشكل مباشر، فإن التهرب الضريبي يكون غير ذلك، أو بالمعنى الأصح، إذا كان الأخير يشبه الغش الضريبي في خسارة مبالغ مالية كبيرة، أما على خزينة الدولة فهو

(1) مصطفى عوادي ونصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص 11.

(2) المادة 1/199 من الامر رقم 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج ر ج ج عدد 81 المؤرخة في 18/12/1977.

يختلف تماماً في المعنى، فالتهرب الضريبي ليس إلا الاستخدام الماهر للنصوص المالية من أجل دفع أقل ضريبة ممكنة، من خلال عمليات خاصة ومنظمة تستهدف الثغرات والفراغات القانونية في النظام المالي، للاستفادة منه دون مخالفة قواعده أو الإخلال به، ويعتبر هذا التهرب الضريبي تهريماً مشروعاً.

## الفرع الثاني

### عناصر الغش الضريبي

من خلال التعاريف السابقة للغش الضريبي يمكن استخلاص عنصرين له.

#### أولاً- العنصر المادي:

تعتبر الأساليب الاحتيالية من الإجراءات التي يقوم بها المكلف لغرض وحيد هو تخفيض المادة الخاضعة للضريبة، ويعمل على إثبات صحة ودقة أقواله المقدمة، ولذلك يظل المكلف مهماً في تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وقد يظهر العنصر المادي بأحد الصور التالية:

- 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 وسجلات محاسبية غير صحيحة في دفتر اليومية أو دفتر الجرد أو أحد الدفاتر التي تعكس الوضع المالي للمؤسسة، أما العنصر المادي فيتمثل في الفعل نفسه، أي عملية مخالفة القوانين الضريبية أو عدم الالتزام بالواجبات التي يفرضها قانون الضرائب، مثل حفظ المحاسبة غير المكتملة والبيع بدون فواتير... إلخ.<sup>(1)</sup>

(1) عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، تحت إشراف الدكتور قروف موسى، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014، ص

يعتبر الركن المادي عنصراً أساسياً في جريمة التهرب الضريبي، إذ لا توجد جريمة دون ارتكاب الفعل غير المشروع، ولفهم معناه واستخلاص طبيعته الخاصة لا بد من عرض عناصره سواء كانت سلوك إجرامي والعلاقة السببية.

### السلوك الإجرامي:

يتمثل السلوك الإجرامي في استعمال المكلف بالضريبة للطرق الاحتيالية، وقد قام المشرع الجزائري في سرد بعض الأعمال المعتبرة تدليسية، وذلك لصعوبة حصرها وتعذر الإحاطة لكل أساليب الاحتيال والتدليس، فذكرت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>(1)</sup> ستة أعمال اعتبرها طرقاً احتيالية، كما أوردت المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ستة طرق احتيالية، والمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حصرتها في خمسة أعمال، في حين اكتفت المادة 407 من نفس القانون<sup>(2)</sup>، والمادة 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل بحصرها في عمليتين وأدرجتهما ضمن المناورات التدليسية بشكل عام.<sup>(3)</sup>

وعلى الرغم من تنوع أساليب الغش الضريبي واختلاف النشاط الذي يمارس، إلا أنه بشكل عام يمكن ارتكاب الجريمة بثلاث طرق بارزة، وهي طريقة الاحتيال المحاسبي عن طريق تخفيض أو زيادة الإيرادات من جهة، أو طريقة الاحتيال المادي أو الاحتيال القانوني عن طريق تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى الوضع غير النظامي تماماً لها، أو من خلال العمليات الوهمية<sup>(4)</sup> من جهة أخرى.

(1) المادة 04/533 من قانون الضرائب غير مباشرة والمادة 03/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(2) المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) المادة 119 من قانون التسجيل.

(4) المادة 04/533 من قانون الضرائب غير مباشرة والمادة 03/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

## أ- العلاقة السببية

ويرى الدكتور محمود مصطفى أن الشروع في جريمة ضريبية، معتبرا أنها جريمة خطيرة وليست جريمة ضرر، لا يعاقب عليها إلا بنص قانوني وفقا لمقتضيات المادة 31 من قانون العقوبات.<sup>(1)</sup>

## ثانيا-العنصر المعنوي:

يتعلق الأمر بإرادة الخداع أو نية الخداع، وفي هذه الحالة نميز بين نوعين من الإرادة هناك حسن النية أي نية المكلف، والتي تتمثل في ارتكاب الأخطاء في الحسابات أو السهو، أما الثاني، وهو سوء نية المكلف، فتثبت نية الخداع في هذه الحالة بتقديم الأدلة التي تثبت أن المكلف مخطئ المعرفة بالغش الضريبي.

أي أن لدى المكلف نية التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً وإعفاء نفسه من دفع حق الدولة في الإضرار بمصالح الخزينة العامة<sup>(2)</sup>، ولا يكفي أن يكون لجريمة الغش الضريبي الركن المادي فقط، بل يجب أن يتوافر فيها الركن المعنوي<sup>(3)</sup>، وبالرجوع إلى النصوص الضريبية نجد أنها تقتضي عنصراً، العمد لا جريمة إذا لم يثبت القصد الإجرامي سواء العام أو الخاص.<sup>(4)</sup>

ويمكن استنتاج سوء نية المكلف ورغبته في التهرب من الضريبة من عدم استجابته للإنذارات الموجهة إليه من قبل الإدارة الضريبية<sup>(5)</sup>، لتسوية وضعه وتكتمل بذلك عناصر جريمة الغش الضريبي التي تستوجب المتابعة الجزائية.

(1) محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، ج1، ط2، مطبعة جامعة القاهرة، 1979، ص84.

(2) مصطفى عوادي ونصر رحال، المرجع السابق، ص 26.

(3) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة 11، دار هوم، الجزائر، 2012، ص86.

(4) بن الشيخ نور الدين دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مقال، المركز الجامعي الحواس بركة، باتنة، الجزائر، 2021، ص 23.

(5) المادة 114 من قانون الإجراءات الجنائية.

## أ- العنصر المعنوي في الجريمة الاقتصادية

ويتجسد العنصر المعنوي للجريمة في الحالة النفسية التي تؤثر في سلوك الجاني وتدفعه إلى ارتكاب أحداثها، وعرفها الفقه بأنها اتجاه إرادة الجاني إلى تحقيق الحقائق الجنائية، مع العلم بجميع عناصرها الأساسية التي يقتضيها القانون، ويبذل جهده في تحقيقها، وينقسم القصد الجنائي إلى القصد العام والقصد الخاص، ويتحقق القصد العام متى كانت إرادة الجاني مكرسة لتحقيق الأحداث الجنائية، وكان يعلم أن الأحداث التي يرتكبها تشكل جريمة، ويعتبر قصداً خاصاً إذا كانت إرادة الجاني مرتبطة بهدف محدد يهدف إلى تحقيقه بارتكاب الجريمة.

وفي النصوص القانونية ألفاظ مقصودة أو عبارة "فرض" والتي يتضح من معناها ميل المشرع إلى الاعتماد على القصد الجنائي الخاص، وتنتج نتائج غير قانونية.<sup>(1)</sup>

## ب- العنصر المعنوي في جريمة الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي جريمة عمدية، ويتبين ذلك من خلال النصوص الضريبية المختلفة التي استعمل المشرع فيها عبارة عن قصد" أو "عمدا"، والتي تدل صراحة على أن القصد الجنائي عنصر أساسي في جريمة الغش الضريبي، ولاسيما ما تضمنته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي نصت على التطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون<sup>(2)</sup> تعتبر أعمالاً تدليسيه على وجه الخصوص:

1- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عمليات البيع.

(1) أنور صدقي، المساعدة المسؤولة الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، د ط، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007، ص248.

(2) نصت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال على: يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسيه من أساس لضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو بفعلاها».

- 2- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من المزايا المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
- 3- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقلت حساباتها.
- 4- الإغفال عن التصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.
- 5- سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى».
- 6- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة»<sup>(1)</sup>.

**نصت الفقرة الرابعة من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: «** تعتبر طرقا احتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه ما يلي:

- 1- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.
- 2- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها، أو إرجاعها، وإما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

(1) المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

- 3- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.
- 4- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه، ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة: لعدم صحة السنوات التي اختتمت كتاباتها.
- 5- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.
- 6- القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف بها»<sup>(1)</sup>.
- ويفهم من هذه النصوص أنه في جريمة الغش الضريبي لا يكفي القصد العام لتحقيق العنصر المعنوي لجريمة الغش الضريبي، بل يتطلب الأمر إثبات القصد الخاص، إذ يتجسد القصد العام في اتجاه إرادة المخالف إلى التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً باستخدام أساليب احتيالية تؤدي إلى التصرف أو محاولة التخلص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة بهدف حرمان الخزينة العامة من عائدات الضرائب وبالتالي الإضرار بمصالح الخزينة العامة.<sup>(2)</sup>

(1) المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

(2) أوhib بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 35.

## المطلب الثاني

### تصنيفات جريمة الغش الضريبي

توجد عدة تصنيفات للغش الضريبي، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير، حسب معيار الشكل (الفرع الأول)، حسب معيار المشروعية (الفرع الثاني)، وحسب معيار الحدود الجغرافية (الفرع الثالث)، وسنتطرق إلى كل تصنيف على حدة.

### الفرع الأول

#### حسب معيار الشكل

نجد حسب هذا التصنيف غش بسيط وغش مركب، وهما كالتالي:  
أولاً- الغش البسيط:

وهو يتمثل في تقديم معلومات كاذبة أو غير كاملة إلى الإدارة الضريبية من أجل تضليلها، ومن أهم هذه الانتهاكات:

النسيان الطوعي للإقرار بأحد العناصر التي يتضمنها حساب الضريبة عدم دقة وكفاية الإقرارات المقدمة من المكلف، ويؤدي هذا الاحتيال إلى تطبيق مجموعة من الغرامات والعقوبات التي حددها قانون الضرائب. (1)

الغش البسيط ينطوي على قيام دافعي الضرائب بالتصرف بشكل متعمد وضار من أجل تجنب دفع الضريبة دون اللجوء إلى أساليب احتيالية. يمتنع عن اتخاذ بعض الإجراءات المنصوص عليها في قانون الضرائب لعرقلة إدارة الضريبة في تقديرها للبند الخاضع للضريبة المفروضة عليه. (2)

(1) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012، ص 96.

(2) أوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 13.

وقد عرفه **J. C. Martinez** : " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة. (1)

ثانياً - الغش الموصوف (المركب) أو المعقد:

ويجب النظر في كل محاولة إدارية يقوم بها المكلف بسوء نية لتضليل الإدارة الضريبية باستخدام أساليب احتيالية في تحديد أساس الضريبة. وبحسب **m. cozin** يعتبر المكلف متهماً باستخدام أساليب احتيالية، ليس فقط عند التهرب من دفع الضريبة، بل أيضاً محاولته محو كل أثر للتهريب لأي سيطرة محتملة، مثل تقديم فواتير مزورة، وذلك من خلال المبالغة في حتمية الأعباء وتخفيف الإجراءات (2).

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

- 1- عنصر النية: يقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.
- 2- العنصر المادي المتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- 3- عنصر التدليس: يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة. (3)

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

(2) عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة لنيل شهادة ماجستير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2003-2004، ص 7.

(3) مصطفى عوادي ورحال نصر، المرجع السابق، ص 8.

## الفرع الثاني

### حسب معيار المشروعية

ويعرف هذا المعيار نوعين: غش مشروع وغش غير مشروع

#### أولاً- الغش المشروع:

ويعني أن المكلف يتخلص من الأداة الضريبية نتيجة الاستفادة من الثغرات الضريبية أو عدم الصياغة الصارمة للقوانين.

#### ثانياً- الغش غير المشروع:

ويقصد به التخلص من دفع الضريبة في مخالفة واضحة للقوانين بكافة وسائل الغش المالي بما في ذلك الطرق الاحتمالية للتخلص من دفع الضريبة، وقد يحدث الغش غير القانوني عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تحصيله تقديم إقرار كاذب يتضمن بيانات غير صحيحة، أما بالنسبة للغش عند تحصيل الضريبة، فيقوم الشخص بإخفاء أمواله، حيث أن مصلحة الضرائب غير قادرة على تحصيل مبلغ الضريبة من تلك الأموال<sup>(1)</sup>.

## الفرع الثالث

### حسب معيار الحدود الجغرافية

يكون الغش الضريبي حسب معيار الحدود الجغرافية في شكلين: غش محلي واخر دولي.

#### أولاً- الغش الضريبي المحلي:

ويحدث هذا النوع من الغش داخل حدود دولة معينة، ويظل المكلف يواجه السلطات الضريبية في بلاده، ويسعى إلى التجارة والشركات غير المتواجدة في الأسواق الخارجية،

<sup>(1)</sup>غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دط، دار الآفاق، عمان، الأردن، 1998، ص 181.

والتي يبقى مقرها الرئيسي وفروعها بداخل البلاد مع التزامهم بتقديم الإقرارات المتعلقة بأرباحهم (1).

### ثانيا - الغش الضريبي الدولي:

يحدث هذا النوع من الغش خارج أراضي هذا البلد ويكون عرضة للتهرب من إدارة الضرائب في البلاد من خلال الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في المقرات الاجتماعية خارج الحدود الوطنية (2).

وتتجسد وسائل الاحتيال الضريبي الدولي في لجوء المؤسسات إلى الإعلان عن أرباح صغيرة في الدول التي تمارس التحصيل المرتفع، وتحويلها إلى الدول ذات التحصيل الضعيف أو المتوسط. يخدم مصالحه ضمن القانون أن هناك مؤسسات لها اهتمامات متخصصة في دراسة أفضل السبل لإخضاع أرباح مؤسساتها في الدول ذات التحصيل الضعيف (3).

(1) أوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 12.

(2) نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الجبائيين، رسالة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 51.

(3) جمال أولعربي، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة تيزي وزو، الجزائر، 2013، ص 50.

## المبحث الثاني

### أسباب وطرق جريمة الغش الضريبي وآثاره

مع تزايد النشاط الاقتصادي والسكاني، يتزايد الغش الضريبي يوما بعد يوم، مما يؤدي إلى سرقة مبالغ ضخمة من المال على حساب الخزينة العامة كل عام، هناك أسباب ودوافع كثيرة لهذه الظاهرة.

