

## الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها- جريمة الغش

### الضريبي نموذجاً-

الدكتور/ بغني شريف - المركز الجامعي صالحى أحمد بالنعامة-

تاريخ إرسال لمقال : 2019 /11/27 ---- تاريخ قبول المقال : 2019/12/13

cherifbeghni@gmail.com

### الملخص

دأبت جل التشريعات الضريبية إلى توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف أثناء ربطها، وذلك عن طريق حماية حقوق المكلف بالضريبة، وبالمقابل فرضت نفس النصوص القانونية التزاما على عاتق المكلف بالضريبة والتي ترتب عقوبات جبائية وأخرى جزائية جراء سعى المكلفون بها إلى التملص من أدائها لعدة اعتبارات أهمها غياب ثقافة المواطنة من سلوكيات المكلفين التي تقتضي تحمل الأعباء العامة والتضامن من أجل المصلحة العامة للأفراد داخل المجتمع، مما استدعى التصدي لهذه الظاهرة باستعمال شتى الوسائل للحد منها.

الكلمات الدالة: الضريبة- الجريمة الضريبية- الغش الضريبي

### Résumé

La plus grande partie de la législation fiscale a dû renforcer la relation entre l'administration fiscale assignée pendant lié, par la protection des

droits assignés à l'impôt, d'autre part, les mêmes textes légaux ont imposé une obligation sur la charge fiscale, qui avait inondé les sanctions punitives et en conséquence des détenteurs de mandat a cherché à éluder sa performance pour plusieurs facteurs, le plus important dont est l'absence d'une culture de citoyenneté des comportements qui exigent le fardeau assigné à l'Assemblée Générale et à la solidarité pour l'intérêt général d'individus dans la société, qui a été convoquée pour traiter ce phénomène, utilisant des moyens divers pour les réduire .

**Mots clés:** Impôt – crime fiscal– fraude fiscale.

#### مقدمة

تشكل الضريبة عبئا يثقل كاهل المكلف بها، فيدفعها الأفراد دون الحصول مقابل مباشر وإنما يدفعونها بصفتهم أعضاء متضامين في المجتمع، وذلك مساهمة النفقات العامة، لذلك ترسخت لدى هؤلاء الأفراد فكرة التملص من دفع الضريبة

باستعمال كل الطرق للتخلص من عبئها جزئيا أو كليا، وهو ما يصطلح عليه بظاهرة الغش الضريبي .

تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيق حصيلة ضريبية وفيرة، بهدف تأمين الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، لذلك تعتمد على اختيار الوعاء الضريبي المناسب، وفرض معدلات ضريبية معتدلة، إلا أن المكلف بالضريبة يرى أنها تشكل إجحافا في حقه وتثقل كاهله، فيهدف إلى التخلص منها، وبالمقابل تعمل الإدارة الضريبية على التصدي لهذا السلوك ومكافحة ظاهرة الغش الجبائي وذلك بآليات قانونية حولها إياها القانون، عن طريق ممارسة سلطات هذه الإدارة الضريبية.

تعد ظاهرة الغش الضريبي، ظاهرة عالمية لا تنحصر فقط في الجزائر، فالمتبع للحياة الاقتصادية لأي بلد مهما كانت درجة التقدم فيه، إلا ويجد أن هذه الظاهرة قد استفحلت فيه وهذا نتيجة أن المكلفين بالضريبة من خلال استعمال هذه الطرق يخيل إليهم أنهم استعملوا عبقريتهم والتباهي باستقوائهم على الدولة عملا بالقاعدة الفرنسية: "إن من يسرق من الدولة لا يعد سارقا **Voler l'état n'est pas voler** ."

ومن خلال هذه الورقة البحثية، تعرضنا إشكالية: ما المقصود بالجريمة الضريبية؟ وما هي الآليات القانونية لمجابهتها؟

ولتحديد هذه الجريمة الضريبية، أخذنا جريمة الغش الضريبي كنموذج للدراسة.

## المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي

تؤدي الضريبة دورا هاما في المجال الاقتصادي و الاجتماعي، حيث تعتبر مصدرا أساسيا لتمويل الخزينة العمومية، وتساهم في صياغة السياسة التنموية لأي بلد، لذا أولت لها الدول عناية كاملة وحفتها بترسانة قانونية بهدف حمايتها من ظاهرة الغش الجبائي الذي طال هذا المصدر الجبائي المهم، حيث أضحى أهم انشغال للمشرع للحد من هذه الظاهرة التي يترتب عليها انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