## المطلب الأول

### أسباب جريمة الغش الضريبي وطرقه

إن ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، كغيرها من الظواهر الاقتصادية، لها أسبابها ودوافعها، مما أدى إلى انتشارها السريع والواسع بطرق مختلفة، وهناك العديد من الأسباب للمساعدة والدفع مقابل انتشار الاحتيال الضريبي، بما في ذلك:

### الفرع الأول

#### أسباب الغش الضريبي

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

#### أولاً- أسباب متعلقة بالمكلف:

للكلف أسباب متعلقة به وتتمثل فيما يلي:

#### 1- الأسباب النفسية:

العوامل النفسية لها تأثير كبير في تحديد مدى الغش الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعفت الدافعية النفسية لارتكاب جريمة الغش الضريبي، والعكس صحيح، ومن الواضح أيضًا أنه إذا انخفض الوعي الضريبي، تسود كراهية الضريبة وتختفي العقوبة الأخلاقية التي يفرضها الشعور العام على مرتكبي الغش الضريبي<sup>(1)</sup>.

تعود أسباب الغش الضريبي في كثير من الأحيان إلى المكلف نفسه، وهو ما يدخل في إطار الاعتبارات النفسية والأخلاقية والمالية، ومن أهمها:

#### أ/ ضعف المستوى الخلقى والوضعية السيئة للمكلف:

مما يحفز الأفراد على الغش الضريبي من أداء الواجب الضريبي، لذا فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني بما يخدم مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل

(1) عبد الرحمان مزهودي، المرجع السابق، ص 23.

الأعباء العامة، ويؤثر الوضع المالي لدافع الضريبة على الغش الضريبي ومخاطره، بحيث نجد أن ميل دافع الضرائب نحو الاحتيال يزداد كلما زاد العبء الضريبي وساءت وضعه المالي. (1)

### ب/ ضعف الوعي الضريبي:

يقصد بالوعي الضريبي «شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء». (2)

وفي هذا الصدد تعتبر وسائل الإعلام أداة مهمة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي، ويعتبر نقص الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب الغش الضريبي، حيث أن عدم شعور الأفراد بواجبهم تجاه الدولة تدفعهم الدولة إلى الغش الضريبي، وذلك لوجود بعض المفاهيم الخاطئة حول الضريبة، والتي نلخصها فيما يلي:

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- الاعتقاد بأن المتهرب من الضرائب هو لص شريف لأنه يسرق من الدولة وهي ذات شخصية معنوية، وبالتالي فهو لا يضر الآخرين كما هو الحال مع السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور نظام. وبحسب استطلاع للرأي العام في فرنسا بشأن حالة المتهرب من الضرائب، تبين أن 4% من الأفراد يعتبرونه رجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، و88% من الفرنسيين يبررون موقفهم ويفعلون ذلك. لا أجد ضرورة لمعاقبته. (3)
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية يعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د ط، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 155.

(2) محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الوهاب، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقات العملية، د ط، القاهرة، 1999، ص 301.

(3) صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، د ط، المركز العربي، بيروت، 1987، ص 121.

• سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

واللافت في هذه النماذج أن هناك قاسم مشترك بينها يتعلق بالاتجاهات النفسية والاجتماعية للفرد والجماعة، وكذلك القيم والمعايير التي يتبناها كل فرد وتؤمن بها كل مجموعة، مما يجعل نحن نعتبر سلوك التهرب الضريبي نتاج عوامل نفسية واجتماعية.<sup>(1)</sup> ونشير إلى أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص إلى آخر، فالدافع يرى أن الضريبة المحصلة منه عادلة وغير متحيزة، ويشعر أن العبء أخف فيقبلها، على عكس الذي يعتقد أنها ظالمة وتعسفية، نجدها تشكل حملاً ثقيلاً عليه، فيرفضها ويسعى إلى التهرب منها أو التهرب منها.

## 2- الأسباب التاريخية والاجتماعية:

إن الغش الضريبي له علاقة قوية بالعلاقات بين المواطنين والدولة، لذلك يكون الاحتيال في بعض الأحيان تعبيراً مباشراً عن عجز الدولة بشكل عام، والضرائب بشكل خاص، وكشكل من أشكال التمرد على ما يحدث للأفراد من خلال اضطهاد الدولة لهم. ومنذ الاحتلال العثماني للجزائر، والذي أعقبه بعد ذلك المستعمرون الفرنسيون، أي في تلك الحقبة التاريخية، لم يكن سوى نهب أموال السكان الأصليين، وظل هذا التطور راسخاً في أذهان الناس حتى يومنا هذا، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه، منها:<sup>(2)</sup>

- إنعدام الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة، إختلاس الأموال.....الخ.

(1) أكرم زيدان، سيكولوجية المال، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، 1990، ص ص 109-110.  
(2) لويزة يدو وحياء قاري، الغش الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد اكلي محمد والحاج، البويرة، 2010-2011، ص 37.

- الاستعمال اللامتناهي وغير العقلاني للأموال العمومية وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العمالية.

- الاعتقاد الديني الذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية، أي أنه يدخل في نطاق الحرام.

أما الجانب الاجتماعي فيمثله العامل الديني والعامل التاريخي، وفي الجانب الديني تعتبر الزكاة التزاما ماليا يخرج مرة واحدة في السنة من أموال الإنسان وممتلكاته نقدا أو عينا، إضافة إلى ذلك فإن المكلف المسلم يخضع لضريبة تعتبر من أهم الإيرادات العامة مهما كان نوعها ، وبالتالي فإن دافع الضرائب المسلم عالق بين أمرين: إذا دفع الزكاة ولم يدفع الضريبة، فسيظل مضطهداً من قبل إدارة الضرائب، أما إذا دفع الزكاة والضريبة المستحقة عليه، فسوف يعرض نفسه لواجب مزدوج.

كل هذه العناصر المذكورة شكلت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى الغش، بحيث يقتنع بأنه لم يرتكب أي مخالفة لئتم تحميله المسؤولية عنها، مما أدى إلى التفكك المستمر للوعي الضريبي داخل المجتمع، والسبب الذي زاد من حدة هذا التفكك هو التنافر والظلم الذي سببه النظام الضريبي نفسه.<sup>(1)</sup>

### ثانياً - الأسباب الاقتصادية:

تؤدي فترات الركود والأزمات التي تشهدها البلاد إلى انتشار الغش الضريبي وزيادته بسبب شح الأموال، وتراجع دخول دافعي الضرائب، وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، مما يزيد من حساسيتهم اتجاه الضرائب وارتفاع الأسعار، مما يجعل من الصعب على المنتجين نقل العبء الضريبي، ولذلك يدفعهم الغش الضريبي إلى استخدام مختلف الأساليب المتاحة، بينما في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي: يقل ميل دافعي الضرائب إلى التهرب الضريبي بشكل غير مشروع، وذلك بسبب وفرة الأموال، وارتفاع

(1) لويذة بدو وحياء قاري، المرجع السابق، ص38.

الدخل، وتحسن القوة الشرائية للمواطنين، وهو ما يسمح للمنتجين بنقل عبء الضريبة إلى المستهلكين، من خلال رفع أسعار منتجاتهم، وبالتالي يكون الدافع النفسي لدافعي الضرائب للغش منخفضاً.

عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الموازي يؤدي إلى استمرارية وزيادة حجم الاحتيايل، وذلك بسبب عدم السيطرة على سوق السلع والخدمات، فضلاً عن عدم ضمان حرية المنافسة وهو من أهم شروط شفافية المعاملات، إضافة إلى ذلك فإن القطاع الموازي لا يعمل على عدم دفع الضرائب، بل يجعل إجراءات الالتماس الجنائي عديمة الفائدة (1).

### ثالثاً-أسباب متعلقة بالإدارة:

هناك العديد من الأسباب الإدارية التي قد تشجع على ظاهرة الغش الضريبي. من جهة أخرى، تعاني الإدارة من نقص الإمكانيات المادية والبشرية رغم جهودها المتواصلة لضبط ذلك. ومن ناحية أخرى، هناك عوامل تتعلق بالإدارة الضريبية وكيفية قيامها بمهامها في المراقبة والتحقيق في بيانات دافعي الضرائب من أجل تقدير الوعاء الضريبي المستحق لهم. (2)

وإذا كانت ورغم أن مصالح الإدارة الضريبية تحاول قدر الإمكان ممارسة الرقابة والتحقيق من أجل تحصيل الضرائب بشكل أفضل، إلا أنه ليس من السهل التعرف على عمليات الغش التي يقوم بها دافعو الضرائب للتهرب من الضرائب، حيث أنهم غالباً ما يمارسون أنشطتهم التجارية دون استخدام الفواتير أو في حالة عدم وجود سجل تجاري أو استخدام سجلات تجارية وهمية، فضلاً عن الصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية في تقديم بعض الأوعية الضريبية، هو ما يشجع دافع الضريبة على ارتكاب التهرب

(1) Taddel Bruono, la fraude fiscale, librairies techniques, Cour de Cassationm Paris,1974, page 9.

(2) محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص185.

الضريبي، وقد تعتمد الإدارة على ربط الضريبة بشكل تعسفي بأقل من قيمتها الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى خلق آثار أخلاقية تشجع على الغش، وهذا كله نتيجة لصعوبة الإدارة في تقدير الوعاء الضريبي. (1)

#### رابعاً - الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى استقرار التشريع الجبائي والتي نجلها في العناصر التالية (2):

أ. **ثقل عبء الجبائية:** والذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي.

ب. **تعقد النظام الجبائي:** إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين على الغش (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).

ت. **ضعف العقاب المفروض على المتهرب:** إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على من يلجأ إلى الغش في الضريبة يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهريبه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك ويقلل منه، وإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماماً، ففي هذه الحالة يكثر الغش الجبائي.

ث. **استقرار التشريع الجبائي:** تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي على عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي وبالتالي زيادة ميلهم إلى الغش الجبائي. (3)

(1) مصطفى عوادي ورحال نصر، المرجع السابق، ص 66.

(2) لويظة يدو، حياة قاري، المرجع السابق، ص 39.

(3) محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996-1997، ص 38.

ج. **ضعف الرقابة الجبائية:** عندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للغش والتهرب الضريبي.<sup>(1)</sup>

## الفرع الثاني

### طرق الغش الضريبي

يلجأ المكلف بالضريبة إلى الغش بمختلف الطرق الممكنة ومن بين هذه الطرق نذكر مايلي:

#### أولاً- الطريقة المحاسبية (التلاعب المحاسبي):

ويلزم قانون الضرائب الأفراد بموافاة مصلحة الضرائب بإقرارات خاصة توضح جميع المبالغ التي حققها المشروع التجاري أو الصناعي خلال السنة المالية، وتكون هذه الإقرارات مدعمة بالمستندات التي تثبت ذلك (فواتير، سجلات، محاسبة...) وذلك في المواعيد المحددة، حيث تعتبر المحاسبة أساساً لإجراء التحقيقات من قبل السلطات الضريبية، يمكن أن يكون الغش الضريبي ذا طبيعة محاسبية، وإذا كان التحقيق المحاسبي يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي تثبت ذلك، فإن المكلف يبحث عن مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات المضللة التي يقدمها. ويعتبر هذا الأسلوب من الصعب اكتشافه من قبل الإدارة الضريبية، على الرغم من السهولة التي يجدها المكلف عند تنفيذها. وهذا النوع من الغش له طريقتان:

#### أ- الغش بزيادة التكاليف:

بعد ما سمح المشرع الجزائري بخصم الأعباء التي يتحملها فعلاً وذلك لاستغلال مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالاستغلال في حدود المعقول (الحدود التي وضعها القانون)، أصبح البعض من الممولين ينتهزون هذا الحق في إدخال مصارف ليست لها علاقة بالنشاط الذي تقيمه المؤسسة أو المبالغة في تقديرها للتكاليف،

(1) لويزة يدو، حياة قاري، المرجع السابق، ص 39.

وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة، فتعددت الطرق المستعملة في هذا المجال وسوف نتعرض إلى الأكثر استعمالاً والمعروفة لدى المصالح الجبائية.<sup>(1)</sup>

### ب- الغش بتخفيض الإيرادات:

إن أسلوب تخفيض أو تجاهل بعض الإيرادات هو أحد الأساليب التي يستخدمها المكلف للتخلص من قيمة الضريبة، حيث يعلن عن أرباح أقل بكثير مما هي عليه في الواقع، وبالتالي يحرم السلطات الضريبية من قيم كبيرة، على الرغم من أن التشريع الضريبي يحدد قيمة رقم الأعمال كحد يجب على كل من يتجاوزته الالتزام به، تعتبر المستندات المحاسبية وسيلة لتتبع الإيرادات المختلفة التي يحققها المكلف<sup>(2)</sup>، حيث يتبع المكلف بالضريبة عند تخفيضه للإيرادات عدة طرق سنحاول تلخيصها فيما يلي:

- يقوم المكلف بتخفيض مبلغ المبيعات محاسبياً وذلك عن طريق تسجيل بضائع وهمية أو خصومات ممنوحة بشكل مبالغ فيه، مع العلم أنه لا يوجد استيراد ولا خصم ممنوح.
- يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون.
- هناك بعض من المبيعات التي تتم بدون فواتير ويتم الدفع نقداً.
- عدم تسجيل المحاسبة لبعض التنازلات عن الاستثمارات التي تحقق فائض القيمة، ومن المفارقات التي يعتمدها المكلف والتي تبرز الاحتيال بشكل واضح، عندما تنخفض قيمة المشتريات بشكل كبير، مما يؤدي إلى تباين في إجمالي الربح، وهو الأمر الذي يبقى محل اهتمام المحقق الضريبي.

### ثانياً- الغش الجبائي عن طريق العمليات المادية والقانونية:

(1) محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، المرجع السابق، ص 55.

(2) أوهيبي بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 53.

سنناقش أولاً الغش الضريبي الذي يحدث من خلال العمليات المادية، ثم ننتقل إلى الاحتيال الضريبي الذي يحدث من خلال العمليات القانونية.

#### أ- الغش عن طريق العمليات المادية:

يتم هذا النوع من الغش عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والخدمات والمنتجات الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب وقد نص المشرع على هذا النوع من الغش ضمن أغلب القوانين الضريبية إذ أنه من أخطر أشكال الغش الضريبي للمساهمة في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي وقد يكون الإخفاء إما مادي جزئي أو إخفاء كلي<sup>(1)</sup>:

- الإخفاء المادي الجزئي: يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة، تهرباً من دفعها جزئياً أو التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض الأموال.

- الإخفاء المادي الكلي: وهو قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، ويرجع ذلك لعدم تصريحه بها.

#### ب- الغش عن طريق العمليات القانونية:

ويظهر هذا النوع من الغش الضريبي عندما يقوم المكلف بخلق أوضاع قانونية تسمح له بالاستفادة من بعض المزايا، والتي لا يحق له في الأساس الاستفادة منها. الاحتيال الضريبي، من خلال استخدام القانون، يتمثل في خلق وضع قانوني يبدو مخالفاً للوضع الحقيقي نتيجة لعملية وهمية أو تكييف خاطئ مع الوضع.

وتتمثل الحالة الأولى في الغش عن طريق عمليات وهمية من خلال لجوء المكلفين إلى أساليب معقدة وهياكل قانونية دقيقة بهدف مطابقة الكتابات المحاسبية وجميع المستندات المؤيدة لها مع فواتير أو إيصالات لعمليات وهمية تمكنهم من التهرب من دفع

(1) عبد الرحيم مزهودي، المرجع السابق، ص30.

الضريبة، حيث إن الضريبة يهدف التحقيق إلى التأكد من مطابقة الكتابات المحاسبية للمبررات المقدمة من خلال المستندات الثبوتية، أما بالنسبة للحالة الثانية فتتمثل في التطبيق غير الصحيح لبعض العمليات في محاولة تمرير نشاط خاضع للضريبة خلف نشاط آخر وهو معفى من أداء الضريبة، أو خاضع للضريبة في إطار المزايا التي تتيح له سداد الضريبة من المستحقة فعلا.

ومن الأمثلة على ذلك قيام المكلف بالتخلص من حقوق التسجيل في مرحلة البيع وتصنيفها على أنها هبة بهدف التهرب من دفع حقوق التسجيل المفروضة، أو توزيع أرباح الشركة على المساهمين على شكل رواتب وأجور مع بهدف خفض معدل الضريبة (1).

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 " entre les mythes le maghre" النظام الجبائي الجزائري كالمقصود من الورق، أي أنه نظام غير محكم ولا يواكب التطورات التي تحدث على المستوى الوطني وتتقصه 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.

#### • اتسام النظام الجبائي بالتعقيد وعدم الثبات.

الاعتماد على نظام الإقرار، حيث أن إقرار المكلف هو الأساس في تحديد الأساس واحتساب مبلغ الضريبة، لكن في ظل استحالة إجراء تحقيق لكل إقرار، يغتنم دافعو الضرائب هذه الفرصة لتقديم إقرارات كاذبة. (2)

(1) يدو لويزة وقاري حياة، المرجع السابق، ص44.

(2) محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، المرجع السابق، ص 66.

### ثالثا: طرق أخرى للغش الضريبي

أ. قبل فرض الضريبة: يلجأ المكلف إلى الغش الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلا، يقوم بما يلي:

- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفية، عجزة، ذوي الاحتياجات الخاصة إلى غير ذلك.
- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة وعناوين وهمية.
- التصريح بنشاط معين ومزاولة نشاط آخر.

ب. بعد فرض الضريبة: ومن الأساليب التي يلجأ إليها المكلف بعد الإصرار على الضريبة والبدء في تحصيلها، عدم دفع الضريبة نهائيا، أو سداد جزء منها فقط، أو ترتيب عدم القدرة على سدادها، أو وضع تقويم للسداد الجزئي، ومن ثم الانسحاب منه<sup>(1)</sup>.

## المطلب الثاني

### الآثار الناتجة عن الغش الضريبي

الضرائب مرآة للسيادة الوطنية، لذا فإن الموازنات ليست متوازنة، وما لم تخدم الضرائب دورها الأساسي في تمويل المالية العامة بما يكفي من الإنفاق الحكومي لتحقيق الصالح العام، فإن الاحتيال الضريبي موجود. إن الطريقة التي يتم بها تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة لها آثار سلبية في مختلف المجالات. وخاصة على المستوى المالي والاجتماعي والاقتصادي.

(1) محمد فلاح، المرجع نفسه، ص 76.

## الفرع الأول

### الآثار المالية

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العامة، ويؤدي فقدان نسب كبيرة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة وموازنة الجماعات المحلية سواء البلدية أو الولائية. يؤدي الغش الضريبي بشكل عام إلى تعطيل السياسة المالية للدولة، مما يؤدي إلى عدم قدرتها على أداء وظائفها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية مما يساهم في انتهاك مبدأ العدالة الاجتماعية<sup>(1)</sup>، وتراجع الدخل الفردي والقومي، وحدث عجز في الموازنة العامة بشكل يضطر الدولة إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى لسداد هذا العجز، كالدخلي أو القروض الخارجية، والتي تترتب عليها عدة تداعيات سلبية في حال عدم سدادها، حيث يشكل ذلك عبئاً. وهو ثقل على الدولة، وتأخير سداده يؤدي إلى ارتفاع سعر الفائدة الناتج عن الدين العام<sup>(2)</sup>، واستمرار ذلك لفترة طويلة يؤدي إلى فقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد الناتجة عن الدين العام بما يهدد سواء المستقبل الاقتصادي أو السياسي للدولة، بحيث تلجأ الدولة تحت تأثير هذه الظروف إلى رفع مستوى الضغوط المالية، وفرض ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب لتمويل نفقاتها<sup>(3)</sup>، والتي تتمثل في دفع أجور ورواتب العاملين، وسداد قيمة الواردات، وتقديم الدعم والمساعدات لهيئاتها العامة لدعم التنمية المحلية، وسداد الدين

(1) قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014، ص 46.

(2) رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 20.

(3) طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012، ص 87.

العام (1)، بالإضافة إلى تمويل متطلبات العملية الديمقراطية في الأنظمة السياسية الحديثة التي تقوم على تداول السلطة وحرية الصحافة والإعلام.

## الفرع الثاني

### الآثار الاجتماعية

يخل الغش الضريبي بفكرة العدالة في توزيع الضريبة، وتنتشر الطبقة في أوساط المجتمع، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تحترف الغش الضريبي، وعادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي بشراء عقارات ومنقولات أو تمويل مشاريع اقتصادية، الأمر الذي يدفع المكلف النزيه للشعور بالغبن (2)، وتهتز ثقته في الدولة بسبب عجزها عن إيجاد آليات فعالة تسمح بامتصاص الأموال الضخمة التي يتم تداولها في السوق الموازية، والتي تساهم في تحقيق النفع الخاص، وتضر بالمجتمع بسبب اعتياد الفرد على احتراف الغش والاحتيال، والتدليس لتحقيق الكسب السريع، بحيث تتعدم الثقة والتوازن بين مختلف فئات المجتمع، إضافة إرتفاع مؤشرات الفقر والأمية، الهجرة سواء الداخلية أو الخارجية للبحث عن الثروة بكل الطرق الممكنة، ومنها الطرق غير المشروعة كالرشوة والاختلاس، وفرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك، والتي لا تؤثر على أصحاب الدخل المحدود، فالمساواة في دفع الضريبة بهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الاجتماعية بل يساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، فمن غير المعقول أن يتساوى الأغنياء، والفقراء في الاستفادة من نفس الخدمة العمومية بنفس الثمن فيجب أن يدفع أصحاب الدخل المرتفع رسوما أعلى من تمك التي يدفعها أصحاب الدخل المحدود. (3)

(1) أعاد محمود القيسي، المالية العامة، د ط، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص 40.

(2) يسري ميدي حسن السمراني، زهرة خيضر عباس، تحميل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأخبار للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 4، عدد 9، د ط، 2012، ص 191.

(3) قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 47.

إن الغش الضريبي يؤدي إلى تضائل إيرادات الخزينة العامة، وينتج عنه قصور الدولة تجاه مواطنيها من عدم تلبية حاجياتهم، الملحة كالمدراس والمستشفيات والمساكن والطرق، ويؤدي إلى نقصان وسائل دعم الاستثمار، فتزداد نسبة البطالة، وتبرز مظاهر الفقر والحرمان، كما أنه يتسبب في تدهور التماسك الاجتماعي واضطراب روح التضامن بين أفراد المجتمع، وانحراف الأخلاق، كما تزدهر السوق السوداء، ويبرز التزوير في المستندات الرسمية، وتكدس الأموال في الخزائن الحديدية في المستودعات بدلا من إيداعها في البنوك ويصبح الغش الضريبي هو الأصل، بينما يصبح الصدق والأمانة، والحس الاجتماعي النبيل هي الاستثناء.

تتمثل آثار الغش الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية:

#### 1- الغش يولد غش آخر:

يقلل الغش الضريبي من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يتسبب في رفع الدولة لمعدلات الضرائب من أجل الحصول على المزيد من الإيرادات، وتؤدي هذه الزيادة في معدل الضريبة إلى آثار سلبية أخرى. على سبيل المثال، وجدنا أن دافعي الضرائب لا يغشون، لذا فكلما زاد اللجوء إلى الغش، زاد معدل الضريبة، ويؤدي الغش الضريبي إلى نوع آخر من الغش.

#### 2- إن الغش الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه:

حيث تتعدم الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بأن 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>(1)</sup>.

(1) عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، المرجع السابق، ص35.

### 3- تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية:

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، ويزيد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة عن مختلف التجاوزات التي يقترفها أصحاب النفوذ بتهربهم 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 وأخف من الضريبة، وهذا يرسخ فكرة الغش الضريبي لديهم، خاصة في محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخل المحدودة<sup>(1)</sup>.

### 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<sup>(2)</sup>.

## الفرع الثالث

### الآثار الاقتصادية

تسعى الدولة إلى ترشيد النفقات، والحفاظ على وتيرة نمو متكاملة في ظل تزايد أعداد السكان وذلك سعيا لبلوغ الأهداف المرجوة من خلق للثروة ومناصب للشغل، ضمن

<sup>(1)</sup>مصطفى عوادي ورحال نصر، المرجع السابق، ص 96.

<sup>(2)</sup> فلاح محمد، المرجع السابق، ص 71.

مخطط مدروس ومحدد في بعديه الزماني والمكاني، غير أن الغش الضريبي يؤدي إلى تذبذب الإيرادات المالية وعدم كفايتها لإنجاز بعض المشاريع مما ينتج عنه تباين سلبي بين المنجزات والمخططات، فتحتاج بعض المشاريع إلى ميزانية إضافية لتكملة الإنجاز، وبعضها قد يطوى ويلغى من الحسابان، ولمجابهة نقص المال تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة، أو زيادة سعر الضرائب الموجودة، وهذه الضرائب قد تؤدي إلى غلق بعض المؤسسات النزيهة بسبب عجزها في التوفيق بين مداخيلها وأعبائها المتنوعة، ويؤدي ذلك إلى تسريح العمال وانتشار البطالة، بينما تزداد ثروة المؤسسات التي تستثمر في الغش الضريبي ويقوى عودها في اتجاه إضعاف مكانة الدولة في المجتمع، مما يجعلها غير قادرة على تشجيع المستثمرين بمنحهم بعض الإعفاءات، إضافة إلى ظهور السوق الموازية، غلاء الأسعار وضعف القدرة الشرائية للمواطنين جراء الركود الاقتصادي، وعزوف التجار عن إيداع أموالهم في البنوك تبعاً لتدهور ثقتهم بها.<sup>(1)</sup>

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:

**1- التأثير على المنافسة:** عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائماً في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة. مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تفرض أسعارها التنافسية، وأحسن مثال على ذلك حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، والتي لا تتردد في إجراء صفقات تجارية بدون فواتير، وبالتالي

(1) الشروق أون لاين، مقال إيمان كيموش بتاريخ 2021/12/05 بعنوان: 13 ألف مليار دج ضرائب غير محصلة «يكشف التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2019 عن تهرب ضريبي ضخم ..... من خلال تسجيل بواقي ضرائب غير محصلة فاقت 13 ألف مليار دج ... وتشمل الضريبة على الأملاك والرسم على القيمة المضافة وأرباح الشركات والدخل الإجمالي العام، والغرامات القضائية ومختلف أشكال التكليف المفروضة في الجزائر».

فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة، كذلك فإنّ الغش الضريبي يساهم في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.

## 2- عرقلة النمو الاقتصادي:

يساهم الغش الضريبي في تباطؤ وتأخير النمو الاقتصادي، حيث يثبط الغش الضريبي الجهود التي تسعى إلى تعزيز الإنتاجية. إن المستثمر الذي يطمح إلى زيادة دخله من خلال وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية الإدارة بهدف خفض التكاليف لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى ما يريد.<sup>(1)</sup>

## 3- 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<sup>(2)</sup>.

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) مصطفى عوادي ورجال نصر، المرجع السابق، ص 97.

(2) رجال نصر، المرجع السابق، ص 98.

# الفصل الثاني

الأحكام الموضوعية والإجرائية

لجريمة الغش الضريبي في التشريع

الجبائي الجزائري

من خلال هذا الفصل المعنون بالأحكام الموضوعية والإجرائية لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري، نحاول دراسة التشريع المالي الجزائري المتمثل في الأساليب الضريبية الخمسة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الاعمال والطابع والتسجيل، حتى يومنا هذا، هم منفصلون عن بعضهم البعض وغير منظمين في كتاب واحد ، كما هو الحال بالنسبة لفرنسا، حيث يوجد قانون ضرائب عام.

لابد من التطرق لمضمون التشريع الجبائي (المبحث الأول)، حيث نستعرض أهم جرائم الاحتيال المنصوص عليها وأهم المواد المتعلقة بها، من خلال دراسة تحليلية للتشريعات الجبائية، كما نتناول أيضا في (المبحث الثاني) جريمة الغش في النظام الجبائي الجزائري حيث لها أهمية قصوى، ومصدر هذه الأهمية يكمن في ارتباطها بنطاق المال وموارد الدولة والخزينة العامة.

## المبحث الأول

### مضمون التشريع الجبائي الجزائري

من عام 1990 إلى عام 2002، تم إصلاح قانون الضرائب بشكل أساسي بما يتماشى مع قانون المالية، بما في ذلك توحيد بعض الضرائب، وإلغاء بعض الضرائب وبعض التعديلات، فضلاً عن الإصلاحات الفنية من خلال إنشاء هياكل جديدة لإدارة الضرائب، ومع ذلك فإن النظام الضريبي غير مستقر حيث يتم تعديله باستمرار بواسطة قوانين المالية السنوية والتكميلية، وآخرها قانون المالية لعام 2002، والذي بموجبه تم إلغاء قانون الإجراءات الضريبية في المواد 41 إلى 200 من قبل الكثيرين، تعمل النصوص على إصلاح جميع القوانين الضريبية وتحويل الكثير إلى قانون الإجراءات الضريبية.

## المطلب الأول

### قانون الضرائب المباشرة والغير المباشرة والرسوم المماثلة

يتطلب تحليل اللوائح الضريبية الخمسة التي تشكل محتوى التشريع الجبائي الجزائري أن نبحت في طبيعة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة.

## الفرع الأول

### قانون الضرائب المباشرة

ومن أهم الجرائم الواردة في هذا القانون ما ورد في المادة 1/303 بشأن جريمة التهرب أو الشروع بالتهرب بطرق احتيالية من دفع الضريبة المستحقة قانوناً كلياً أو جزئياً. (1) ممولي أرباحهم الحقيقية نيابة عن مصلحة الضرائب، وإذا كان الاحتيال الضريبي في شكله البسيط، مثل تأخر دافع الضرائب في تقديم الإقرارات والكشوف أو فقدان المعلومات التي يقدمها لإدارة الضرائب - مجرد غرامة مالية يطبق عليه، ثم في حالة استخدام دافع الضرائب لأساليب احتيالية، تنص المادة 1/303 على عقوبة أشد هي السجن والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، ينص قانون الضرائب المباشرة على جرائم الاحتيال الضريبي من المواد 303 إلى 308 والمواد 407 إلى 408. (2)

(1) أنظر: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الصادر بأمر رقم 90-36، المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية، ج. ر. ج. ج. ع 5 لسنة 1991.

(2) فارس السبت، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط2، دار هومة، الجزائر، 2011، ص

## الفرع الثاني

### قانون الضرائب الغير المباشرة

تشير المواد من 523 إلى 528 من قانون الضرائب غير المباشرة إلى جريمة الإحتيال وتنص على عقوبات مالية بصرف النظر عن المصادرة، مقسمة إلى عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية، كما تضمنت هذه الأحكام عقوبات على تدخين الغليون وزراعة التبغ، عدم الامتثال للقانون واستخدام الوقود غير المرخص.

ونص في المادة 530 و531 على عقوبات جزائية بالنسبة لمخالفات محددة في

نفس المواد نذكر من بينها:<sup>(1)</sup>

- الصناعة المغشوشة للكحول.
  - صناعة وبيع وحياسة أنبيق أو جزء منه دون تصريح.
  - استيراد البارود من الخارج من دون ترخيص.
- كما تحتوي المواد من 532 إلى 541 على عقوبة الغش الضريبي باستعمال طرق الاحتيال مع تحديدها في المادة 533 وهي كالآتي:<sup>(2)</sup>
- الإخفاء أو محاولة الإخفاء لمبالغ أو منتوجات تخضع لضرائب أو رسوم.
  - تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة من أجل التخفيض، الإعفاء أو إرجاع الضريبة.
  - استعمال الطوابع المزورة.
  - الإغفال عن قصد في نقل الاككتابات غير الصحيحة في دفاتير اليومية والجرد.
  - تنظيم المكلف ما يوهم بإعساره أو عرقلة تحصيل الضريبة الواقعة على ذمته.

كما نص هذا القانون على القواعد المشتركة للعقوبات المختلفة من المادة

542 إلى 555 وتتعلق هذه العقوبات بالموضوعات التي تم تناولها أيضًا في

(1) قانون الضرائب غير المباشرة، الصادر بأمر رقم 76-104، المؤرخ في 9/12/1976.

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

القانون العام وهي كالتالي: التواطؤ، التكرار، الظروف المخففة، جمع العقوبات، النشر الأحكام والتضامن والإكراه البدني ومعاقبة الشخص الاعتباري والإعفاءات والمصالحات.

## المطلب الثاني

### قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون التسجيل والطابع

في هذا المطلب نوضح أهم البنود الواردة في قانون الضرائب المباشرة، وكذلك قانون الضرائب غير المباشرة، وذلك على النحو التالي:

#### الفرع الأول

#### قانون الرسوم على رقم الأعمال

لم يحدد قانون رسوم رقم العمل لجميع الأساليب الاحتمالية والتدليسية التي يرتكبها دافعوا الضرائب، بل حدد ما ورد في المادتين (1) 117 و 118 من قانون رسوم رقم الأعمال، بما في ذلك بعض الأمثلة، على سبيل المثال في أسماء العبارات، وليس حصرياً:

- يقوم دافع الضرائب بإخفاء أو محاولة إخفاء المبلغ أو المحصول الذي تنطبق عليه ضريبة القيمة المضافة.
- تقديم مستندات غير صحيحة كطلب استرداد ضريبة القيمة المضافة
- عدم التصريح عمداً عن دخل منقول أو أرقام تجارية.
- يزيل كل إجراء ضمنياً رغبة دافع الضرائب في التهرب أو تأجيل دفع جميع مبالغ الأعمال المستحقة.

(1) المادتين 117 و 118 قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم بالقانون رقم 21-04 المؤرخ 2004/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 الصادرة في ج.ر.ج.ج، ع 85 المؤرخة في 2004/12/30.

• أما باقي البنود فقد تناول الإجراءات والعقوبات ومخالفات الأحكام القانونية المتعلقة برسوم بيانات الخدمة.

## الفرع الثاني

### قانون التسجيل

نصت المادة 1/119 من القانون على جريمة الغش المالي في مجال التسجيل ويعاقب عليها بالحبس والغرامة الجنائية كل من قام بتخفيض الوعاء الضريبي أو شرع في تخفيضه كلياً أو جزئياً بوسائل احتيالية، ويذكر المشرع في هذا المقال أن الوسائل الاحتيالية تتحقق عندما ينظم المكلف إفلاسه، أو يعمل على عرقلة تحصيل الضرائب المستحقة عليه، أو عند إعطائه معلومات كاذبة، وهو ما يحدث أحياناً عند الإعلان عن حالة الميراث.

إذا تهرب دافعو الضرائب من التسجيل الخاطيء، فسيتم تغريمهم أربع مرات وتتضاعف هذه الرسوم بحد أدنى 5000 دينار جزائري.<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 و122 من قانون العقوبات الجزائري فهنا عقوبة جزائية.<sup>(3)</sup>

(1) المادة 2/120 قانون التسجيل.

(2) المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية.

(3) مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص65.

## الفرع الثالث

## قانون الطابع

نص قانون الطابع صراحة على جريمة الاحتيال الضريبي في الباب الرابع منه وقد ورد ذكرها تحت عنوان "الاحتيال المالي"، ونجد أن المادة 33 من قانون الطابع<sup>(1)</sup>، حيث تشير المادة إلى معاقبة أفعال التزيف وتزوير بصمات الأصابع وكل استعمال لها أما المادة 1/34 من قانون الطابع فالختم هو الذي يعاقب المكلف الذي ينقص أو يحاول تقليص وعاء الضريبة كلياً أو جزئياً بوسائل احتيالية وينص على غرامة جزائية والسجن.<sup>(2)</sup> تحتوي المادة 35 من قانون الطابع<sup>(3)</sup> أيضاً على القواعد المتعلقة بالقواعد العامة مع عقوبات مختلفة.

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

(2) المادة 1/34 من قانون الطابع، معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000.

(3) المادة 35 من قانون الطابع، معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000.

## المبحث الثاني

### تجريم الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

الضرائب التزام نقدي إلزامي ودائم على عاتق دافع الضرائب، تستفيد منه الدولة لدفع نفقاتها وتحقيق متطلباتها وأهدافها المالية العامة، ومع ذلك يلجأ دافع الضرائب أحياناً إلى التهرب من الدفع لعدم اقتناعه بالتشريع الضريبي، تتطلب القاعدة العامة ألا يتم تطبيق القانون الجنائي وفقاً لضمير الفرد من الأفكار، ولكن يتم ذلك مع المظهر الخارجي لهذه الأفكار، لذلك كان من الضروري وجود عنصر مادي لكل جريمة، مهما كانت الجودة (المطلب الأول) عناصر جريمة الاحتيال الضريبي، بينما (المطلب الثاني) تقدير وقياس ظاهرة جريمة الاحتيال الضريبي.

## المطلب الأول

### أركان جريمة الغش الضريبي

وفقاً للقواعد العامة، لا ترتكب الجريمة إلا إذا توفر ركنها الثالث- القانوني والمادي والمعنوي- متاحة. حيث تكون ركيزة القانون هي نص التجريم الذي يجرم الفعل ويحدد العقوبات المطبقة عليه سواء كانت مدرجة في قانون العقوبات أو في نصوص خاصة مكملة له، يعتمد الدعم المادي على الأفعال المادية التي تشكل الجريمة أو تظهريها، ويجب أن يركز على انتهاك القواعد القانونية، وإنكار الحقوق أو ببساطة إساءة استخدامها، والركيزة الأخلاقية النهائية هي الإرادة والمعرفة التي تصاحب الفعل الإجرامي.

### الفرع الأول

#### الركن الشرعي

تعد الشرعية الجنائية من العناصر الأساسية التي يقوم عليها القانون الجنائي، فهي عنصر لا غنى عنه لتقرير الجريمة والعقاب، ولكن هذا المبدأ لا يبقى محفوظاً في أصله التقليدي في مجال الجريمة الاقتصادية، كمبدأ الشرعية من الجرائم التي تنحرف عن القواعد العامة للجريمة الاقتصادية وتبقى محفوظة بخصائصها التقليدية في إطار جريمة الاحتيال الضريبي.

#### أولاً- مضمون التفويض التشريعي:

يعتبر كل سلوك إجرامي تصرف غير مشروع، ويعد مبدأ الشرعية أساسه القانوني، ويعتبر من أهم الأسس التي يستمد عليها القاضي في بناء حكمه، ويهدف لضمان مساواة الأفراد أمام القضاء، بحيث يتمتع كل فرد بحق اللجوء للقضاء لوقف الاعتداء أو المطالبة باسترجاع حقه الضائع.<sup>(1)</sup>

(1) محمد سعيد نمور: أصول الإجراءات الجنائية، شرح لقانون الأصول الجنائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،

يقصد بالتفويض التشريعي أن تمنح الهيئة التنفيذية سلطة التشريع في المجال الذي يحدده مؤسسو الدستور والمكلف بها، حيث أن التشريع من الإمكانيات الأصلية للسلطة التشريعية، وتشير الهيئة التنفيذية، كاستثناء في المجال الاقتصادي، وكيفية تطبيقه، ولكن التشريع يعطي السلطة التنفيذية السلطة التي يسميها بعض الفقهاء "التشريع" على البياض. ويبقى إصدار المراسيم التنفيذية لهذه التشريعات بالترتيب، ويصدر المجلس التشريعي مشروع قانون فارغ يتضمن عقوبات فقط، ويبقى للإدارة أن تملأ الفراغ بتحديد المخالفين الفعليين.

### ثانيا- تفسير النص لجريمة الغش الضريبي:

نصت المادة الأولى من قانون العقوبات على أنه لا جريمة ولا عقوبة ولا تدبير أمني إلا بنص قانون، وبالتالي فإن فرض الضرائب وجبايتها وعقوبة عدم السداد يجب أن ينص عليه القانون. لكن من ينظر إلى قوانين الضرائب سيلاحظ حتماً أنها ليست قوانين ثابتة يتم تعديلها كل عام وأحياناً مرتين في السنة وفقاً للقوانين المالية والقوانين المالية المكملة من جهة، ومن جهة أخرى كما لوحظ أن الإدارة استغلت فرصة تحصيل الضرائب لحماية الاقتصاد الوطني وقمع الجرائم الاقتصادية للحصول على السلطة التشريعية بدلاً من السلطة التشريعية ذات الاختصاص الأصيل، ومنح نفسها سلطة توقيع العقوبة بدلاً من السلطة القضائية، وإجمالاً تتفق كل من المادة 101 من ق. ض. م والمادة 112 من ق. ض. غ. م، والمادة 111 من ق. ر. ر. أ والمادة 119 من ق. ت، والمادة 11 من ق. ط على معاقبة كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً.<sup>(1)</sup>

(1) المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدل والمتمم بالقانون رقم-02 11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 الصادر في ج. ر. ع 86، المؤرخة في 25-12-2002.  
- المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.  
- المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم بالقانون رقم 21-04 المؤرخ في 29/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 الصادر في ج. ر. ع 85، المؤرخة في 30/12/2004.

## الفرع الثاني

### الركن المادي

يعتبر الركن المادي ركناً أساسياً في جريمة الغش الضريبي، حيث لا جريمة دون التحقق من الفعل غير المشروع، ولفهم معناه واستخلاص طبيعته الخاصة، فإنه يقتضي التعرض لعناصره، سواء كان سلوكاً إجرامياً، العلاقة السببية أو النتيجة الجنائية.

#### أولاً- السلوك الإجرامي:

ولم يحدد المشرع هذه الأساليب على وجه التحديد في قوانين الضرائب، بل عدّد فقط بعض الإجراءات، على سبيل المثال لا الحصر، التي اعتبرها أساليب احتيالية، ومن بين تلك الطرق نذكر ما يلي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة عليها من قبل كل مدين، وخاصة المبيعات بدون فواتير.<sup>(1)</sup>
- كل من قام بتقديم معلومات غير صحيحة ذكرها في الجدول التفصيلي للعملاء بمناورات التهرب من الوعاء الضريبي أو تخليص الضريبة.<sup>(2)</sup>
- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي تهدف إلى تحقيق أو تخفيض أو إعفاء أو إرجاع ضرائب أو رسوم، أو الاستفادة من المزايا الضريبية المقررة لصالح فئات معينة من المكلفين بالضريبة.<sup>(3)</sup>
- التصريح في التصريح عن عائدات عروض الأسعار أو رقم المبيعات أو التصريح الناقص عمداً.<sup>(4)</sup>

- ومن جانبه قانون التسجيل نص في المادة 01/119.

(1) المادة 228 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.

(4) المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

يتجسد النشاط الإجرامي في جريمة الغش الضريبي في استعمال المكلف للتدليس بهدف التملص من الضريبة، ويقصد بالاستعمال حسب أري الفقه "الارتكاب" والذي يختلف عن لفظ "الاستعمال" الذي اعتاد المشرع على إدراجه في قانون العقوبات.<sup>(1)</sup>

ورد المشرع الجزائري على هذا التعبير في المادة 261 من قانون العقوبات، حيث يعاقب كل من يستعمل أو يحاول استعمال مستند يعلم أنه مزور بالعقوبات المقررة للتزوير سواء تعلق الأمر بوثائق تجارية أو مصرفية. وفقا للمادة 219 من قانون العقوبات أو المستندات العرفية طبقاً للمادة 220 منه.<sup>(2)</sup>

### ثانياً - العلاقة السببية:

والمقصود بالسببية في الجريمة تلك الروابط بين سلوك الجاني والنتيجة الناتجة عن الجريمة أو الأثر الناتج عن سلوك الجاني<sup>(3)</sup>، وظهرت عدة نظريات فقهية حاولت تفسير طبيعة العلاقة بين سلوك الجاني والنتيجة الجنائية، من أهمها نظرية السبب المباشر والفوري والتي ظهرت لأول مرة في إنجلترا والتي يتلخص محتواها في ذلك في حال تعدد العوامل التي أدت إلى حدوث النتيجة الإجرامية، فلا بد من تجاهل الأسباب البعيدة ويتم استجواب الجاني على أساس أفعاله الحالية والمباشرة التي ساهمت في إحداث النتيجة الجنائية، ويترتب على ذلك استبعاد العوامل التي أضيفت إلى هذا الفعل وساعدت على حدوثه، ويمكن اعتبارها ظروفًا وليس أسباب، وقد اعتمد المشرع الجزائري على هذه النظرية كأساس لتبرير العلاقة السببية.<sup>(4)</sup>

تقوم السببية في جريمة الاحتيال الضريبي إذا أدت إلى الأساليب المهنية الاحتيالية التي يستخدمها الجاني للتهرب من الضريبة، وبالتالي تظهر العلاقة السببية في جريمة

(1) حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، د ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 01 ج، 2006، ص 104.

(2) المادة 220 من قانون العقوبات.

(3) عدو عبد القادر، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، "نظرية الجزاء الجنائي"، ط2، دار هومة، الجزائر، 2013، ص143.

(4) أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، ج1، ط1، المجلة القضائية، العدد 33، 1998، ص22.

الاحتيال الضريبي، ولكن في بعض الأحيان يتدخل عامل بين السلوك والنتيجة الجنائية، فتكون الجريمة غير موجودة إذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية أثناء تقدير الوعاء الضريبي وتحديد نسبته<sup>(1)</sup>، في معظم الحالات تكون هذه الأخطاء ذات طابع إداري وينتج عنها نزاع إداري، وفي حالة ثبوت استخدام دافع الضرائب لأساليب احتيالية، يؤدي نزاع ذو طبيعة جزائية إلى جريمة الاحتيال الضريبي<sup>(2)</sup>.

### ثالثاً - النتيجة الإجرامية:

يتطلب الغش الضريبي لقيامه إن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى إحدى النتائج التالية:

- إما التهرب من الوعاء الضريبي كله أو بعضه، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة.

- إما التهرب كلياً أو جزئياً من تصفية الضريبة.

- إما التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ويقصد به إعفاء المكلف من الالتزام بدفعها، أو تخفيف عبء هذا الالتزام<sup>(3)</sup>.

لا يشترط القانون إثبات جريمة ضريبية أن الأساليب الاحتيالية تؤدي في الواقع إلى نتيجة محددة وهي التهرب من دفع الضريبة. بل إن المحاولة كافية لحدوثها، والمحاولة، كما حددتها المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري، هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة<sup>(4)</sup>.

(1) فارس السبتي، مرجع سابق، ص 106.

(2) محمد بن أعراب، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعة الإدارية في الجزائر، الملتقى الوطني حول قانون، الإجراءات الإدارية، واقع وأفاق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 21 أكتوبر 2015، ص 3.

(3) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ط 16، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 473.

(4) الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق، ص 473.

تعتبر المخالفة الجنائية حقيقة قانونية في حال وجود إطار قانوني لها سبق تحديده من قبل المشرع، بحيث يهدف إلى حماية حق أو مصلحة عامة أو خاصة، ويمكن تكييفها على أساسها وينتج عنه الموت، ويترتب على جريمة الجرح والضرب أو الإصابة. تتحقق النتيجة الجنائية لجريمة الاحتيال الضريبي عن طريق تهرب الممول من الضريبة جزئياً أو كلياً باستخدام أساليب احتيالية، وهذا واضح في النصوص الضريبية المختلفة.<sup>(1)</sup> تتفق الفقرة الأولى<sup>(2)</sup> من المادة 303 و193 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل<sup>(3)</sup>، و532 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>(4)</sup> على استعمال كلمة " التملص".

### الفرع الثالث

#### الركن المعنوي

يعتبر الغش الضريبي جريمة مقصودة تتطلب توافر القصد الإجرامي، وقد أكدت جميع النصوص الضريبية على ذلك باستخدام عبارة "عمداً"، لا توجد جريمة إذا لم يثبت وجود النية الإجرامية، بالإضافة إلى النية الإجرامية العامة، تتطلب الجريمة نية خاصة تتمثل في التهرب من الضريبة كلها أو جزء منها.

#### أولاً- القصد العام:

تشكل النية الجنائية العامة الركن الأخلاقي في جميع الجرائم العمدية، حيث يتم تعريفها على أنها "علم الجاني بعدم شرعية الأفعال التي يرتكبها ووصفها بأنها جريمة،

(1) المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة والمتممة بموجب المادة 28 من قانون رقم 02-12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر ع 86، المعدلة والمتممة بموجب المادة 13 من قانون 10-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

(2) المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة والمتممة بموجب المادة 8 من قانون رقم 16-11 مؤرخ في 3 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 .

(3) المادة 119 من قانون التسجيل.

(4) المادة 532 قانون الضرائب غير المباشرة.

وكذلك علمه بأنه بذلك يخالف الأوامر والمحظورات المذكورة" في القانون في جريمة الاحتيال الضريبي، يعتبر الممول عاملاً في عدم شرعية سلوكه، سواء كان ذلك إيجابياً كتأخير في إعلان الأرباح السنوية على الرغم من الإخطارات المرسلة إليه من قبل إدارة الضرائب، أو سلبية كرفض كامل للإعلان عنها على الرغم من عدم شرعية الفعل، فقد تم توجيه إرادة الجاني دون أي قيد أو إكراه لأداء وتنفيذ الإجراءات الموصوفة بطرق احتيالية تؤدي إلى الوصول إلى إلغاء أو تصفية دفع الضرائب كلياً أو جزئياً<sup>(1)</sup>.

### ثانياً - القصد الجنائي الخاص:

تتمثل النية الجنائية الخاصة في أي جريمة في الغرض الذي قصده الجاني في ارتكاب الجريمة بالإضافة إلى إرادته الواعية المخالفة لقانون الضرائب. بالإشارة إلى النصوص الضريبية التي تجرم أعمال الاحتيال الضريبي، نستنتج أنها توافق على أن نية الجاني وغرضه يجب أن يكونا موجهاً نحو التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً بمعنى آخر، حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حل من هذه الضرائب، الأمر الذي يعبر أيضاً عن رغبة دافعي الضرائب في الإثراء غير المشروع باستخدام وتوجيه أساليب احتيالية تؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر إلى التهرب الضريبي. يقع عبء إثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب والنيابة العامة، وعلى القاضي الحاكم في حالة الإدانة بجريمة الاحتيال الضريبي أن يبرز العنصر المعنوي، وإلا سيثبته حكمه قصور في التسبيب.

البيئة مبنية على سوء نية الجاني في حالة عدم وجود تصريح مبني على الظروف والوقائع المحيطة بالجريمة على سبيل المثال، يمكن استنتاج سوء نية دافع الضرائب في حالة فحص المخالفات بناءً على محاسبة غير صحيحة أو مزورة من حقيقة أن دافع الضرائب المخالف على دراية جيدة وخبرة في هذا المجال.<sup>(2)</sup>

(1) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق، ص 279.

(2) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع نفسه، ص 474.

يمكن أيضاً اعتبار عدم استجابة دافع الضرائب للتحذيرات المرسلّة إليه من قبل السلطات الضريبية بمثابة افتراض بسيط لخبث الجاني. (1)

## المطلب الثاني

### صور جريمة الغش الضريبي

تنص قوانين الضرائب على عدة أشكال من هذه الجريمة، منها ما يلي:

#### الفرع الأول

##### محاولة الغش

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح عملاً بمبدأ عام، وتنص المادة 303<sup>(2)</sup> قانون الضرائب المباشرة على المحاولة بعبارة: تملص أو محاولة التملص: المحاولة هنا تشير إلى ميل الجريمة في هذه الحالة إلى تجاوز مرحلة التفكير والاستعداد للجريمة والمضي قدماً نحو التنفيذ الفعلي، فيقال إنّه شرع بالتنفيذ الجريمة.

طبقاً لنص المادة 30<sup>(3)</sup> 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، ومن الأمثلة على ذلك دافع الضرائب الذي قدم إقرار دخل صحيحاً على الرغم من تزوير دفاتره لإخفاء مبلغ بعض الضرائب المطبقة، ثم دفع الضرائب في موعدها، وفقاً للبيان، لأنه بدأ بالفعل في ارتكاب الجريمة إذا لم تكتمل العناصر الرئيسية، فإن المحاولة كافية لتشكيل جريمة. (4)

(1) Paul-Marie Gaudemet, finances publiques : impôt-emprunt , collection

Université Nouvelle, Editions Montchrestien, PARIS, 1981.

(2) المادة 303 قانون الضرائب المباشرة.

(3) المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري.

(4) اوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 38.

## الفرع الثاني

### الإشـتراك

أجمعت جميع النصوص القانونية على أن الشريك مسئول جزائياً وتطبق عليه عقوبة الفاعل الأصلي، كما عرفت المادة 42 قانون العقوبات الشريك كل من المواد 2/303 قانون الضريبة المباشرة، المادة 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 ومعلومات يثبت عدم صحتها، وتشير المادة 306 قانون الضرائب المباشرة، ولكل الأعمال أو الخبراء ساعدوا المولى، عرفت المادة 42 قانون العقوبات الشريك، كل من المواد 2/303 قانون الضريبة المباشرة، المادة 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 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 وإن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها،<sup>(1)</sup> ومن أمثلة ذلك كأن "يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة

(1) المادة 42 قانون العقوبات، المواد 2/303 قانون الضريبة المباشرة، المادة 120 قانون التسجيل، 1/35 قانون الطابع، المادة 2/303 المادة 42 من قانون.

فوائدها للضريبة"،<sup>(1)</sup> أو "كأن يتفق شخص مع الممول على اصطناع فواتير من شأنها تخصيص الضريبة الواجبة قانوناً عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها ويقدمها إليه".<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث

#### العود

اهتم المشرع الضريبي بتنظيم العود بشكل خاص في قوانين الضرائب المختلفة لخصوصية الجريمة الضريبية، ويقوم بفحص من يرتكب جريمة بعد أن يحاكم نهائياً عن جريمة أخرى الحكم عليها وكونها مؤقتة بمعنى أنه من الضروري اعتبار الجاني كعود أن الجريمة جديدة ووقعت في مدة معينة، وبالتالي فهي تخضع لقاعدة عامة في ما ليس كذلك المنصوص عليها في قانون العقوبات لكي يتم اعتبار الجاني عائداً للضرائب، يجب توفر ثلاثة شروط:

- صدور حكم نهائي سابق بالإدانة في جنحة ضريبية، أي لا يكفي الحكم في جريمة عادية ويشترط أن يكون صادر عن القضاء الجزائري مع اشتراط أن يكون الحكم بعقوبة معينة.
  - ارتكاب جريمة ضريبية الحقبة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه.
  - أن يرتكب الجاني الضريبة الأخيرة في خلال مدة معينة.
- وقد حدد المشرع بقانون مهلة العود إلى خمس سنوات بمضاعفة الغرامات الضريبية مع عدم الإخلال بالعقوبات الأخرى، ويعتبر ذلك ظرفاً مشدداً.

(1) البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، ط 1، دار الجامعات المصرية، 1972، ص 269.

(2) المرجع نفسه، ص 270.

## المطلب الثالث

### الجزاء المترتبة عن جريمة الغش الضريبي

تتفق النصوص الضريبية على اعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع لعقوبات مالية ذات طبيعة إدارية تفرضها الإدارة الضريبية نفسها، الجديد في النصوص الضريبية هو أنها تقرر المسؤولية الجنائية للشخص الاعتباري.

### الفرع الأول

#### الأشخاص الخاضعون للجزاء

##### أولاً- المكلف بالضريبة:

ونقصد به كل مدين للخرينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتهرب منها أو يحاول التهرب منها كلياً أو جزئياً بتقديمها لمصلحة الضرائب ببيانات غير كاملة تجعلها تقيد الضريبة لتكون أقل مما هو مستحق قانوناً.<sup>(1)</sup> وفقاً للجزء الأول من المادة 41، يُعتبر كل من يساهم بشكل مباشر في تنفيذ جريمة الغش الضريبي وارتكابها فاعلاً، أي كل من يقوم بنفسه بالأعمال المادية التي يشملها تشكيل جريمة الغش الضريبي.

وضع المشرع الجزائري قائمة بالعقوبات على دافع الضرائب باعتباره الفاعل الأصلي للغش الضريبي، وبالتالي وضع المشرع الجزائري قائمة بنصوص قانونية جاء فيها تعريف للفاعل، ومن بين هذه النصوص نجد المادة 41 من قانون العقوبات يعرف الفاعل على النحو التالي: " يعتبر فاعلاً كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو تهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي." <sup>(2)</sup>

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

(2) المادة 41 من قانون العقوبات.

**ثانيا - الشريك:**

الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل كامل المسؤولية وتطبق عليه عقوبة الفاعل الأصلي، وقد توفرت القوانين: المادة 2/302 قانون الضرائب المباشرة، 1/35 قانون التسجيل، 1/120 قانون الطابع، بفعلين يعتبر مرتكبهما في حكم الشريك.

الفعل الأول هو التدخل غير المشروع في المتاجرة بالقيم المنقولة أو تحصيل القسائم في الخارج، والفعل الثاني هو أخذ قسائم مملوكة للغير بأسماء هؤلاء المالكين.<sup>(1)</sup>

يعتبره المشرع الجزائري المساهم في الغش الضريبي فاعلا ويأخذ نفس الحكم للفاعل الأصلي، وهذا ما نصت عليه المادة 42 من قانون العقوبات في تعريفها للشريك بحيث نصت على أنه: " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك." <sup>(2)</sup>

**ثالثا - الشخص المعنوي:**

إذا كان الشخص الطبيعي خاضعا للمساءلة الجنائية والمالية عن أفعاله المخالفة للقانون المالي، فإن المشكلة تبرز فيما إذا كان الشخص المعنوي يمكن أن يُحاسب جنائيا الأشخاص الاعتبارية على نوعين: الأشخاص المعنوية العامة الخاضعة لأحكام القانون العام مثل: الدولة، والبلدية، والمرافق العامة، والأشخاص المعنوية الخاصة الخاضعة لأحكام القانون الخاص، مثل الشركات المدنية والتجارية والجمعيات والمؤسسات الخاصة، ويجوز أن يصدرها الشخص المعنوي عن طريق ممثليه.<sup>(3)</sup>

كان التشريع الضريبي أول من كرس المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، حيث ورد في قانون الضرائب غير المباشرة الصادر في 1976/12/9، قبل أن يرد في قانون

(1) عبد الرحيم مزهودي، المرجع السابق، ص 54.

(2) المادة 42 من قانون العقوبات.

(3) مجلة القضائية، رقم 01، جانفي 1998، ص 20.

العقوبات بموجب قانون 2004/11/10، حيث نصت المادة 445<sup>(1)</sup> منها على ما يلي: " عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون اخلص يصدر الحكم بعقوبات الحبس... ضد المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة" وأضافت نفس المادة في شطرها الثاني " ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية... ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه، وهو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 9/303 من قانون الضرائب المباشرة وفي المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال وفي المادة 4/36 من قانون الطابع وفي المادة 4/121 من قانون التسجيل وهو نفس النهج الذي سلكه المشرع في المادة 51 مكرر قانون العقوبات الجزائري أثر تعديله بموجب القانون رقم 04-15 المؤرخ في 2004/11/10 .

## الفرع الثاني

### العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

لقد رتب المشرع الجزائري مجموعة من العقوبات الجنائية لجريمة الغش الضريبي تختلف مقدارها ونوعها حسب الضريبة المتهرب منها، سواء كانت عقوبات أصلية أو تبعية الغرامة والمصادرة بهدف استرداد الخزنة العامة للمبالغ التي تهرب منها المكلف.

أولاً- العقوبات الجبائية:

وتختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر من حيث مقدارها ومضمونها، فهي مالية على شكل غرامة أو غير مالية وتقتصر على المصادرة.

(1) المادة 445 من قانون العقوبات، المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 4/36 من قانون الطابع، المادة 4/121 من قانون التسجيل، المادة 51 مكرر قانون العقوبات الجزائري تم تعديله بموجب القانون رقم 04-15 المؤرخ في 2004-11-10.

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

نصت عليها المادة 194 وهي كالآتي:

❖ في حالة عدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 فإن الجاني يعاقب بغرامة جبائية قدرها 30.000 دج طبقا للفقرة الأولى من المادة 194 .

❖ في حالة توزيع أرباح على الأشخاص دون الكشف عن هويتهم كما هو مبين في المادة 176 وذلك من طرف شركات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات سواء تم ذلك مباشرة أو من طرف الغير فإن الغرامة الجبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل، على المبالغ المدفوعة أو الموزعة طبقا للفقرة 2 من المادة 194.

❖ في حالة عدم مسك الدفاتر المنصوص عليها في المواد 15 و 12 و 30 من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الجزافي أو نظام التقدير الإداري، فإنه تطبق غرامة قيمتها 5.000 دج طبقا للمادة 3/194.<sup>(1)</sup>

**2- في قانون الضرائب غير المباشرة:**

طبقا للمادة 523<sup>(2)</sup> فإن جميع المخالفات الماسة بالأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، يعاقب عليها بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دج دون إخلال بالعقوبات التابعة للقانون العام وفي حالة ما إذا ترتب على هذه المخالفات التملص من الضريبة أو الرسم وذلك باستعمال طرق احتيالية فإن المخالف يتعرض لغرامة نسبية تحدد بضعف مبلغ الحقوق المتملص منها دون أن تقل قيمة هذه الغرامة عن مبلغ 50.000 دج طبقا للمادة 524 فقرة أ البند 2 وطبقا للمادة 525 فإنه يجوز مصادرة الأشياء والوسائل المستعملة في الغش.

(1) يلاحظ أن المادة 194 / 3 لا زالت تحيل إلى المادتين 15 و 30 حتى بعد إلغائهما.

(2) المادة 523 معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003.

**3- قانون الرسوم على رقم الأعمال:**

طبقا للمادة 2/114 فإن مخالفة الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، يعاقب عليها في حالة استعمال طرق تدليسية بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 5.000 دج.

❖ بالنسبة للتأخر في إيداع بيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 فإنه يعاقب عليه طبقا للمادة 115 بعقوبة جبائية قدرها 10% وترفع هذه العقوبة إلى 25 % إذا لم يتم إيداع هذا البيان خلال شهر من تاريخ إخطار الإدارة للمكلف بتسوية وضعيته.

❖ بالنسبة للنقص في التصريح الخاص برقم الأعمال، وذلك باستعمال طرق احتيالية، فإنه يعاقب عليه طبقا للمادة 116 ثانيا بغرامة نسبتها 100% على مجمل الحقوق.<sup>(1)</sup>

**4- قانون التسجيل:**

تطبق بنص المادة 120<sup>(2)</sup> البند 02/2 منه غرامة جبائية تساوي أربعة أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 5.000 دج.

**5- قانون الطابع:**

كما حددت المادة 35 البند 2 فقرة 02 من قانون الطابع مقدار الغرامة الجبائية بخمس أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 2.000 دج.

كما سبق الذكر فإن المشرع أقر في كل النصوص الضريبية تطبيق نفس عقوبة الفاعل الأصلي على الشريك في جريمة الغش الضريبي، إلا أنه استثنى من ذلك الشريك بسبب وظيفته متى كان يمارس مهام وكيل أعمال أو خبيري متهن مسك السجلات

(1) عدلت المادة 2/116 من قانون الرسم على رقم الأعمال بوجوب المادة 31 من قانون 08-21 المؤرخ في 30/12/2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 وكانت قبل هذا التعديل تحدد قيمة الغرامة بنسبة 200%.

(2) المادة 120 معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000.

الحسابية وخصه بالخضوع لغرامة جبائية تتراوح بين 1.000 دج عن المخالفة الأولى و2.000 دج عن المخالفة الثانية و3.000 دج عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب وإما بالتزام، وبالإضافة إلى هذه الجزاءات المالية، فقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بإقرار عقوبة المصادرة وإدراجها ضمن العقوبات الجبائية بنص المادة 525 منه ويتعلق الأمر بمصادرة الأشياء والوسائل الخاصة بالتزويد والأوعية والأواني والآليات غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة والأجهزة التي تكون حيازتها غير شرعية، وفي هذه الأحوال فإن المصادرة أقرب في تصنيفها إلى العقوبة التكميلية من كونها عقوبة جبائية ذلك لأنها تنصب على أشياء مستعملة في تنفيذ الجريمة، كما تقترب من تدابير الأمن وتظهر التفرقة بينهما في حالة ما إذا كان محل المصادرة الأجهزة التي تكون حيازتها غير شرعية وتشكل جريمة مستقلة بذاتها.

### ثانيا- العقوبات الجزائية:

يترتب على ارتكاب الجريمة عقوبة جنائية تتمثل في العقوبة، التي كانت تعتبر بأشكالها المختلفة العقوبة الوحيدة للجريمة حتى نهاية القرن التاسع عشر، وقد تكون عقوبة مؤبدة (الإعدام)، أو الحرمان الحرية (الحبس) أو العقوبة المالية (الغرامات)، إلا أن التيار الإجرامي الحديث اتجه لإصلاح المجرم، وإعادة تأهيله لمنع تكرار الجريمة، وللتدابير الاحترازية دور في عملية إعادة التأهيل التأهيل.<sup>(1)</sup>

(1) بن الشيخ فريد زين الدين، علم العقاب، د ط، منشورات دحلب، الجزائر، 1998، ص 28.

وأقرها المشرع الجزائري في دستور 2020، ويتبين ذلك من خلال مضمون المادة 167 منه، والتي نصت على: " تخضع العقوبات الجزائية لمبدأي الشرعية والشخصية."<sup>(1)</sup> وتختلف العقوبة حسب حالة كل شخص يراد معاقبته لتحقيق الهدف من العقوبة وهو جبر الضرر الذي لحق بالضحية من جراء الجريمة ، وعليه يمكن تصنيف العقوبة كعقوبة جنائية إلى عقوبات تكميلية أخرى.

ونجد في المادة الجبائية نوعين من العقوبات، عقوبات مالية ذات طبيعة إدارية تفرضها الإدارة نفسها، وعقوبات جنائية تصدرها المحاكم بحق مرتكبي المخالفات وتتبعها، والعقوبات المالية قد تكون مجرد زيادات مدفوعة بالإضافة إلى ذلك للضريبة المفروضة وقد تكون غرامات مالية ذات طبيعة إدارية تتمثل بشكل رئيسي في الغرامات الضريبية المنصوص عليها في القوانين الضريبية المختلفة، وهي تختلف من تقنين إلى آخر من حيث المضمون والمبلغ. علينا أن نشرح طبيعة الزيادات ومن ثم دراسة الغرامات المالية.

1- **العقوبات الأصلية:** حدد المشرع الجزائري العقوبات الأصلية حسب جسامة الجريمة.<sup>(2)</sup>

ويتبين ذلك من خلال مضمون المادة 05 من قانون العقوبات والتي نصت على: " العقوبات الأصلية في الجنايات هي: الإعدام، السجن المؤبد، السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس 5 سنوات وعشرين 20 سنة، أما العقوبات الأصلية في مادة الجناح هي: الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ما عدا الحالات التي يقرر القانون فيها حدودا أخرى، الغرامة التي تتجاوز 20.000 دج، أما العقوبات الأصلية في مادة

(1) التعديل الدستور الجزائري الجديد لسنة 2022، الصادر بالمرسوم الرئاسي رقم 442/20، المؤرخ 30 ديسمبر 2022، جمادى الأولى عام 1442 هـ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية عدد 82، الموافق 30 ديسمبر 2022م، ص 36.

(2) رحمانى منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 237.

المخالفات هي: الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر، الغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج".

تختلف العقوبات التي قررها المشرع الجزائري لجريمة الغش الضريبي بتفاوت مقدار المبالغ<sup>(1)</sup> المالية التي تملص منها المكلف، ونميز بين العقوبات الأصلية المنصوص عليها في قانون.

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنّها اتفقت جميعها على ما يلي:

- عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5000 إلى 20000 دج فيما يتعلق المواد 303 ق. ض. م و 532 ق. ض. ع. م و 119 ق. ت و 117 ق. ر. ر. أ و 34 ق. ط وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة وقد أجمعت كل المواد باستثناء المادة 117 ق. ر. ر. أ أنه لتطبيق الحكم البد أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز 1/10 المبلغ الخاضع للضريبة ومبلغ 1000 دج.<sup>(2)</sup>

إلا أن القانون رقم 02 - المؤرخ ف 24 / 12 / 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وبموجب المادة 28 منه عدل المادة 303 ق. ض. م وأصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسيه في إقرار وعائي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا:

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

2- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 50.000 إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

(1) رحمانى منصور، القانون الجنائي للمال والأعمال، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 122.

(2) المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة.

- 3- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات أو بغرامة من 100.000 إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ 1.000.000.00 دج ولا يتجاوز المتملص منه 300.000 دج.
- 4- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000.00 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.
- 5- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.
- في حين أن هذا التعديل لم يطرأ على المواد 53 ق. ض. غ. م و 118 ق. ر. ر أ و 34 ق. ط و 119 ق. ت (1)

## 2- العقوبات التكميلية

وتتمثل أساسا في نشر الحكم وتعليقه وقد أجمعت كل النصوص الضريبية على أنه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها، وبتعليقها في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه وفقا للمادة 303 قانون الضرائب المباشرة، 550 قانون الضرائب غير المباشرة، 6/120 قانون تجاري (2).

كما نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 554 بخصوص رجال الأعمال والخبراء على أنه 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

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 277.

(2) المادة 532 قانون الضرائب الغير مباشرة المعدلة بموجب قانون 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية 2003، المادة 53 قانون العقوبات، المادة 303 قانون الضرائب المباشرة، المادة 550 قانون الضرائب الغير مباشرة، المادة 6/120 قانون تجاري.

المؤسسة، كما نصت 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 بالتنفيذ المعجل، صت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة.
- المنع من الإقامة.
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- حل الشخص الاعتباري.
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً (1).
- نشر الحكم وتعليق هو ذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا لإجراء إلزاميا في حالة العود (2).
- المنع من دخول في الصفقات العمومية (3).

(1) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 9 من القانون المدني .

(3) المادة 62 من قانون المالية سنة 1997، جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996.

## المبحث الثالث

### أساليب البحث عن جريمة الغش الضريبي

#### وفقا لتشريع الجزائري

ولمحاورة الجريمة هناك طرق لقياسها والبحث عنها نذكرها في مطلبين، تناول المطلب الأول طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي، كما تناول المطلب الثاني متابعة جريمة الغش الضريبي كأحدى الجرائم الضريبية على النحو التالي:

## المطلب الأول

### طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي

ويتم الغش الضريبي باستخدام عدة طرق غير مشروعة، منها التلاعب بالحسابات التي يعتمد فيها الممول على تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات وغيرها من الأساليب.

### الفرع الأول

#### وفقا للقوانين الجبائية

وقد تضمن التشريع وقانون الإجراءات الضريبية وفقا لقانون المالية لسنة 2002 العديد من أساليب البحث عن الاحتيال، ومن هذه الأساليب:

#### أولا- عن طريق الرقابة الجبائية:

البحث عن الغش والاحتيال والتهرب الضريبي واستخدام المناورات للتهرب الضريبي يكون من خلال مراقبة الإقرارات المقدمة من دافعي الضرائب والتي يمكن أن يتعرض لها حسب نوع النظام الضريبي الذي يخضع له المكلف والرسوم المفروضة عليه، والتي يجب عليه الالتزام بها، في حالة الإخلال بالمتابعات الجزائية والضريبة معا بعد إثبات نظام التقدير الجزائي، نظام الربح الحقيقي، نظام التقدير الإداري، نظام التصاريح الخاضعة للرقابة، نظام ضريبة الدخل.<sup>(1)</sup>

❖ إجراءات الرقابة على الدخل: كيف تتم الرقابة على الضريبة المععلن عنها من قبل

المكلف؟

- بعد أن يقدم المكلف الإقرار والاشتراك المطلوب خلال المواعيد المحددة له، تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة الإقرارات والإجراءات المستخدمة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.

(1) مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص 102.

- كما يمكن ممارسة الرقابة على المؤسسات والهيئات غير التجارية والتي تدفع الأجر والرسوم مهما كانت طبيعتها.

- تتم المراقبة من قبل مساعد بدرجة مفتش يقوم بمراقبة الكشوف وطلب جميع المستندات المحاسبية المتعلقة بالبيانات، ويجب على المراقب بناء على طلب الممول أن يقدم قبله أو ملاحظاته خلال مدة 30 يوما. (1)

❖ **عن طريق إجراء تحقيق محاسبي:** يمكن لموظفي الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة دافعي الضرائب نتيجة التحقيقات اللازمة لإنشاء ومراقبة الوعاء الضريبي. التحقيق المحاسبي يقصد به مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة الإقرارات الضريبية التي يكتبها دافعو الضرائب وإجراءات التحقيق المحاسبي هي بشكل عام:

- يجب التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان.
- لا يمكن إجراء التحقيق المحاسبي إلا من قبل أعوان المصلحة الجبائية الذين يحملون رتبة مراقب.
- تحت طائلة البطلان، لا يجوز أن تزيد مدة التحقيق فيما يتعلق بالدفاتر والمستندات المحاسبية على أربعة أشهر.

❖ **طريق التحقيق المعمق:** يمكن لوكلاء إدارة الضرائب الشروع في تحقيق متعمق في الوضع الضريبي العام للأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بضريبة الدخل. وفي هذا التحقيق يتأكد أعوان التحقيق من الاتساق بين المداخل المعلنة من جهة والإفصاح والوضع المالي ومكونات نمط حياتهم من جهة أخرى، وذلك وفقا لأحكام المادة 6 قانون الضرائب المباشرة، وبشكل عام تتلخص هذه الإجراءات في:

- لا يمكن إجراء تحقيق متعمق مع دافعي الضرائب إلا بإرسال إشعار مسبق له مع إيصال مرفق بميثاق حقوق وواجبات دافعي الضرائب وإعطائه مهلة 15 يوما.

(1) مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص 19.

- ولا يجوز أن تزيد مدة التحقيق على سنة واحدة من تاريخ الاستلام.<sup>(1)</sup>
- ❖ **عن طريق ترخيص من رئيس المحكمة:** لكي تتمكن الإدارة الجبائية من ممارسة حقها في الرقابة الجبائية، وعندما تكون هناك مؤشرات على ممارسات احتيالية، يجوز للإدارة الضريبية أن تأذن بذلك ضمن أحكام المادة 75.<sup>(2)</sup>

### ثانياً - قانون الإجراءات الجبائية الجزائري:

للأعوان الذين يتمتعون بدرجة مفتش الحق في القيام بإجراءات التفتيش في كافة المجالات لتفتيش وضبط جميع المستندات أو الوثائق أو الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرير الإجراءات الهادفة إلى التهرب من الوعاء الضريبي ومراقبة سداد الضريبة، والإجراءات المتبعة هي:

- لا يمكن الترخيص بالحق في إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة الجهوية المختصة أو من قاض ينتدب.

- يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم إلى السلطة القضائية من قبل الموظف المسؤول عن الإدارة الضريبية مؤهلاً جيداً ومتضمناً كافة البيانات.

ولهذا الغرض يعين المدعي العام ضابطاً من الشرطة القضائية ويعطي كافة التعليمات للأعوان.

- يتم إخطار الشخص أو الممول بأمر إجراء المعاينة عيناً وحالاً عند إجرائها إلى الشخص المعين أو من ينوب عنه أو أي شاغل للمقر الذي يسلم نسخة منه مقابل إشعار بالاستلام.

- في حالة غياب أي شخص عن الأماكن، على مأمور الضبط القضائي أن يطلب لهذا الغرض شاهدين من خارج سلطة إدارة الضرائب، وفي حالة تعذر طلب الشاهدين فإنه يجب الاستعانة بمحضر قضائي.

(1) احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق، ص 130.

(2) المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري

## الفرع الثاني

### وفقا لإجراءات أخرى

وحرصاً من إدارة الضرائب على حماية الأموال العامة والحفاظ عليها، وتقوم الخزينة العامة بمتابعة المتهربين من سداد الرسوم والضرائب المفروضة عليهم، ثم تقوم إدارة الضرائب من خلال وكلائها بالتحقيق، وهذا هو التصفح والمراجعة المستندات والقضايا المعروضة على المحاكم والمؤسسات الخاصة والرقابية وهيئات الضمان الاجتماعي والمحاضر التي تحررها الشرطة الضبطية. ومن هذه الأساليب ما يلي: (1)

#### أولاً- البحث من خلال تصفح الوثائق والمعلومات:

يتيح حق الوصول لعملاء الإدارة الجبائية على مستوى الإدارات والمؤسسات المحلية بشكل عام تحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق، ويتم ذلك من خلال مراقبتهم وتصفح المستندات والمعلومات المتعلقة بدفعي الضرائب والتحقق من صحة البيانات المقدمة منها بهدف تحديد الوعاء الضريبي على كافة الهيئات والمؤسسات أياً كان نوعها، والولايات والبلديات والهيئات المنصوص عليها في المادة 65<sup>(2)</sup> الإجراءات الجبائية بصفة شخصية عند رفضهم تقديم الوثائق التي بحوزتهم.

#### ثانياً- البحث عن طريق التحقيق الابتدائي

وبالإضافة إلى إجراءات البحث عن الغش الضريبي بالطرق المذكورة أعلاه، فإن التحقيق الابتدائي الذي تجريه الضابطة القضائية بشكل عام هو إجراء مادي للبحث والتحري وجمع الأدلة حوله والبحث عن مرتكبيه، ومع ذلك يتم اكتشاف أعمال احتيالية أو مناورات تتعلق بالغش الضريبي، وفي هذه الحالة تصبح المحاضر مهمة من حيث الصحة، ومنه يستند الضبط والضمانات من المواد 63 إلى 65 من قانون الإجراءات

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 140.

(2) المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

الجزائية<sup>(1)</sup> 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،<sup>(2)</sup> وبعد انتهاء التحقيق، تقوم الضبطية القضائية بإرسال المحضر إلى المندوب الجهوي للجمهورية، الذي يقوم بدوره بإبلاغ مصلحة الضرائب بذلك، والتي لها صلاحية تقديم شكوى، حيث أنه الإجراء الوحيد لمباشرة كلا من الدعوى الجزائية و الجبائية.

### ثالثا- البحث عن طريق المعلومات والسندات المحصل عليها من دعاوى قضائية:

في كل دعوى مرفوعة أمام السلطات القضائية المدنية والإدارية والجزائية، يجوز منح النيابة العامة حق الاطلاع، ويجب على السلطة القضائية إبلاغ الإدارة المالية بجميع المعلومات التي يمكنها الحصول عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض الغش. التي ترتكب في المجال الضريبي وأي مناورة مهما كانت. ونتائجها والغرض منها هو التهرب من دفع الضريبة سواء كانت القضية أمام الجهات المدنية أو الجزائية،<sup>(3)</sup> وحتى لو أدى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى، المادة 87 من قانون الإجراءات الجزائية، وفي هذا السياق، يجب أن تظل المستندات وقت كتابة التحقيق تحت تصرف إدارة الضرائب خلال الفترة التالية 15 يوماً للنطق بأي حكم أو أمر أو قرار من الجهات القضائية في كافة الاختصاصات، ولكن يتم تخفيض هذه المدة إلى 10 أيام فيما يتعلق بالأحكام الصادرة من محكمة الجنايات<sup>(4)</sup>.

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

(2) المادة 75 والمواد 44 إلى 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

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

(4) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 199.

## المطلب الثاني

### متابعة جريمة الغش الضريبي كإحدى جرائم الضريبة

يترتب على فحص وإثبات المخالفات الضريبية إحالة مرتكبيها إلى القضاء لمحاكمتهم وفقاً لأحكام المواد 305 قانون الضرائب المباشرة، 534 قانون الضرائب غير المباشرة، 119 قانون الرسم على رقم الأعمال، 119 قانون تجاري، 34 قانون الطابع، والمواد 78، 77، 75، 74 قانون الإجراءات الجبائية وبذلك تكون المتابعة القضائية للمكلف لأية جريمة ضريبية، وعليه فإن 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.

- مبدأ رفع الدعوى العامة منوط بالجهة المتهمه أي النيابة العامة التي تحرص على حسن تطبيق الإجراءات العامة، خاصة وأن الجرائم الضريبية تترتب عليها دعويان، دعوى عامة ودعوى جبائية.

❖ وتهدف الدعوى العمومية إلى تطبيق العقوبات الجنائية وهي الحبس والغرامة الجزائية.

❖ وتهدف الدعوى الضريبية إلى تطبيق الإجراءات الضريبية وهي الغرامة الضريبية ومصادرة المصادرات. ولم تمنح قوانين الضرائب السلطة الكاملة لإدارة الضرائب إلا في الجمع بين القضيتين. ونصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أنه للإدارة صلاحية رفع الشكوى لمباشرة الدعوى لملاحقة صاحب الشأن دون إنذار مسبق وذلك من أجل تطبيق الإجراءات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، وهي من اختصاص محكمة الجench، ويجوز للإدارة هنا أن تكون طرفاً مدنياً في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية بناء على شكوى منها، كما نصت المادة 307 من الضرائب المباشرة قانون. وتجدر الإشارة إلى أن

شرط تقديم الشكوى يجب أن تكون الشكوى صحيحة ويجب استيفاء شرطين أساسيين هما (1):

1. أن تقدم الشكوى بما أجازها القانون، مهمة تقديمها، ولكن يجوز أن يقدمها من يجيز له القانون أن ينيب عنه، ويكفي في ذلك أن يكون وكالة عامة، ولا يشترط للوكالة عن كل جريمة، وإذا كانت الشكوى صادرة من شخص غير مختص كان الإجراء باطلاً.

2. أن تكون الشكوى كتابية، والحكمة من ذلك أن الشكوى هي موقف الجهة التي تصدرها.

تعتبر الإجراءات باطلة بطلاناً مطلقاً لأن الشكوى مقدمة من إدارة الضرائب من النظام العام بسبب اتصالها بشرط أصلي لازم لرفع الدعوى العمومية سواء على مستوى الحزب الحاكم أو على مستوى الدولة. التحقيق، وفقاً للتعديل القانوني للإجراءات الضريبية بموجب قانون المالية لعام 2012، حيث نص على توحيد النظام القانوني للشكوى فيما يتعلق بجميع الجرائم الضريبية، حيث يتم تقديم الشكوى من قبل مدير الضرائب في الدولة، وفقاً لنص المادة 104 من قانون المالية.

يتم تسجيل شكوى مدير الضرائب الولائي بالحصول مسبقاً على الموافقة على رأي اللجنة المشكلة لهذا الغرض بالمديرية الإقليمية المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب الولائية والتي يصدر قرار من المديرية العامة للضرائب الولائية تحصيل الضرائب. وفي حال سحب الشكوى من قبل الإدارة، والأصل أن لها الحق في التنازل عنها، وتنص المادة 3/6 من قانون الإجراءات الجزائية على انتهاء الدعوى العامة.

في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطاً لازماً للمتابعة أو في حالة تسديد 50 من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة واكتتاب جدول الاستحقاقات للتسديد كما

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

حدده المواد التالية: 305 قانون الضرائب المباشرة، 119 ق الرسم على رقم الأعمال وأن 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.

## الفرع الأول

### 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 أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ».

- لذا فقد أخضع المشرع الاختصاص المحلي لاختيار الإدارة الضريبية، ويكون الاختصاص حسب الحالة التي يقع في نطاق اختصاصها مكان توقيع الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقا أحكام المواد (309) من قانون الضريبة المباشرة، 534 من قانون الضريبة غير المباشرة، 119 قانون الطابع، 119 قانون الرسم على رقم الأعمال، 34 قانون الطابع.<sup>(1)</sup>

وبعد التأكد من الإجراءات الشكلية تخضع الجريمة للمحاكمة إلى القواعد العامة

والمبادئ مثل:

- علانية الجلسة
- شفوية المرافعات
- حضور الخصوم
- حق الدفاع

<sup>(1)</sup> نظر المواد: 305 قانون الضرائب المباشرة، 119 قانون الرسم على رقم الأعمال، 309 قانون الضرائب المباشرة.

• الاستعانة بمحامي (1)

وبعد انعقاد الجلسة يناقش رئيس الجلسة الدعوى من خلال الاستئناف على المتهم والأطراف والدفاع، وفيها أيضاً يتم عرض المسائل العارضة والدفع، ومناقشة الموضوع، وطلبات النيابة العامة، و يتم الرد على مرافعة الدفاع. وأخيراً، بعد مناقشة القضية يعلق باب المرافعة، حيث يصادق رئيس المحكمة على الحكم والمواد المطبقة على هذه الجريمة. في نفس الجلسة أو في جلسة لاحقة وفقاً لأحكام المادة 354 من قانون الإجراءات الجزائية، ويجوز أن يتضمن الحكم عقوبة أصلية (السجن + الغرامة) وعقوبة تكميلية (التجريد من الحقوق) بالإضافة إلى الغرامات الضريبية، لأنه هنا يحق للمتهم اللجوء إلى إحدى طرق الاستئناف لدفع التعويضات التي لحقت به. والضرر الناتج عن هذا الحكم أو القرار ليس في صالحه.

في حال عدم التوصل إلى مصالحة بين الإدارة الضريبية والممول أو المجرم، تقوم الإدارة بتقديم شكواها بعد استكمال الإجراءات اللازمة وعرضها أمام السلطة القضائية أو الجهة المختصة للمحاكمة، إما عن طريق:

- التكليف المباشر بالحضور بنص المادتين 333 و335 قانون الإجراءات الجزائية.
- التلبس بنص المادتين 59 و338 قانون الإجراءات الجزائية.
- إحالته على قاضي التحقيق المواد 164 و333 قانون الإجراءات الجزائية.
- قرار غرفة الاتهام المواد 196 و248 قانون الإجراءات الجزائية ومن أكثر هذه الأساليب استخداماً في الجرائم الضريبية الاستدعاء المباشر للحضور من قبل النيابة العامة والإدارة وفقاً لأحكام المادة 440 من قانون الإجراءات الجنائية، فإذا رأى أنها تشكل جنحة أحالها إلى محكمة الجناح تحال المادة 164 من قانون الإجراءات الجنائية في جناية إلى النائب العام المادة 166 من قانون الإجراءات الجزائية من يحيلها إلى

(1) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، المرجع السابق، ص 28

غرفة الاتهام، فتحال إلى محكمة الجنايات المادة 248 من قانون الإجراءات الجنائية على قضاة التحقيق وهيئة الاتهام قبل إحالة أي قضية أمام المحاكم إجراء تحقيق كامل واللجوء إلى الخبرة المحاسبية للتأكد من المبالغ المالية المتهرب من دفعها دفعها.<sup>(1)</sup>

## الفرع الثاني

### الاختصاص النوعي

تختص الجهة القضائية بالنظر في نوع القضايا الضريبية وما يتعلق بموضوعها، ومنها:

- قسم الجرح
  - قسم المخالفات
  - فضلا على محكمة الجنايات ذات الطبيعة الجنائية.
- وتتعلق معظم الجبائية بالجرح فقط، لأنها لا تؤثر على أي متابعة في الشأن الضريبي على أساس المخالفة، فضلا عن غياب الجنايات، خاصة المادة 418 من قانون العقوبات التي ألغيت بموجب قانون 09-01 بتاريخ 2001/07/27 ويختص قسم الجرح بالفصل في المخالفات والجرح على عكس قسم المخالفات، ولا يمكنها أن تبت في قضايا الجرح، بل عليها أن تحكم بعدم الاختصاص النوعي.<sup>(2)</sup>

(1) نظر للمواد: 440 قانون الإجراءات الجنائية، 166-164 قانون الإجراءات الجنائية.

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

# الخاتمة

وفي نهاية هذه الدراسة المتواضعة، إن الصعوبات الناجمة عن تطبيق قانون الضرائب السابق على إصلاحات 1992 ترجع أيضا إلى الإصلاح الضريبي، وهو إعادة النظر في جميع هياكل الإدارة الضريبية وتطبيق إجراءات صارمة وفعالة للحد من انتشار هذه الظاهرة، حسب آخر الإحصائيات المقدمة في المنتدى الضريبي الدولي الذي عقد في الجزائر، يمكن القول إنها أدت إلى تطور وتعقيد ظاهرة التهرب الضريبي، والتي يبدو الآن أنها في تزايد وهذا أدى إلى خلل في موازنة الدولة بسبب قلة الدخل.

في الواقع، يمكن الاستنتاج أنه لا يمكن إدارة الضرائب وتأمين دخلها إلا بعدد من الإدارات الضريبية الفعالة الجديدة: استبدال نظام الوحدات الضريبية بنظام مكرر، وإنشاء ضرائب جديدة تتمثل في ضريبة القيمة المضافة، خفض معدلات الضرائب وغيرها، ولتحقيق هذا المعيار، من الضروري تحقيق توافر الوسائل البشرية للباحثين والمراقبين.

بالإضافة إلى ذلك، من الضروري تحسين الوضع الاجتماعي للموظفين ذوي الحوافز والأجور المماثلة في القطاعات الأخرى، نحتاج أيضا إلى أدوات وسائط آلية للتحكم في الوظائف الحيوية والتحكم فيها، وخاصة المعلومات، والتعرف عليها بسرعة.

ومن النقاط المهمة لدعم الإدارة الضريبية بالتأكيد التنسيق والتعاون بين مختلف الإدارات والجهات، وخاصة بين إدارة الضرائب والمصالح التجارية، وكذلك بينها وبين المصالح الجمركية، للقضاء على التهرب الضريبي، يؤدي إلى تضافر الجهود لتوحيد العمل المشترك وتحقيق الأهداف المرسومة، لذا لا بد من إنشاء نظام ضريبي بسيط ومرن يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية وزيادة الوعي بذلك في السياق، فقد أظهر قانون الإجراءات الضريبية لدافع الضريبة أنه ميز نصه بوضوح وأصبحت أداة قانونية فعالة توضح الإطار الذي رسمت فيه كل حركة من حركات المساعدة الضريبية حدود عمله وأحاطته بضمانات بأنه سيظل يتمتع بالتزاماته ويلتزم بالمسافة من عدم إدارة الأعمال الضريبية.

وفي الختام يمكننا القول أنه من أجل تجنب الاحتيال الضريبي، يجب على الإدارة الضريبية الاستمرار في اتخاذ الإجراءات المناسبة مثل:

- توظيف موظفين ممتازين وذوي خبرة،
- يوفر نظام مراقبة يتميز بدقة وسرعة استكشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة، لضمان انتظام سير العمل،
- تزويد إدارة الضرائب بأحدث المعدات والقدرات البشرية اللازمة لرفع مستوى الخدمة، وإدراج دافعي الضرائب المختلفين وتحديد الضرائب المستحقة.
- مزيد من تبسيط أحكام قانون الضرائب وإجراءات تنفيذه،
- نظام أفضل للعاملين في الإدارة الضريبية يتناسب مع طبيعة مسؤولياتهم، وكذلك نظام حوافز يتضمن حوافز فعالة للمستفيدين منهم.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

النصوص القانونية:

**1- التشريع الأساسي**

- 1- التعديل الدستور الجزائري الجديد لسنة 2020، الصادر بالمرسوم الرئاسي رقم 442/20، المؤرخ 30 ديسمبر 2020، جمادى الأولى عام 1442هـ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية عدد 82، الموافق 30 ديسمبر 2020م.

**القوانين:**

- 1- قانون الإجراءات الجبائية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020.
- 2- قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020.

**الأوامر:**

- 1- الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق الموافق 8 يونيو سنة يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.
- 2- أمر رقم 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم.
- 3- أمر 76-103، المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم.
- 4- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق 9 ديسمبر سنة 1976 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم.
- 5- أمر 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.
- 6- أمر رقم 10-01 مؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010، يتضمن قانون المالية التكميلي، 2010.

## 2- التشريع التنظيمي:

### المراسيم الرئاسية:

1- مرسوم رئاسي رقم 336-15 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقادي الازدواج الضريبي، وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، ج ر ج ج د ش، عدد 7.

### الكتب

- 1- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة 11، دار هومة، الجزائر، 2012.
- 2- أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد 33، الأول، 1998.
- 3- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة، الجزائر، ط 16، 2013.
- 4- أكرم زيدان، سيكولوجية المال، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، 1990.
- 5- أعاد محمود القيسي، المالية العامة، د ط، دار الثقافة، الأردن، 2008.
- 6- أنور صدقي، المساعدة المسؤولية الجزائرية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007.
- 7- بن الشيخ فريد زين الدين، علم العقاب، د ط، منشورات دحلب، الجزائر، 1998 .
- 8- حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، د ط، دار النهضة العربية، القاهرة، ج01، 2006.
- 9- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، ط5، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 10- محفوظ برحمان، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018.
- 11- محمد مرسي فهمي وسيد لطفي عبد الوهاب، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقات العملية، د ط، القاهرة، 1999.

- 12- محمود محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، ج1، ط2، مطبعة جامعة القاهرة، 1979.
- 13- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- 14- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، د ط، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012.
- 15- عبد القادر عدو، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، "نظرية الجزاء الجنائي"، ط2، دار هومة، الجزائر، 2013.
- 16- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط1، مطبعة مزاور، الجزائر، 2009.
- 17- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة المهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2010/2011.
- 18- محمد سعيد نور: أصول الإجراءات الجزائية، شرح لقانون الأصول الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 19- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط2، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 20- صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، د ط، المركز العربي، بيروت، 1987.
- 21- رحمانى منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
- 22- رحمانى منصور، القانون الجنائي للمال والأعمال، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 23- غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الآفاق، عمان، الأردن، 1998.

مذكرات الجامعة:

• مذكرات الدكتوراه:

- عبد النور واسطي، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجا، أطروحة دكتوراه، تخصص القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017.

• مذكرات الماجستير:

1- أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، 2002-2003

2- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012.

3- ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014.

4- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996-1997.

5- نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الجبائين، رسالة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998.

6- عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، إشراف رحال علي، رسالة لنيل شهادة ماجستير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2003-2004.

7- رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.

• مذكرات الماستر:

1- لويزة يدو وقاري حياة، الغش الضريبي واليات مكافحته، رسالة ماستر في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد اكلي محمد والحاج، البويرة، 2010/2011.

2- عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، رسالة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جبائي، تحت إشراف الدكتور قروف موسى، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014.

• الملتقيات:

-بن أعراب محمد، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعة الإدارية في الجزائر، الملتقى الوطني حول قانون، الإجراءات الإدارية، واقع وأفاق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 21 أكتوبر 2015.

• المحاضرات والمقالات:

- بن الشيخ نور الدين دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مقال، المركز الجامعي الحواس بريك، باتنة، الجزائر، 2021.

• المجلات:

1- يسري ميدي حسن السمراني، زهرة خيضر عباس، تحميل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأخبار للعموم الاقتصادية والإدارية المجلد 4، عدد 9، د. ب. ن، 2012.

2- الشروق أون لاين، مقال إيمان كيموش بتاريخ 2021/12/05 بعنوان: 13 ألف مليار دج ضرائب غير محصلة (( يكشف التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية عن تهرب ضريبي ضخم لسنة 2019.

3- نور الدين بن شيخ، شهرزاد دراجي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المعارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2021.

4- المجلة القضائية، العدد 1، جانفي 1998.

• المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- Lucien Mehl, Sciences et techniques fiscales, Tome2, PUF, Themis.
- 2- Paul-Marie Gaudemet, finances publiques : impot-emprunt , collection Université Nouvelle, Editions Montchrestien, PARIS, 1981.
- 3- Andre Margairaz, la fraude Fiscale et ses succédanés, imprimerie vaudoise, suisse, 1977.
- 4- Camille ROSIER, « L'impôt », Cité par André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, 2eme édition, Vaudoise. Lausanne, Suisse, 1972
- 5- Taddel Bruono, la fraude fiscale, librairies techniques, Cour de Cassationm Paris,1974.

# الفهرس

الصفحة	فهرسة الموضوع:
	البسمة
	الشكر والتقدير
	الإهداء
	قائمة المختصرات
أ-د.....	مقدمة
	الفصل الأول: ماهية الغش الضريبي في التشريع الجزائري
6.....	التمهيد
7 .....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي
8.....	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي وعناصره
8.....	الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي
11.....	الفرع الثاني: عناصر الغش الضريبي
16.....	المطلب الثاني: تصنيفات جريمة الغش الضريبي
17.....	الفرع الأول: حسب معيار الشكل
18.....	الفرع الثاني: حسب معيار المشروعية
19.....	الفرع الثالث: حسب معيار الحدود الجغرافية
21.....	المبحث الثاني: أسباب وطرق جريمة الغش الضريبي وآثاره
22.....	المطلب الأول: أسباب جريمة الغش الضريبي وطرقه
22.....	الفرع الأول: أسباب الغش الضريبي
28.....	الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي
32.....	المطلب الثاني: الآثار الناتجة عن جريمة الغش الضريبي
33.....	الفرع الأول: الآثار المالية
34.....	الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية
36.....	الفرع الثالث: الآثار الإقتصادية

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

- 40..... التمهيد
- 41..... المبحث الأول: مضمون التشريع الجبائي الجزائري
- 42..... المطلب الأول: قانون الضرائب المباشرة والغير المباشرة والرسوم المماثلة
- 42..... الفرع الأول: قانون الضرائب المباشرة
- 42..... الفرع الثاني: قانون الضرائب الغير المباشرة
- 44..... المطلب الثاني: قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون التسجيل والطابع
- 44..... الفرع الأول: قانون الرسوم على رقم الأعمال
- 45..... الفرع الثاني: قانون التسجيل
- 46..... الفرع الثالث: قانون الطابع
- 47..... المبحث الثاني: تجريم الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري
- 48..... المطلب الأول: أركان جريمة الغش الضريبي
- 48..... الفرع الأول: الركن الشرعي
- 50..... الفرع الثاني: الركن المادي
- 53..... الفرع الثالث: الركن المعنوي
- 55..... المطلب الثاني: صور جريمة الغش الضريبي
- 55..... الفرع الأول: محاولة الغش
- 56..... الفرع الثاني: الاشتراك
- 57..... الفرع الثالث: العود
- 58..... المطلب الثالث: الجزاءات المترتبة عن جريمة الغش الضريبي
- 58..... الفرع الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء
- 60..... الفرع الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي
- 68..... المبحث الثالث: أساليب البحث عن جريمة الغش الضريبي وفقا لتشريع الجزائري
- 69..... المطلب الأول: طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي
- 69..... الفرع الأول: وفقا للقوانين الجبائية

72.....	الفرع الثاني: وفقا لإجراءات أخرى
74.....	المطلب الثاني: متابعة جريمة الغش الضريبي كأحدى جرائم الضريبة
76.....	الفرع الأول: الجهة المختصة بالنظر إلى جريمة الغش الضريبي
78.....	الفرع الثاني: الاختصاص النوعي
81-80.....	الخاتمة
88-83.....	قائمة المصادر والمراجع
92-90.....	فهرس المحتويات

الملخص

تم بحمد الله رب العالمين

## ملخص المذكرة باللغة العربية

الغش الضريبي ظاهرة معقدة ومن الصعب تعريفها بالإضافة إلى الأسباب الاقتصادية والسياسية والإدارية المختلفة التي ساهمت في إنتشاره، فقد شكل خطرا جسيما على أمن الدولة المالي والاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وأعطى البرلمان الجزائري طابعا إجراميا لأنه اشتق معناه من عدة مفاهيم أخرى مشابهة له، مثل التجنب القانوني، أو الاقتصاد الموازي، أو الرسوم الضريبية..

تقع جريمة الاحتيال الضريبي ضمن الإطار العام للجريمة الاقتصادية، حيث أنها تؤثر على المالية، ومثل أي جريمة اقتصادية أخرى، يتميز نظامها القانوني بطابعه المعقد، وقواعده مستمدة من كل من أركان الجريمة وإجراءات المتابعة، والإثبات أو العقوبات المنصوص عليها في قانون الضرائب أو القانون العام، والاتفاقيات الضريبية الدولية في حالة تدخل عناصر أجنبية في حقيقة الاحتيال الضريبي.

**الكلمات المفتاحية: الغش - الضريبة - الرقابة - الرسوم - العقوبات -المكلف بالضريبة**

## ملخص المذكرة باللغة الإنجليزية

Tax fraud is a complex phenomenon that is difficult to define in addition to the various economic, political and administrative reasons that contributed to its spread. It poses a grave threat to the State's financial, economic, social and political security and has given the Algerian Parliament a criminal character because it derives its meaning from several other concepts similar to it, such as legal avoidance, parallel economics or tax levies.

The offence of tax fraud falls within the general framework of economic crime as it affects finances, and like any other economic crime law ", its legal system is complex in nature, and its rules derive from both the elements of the crime and follow-up action and proof or penalties provided for in the Tax Code or the Common Law, International tax agreements in case of interference by foreign. elements in the reality of tax fraud.

**Keywords: Cheating – Tax – Control – Fees – Penalties – Taxpayer**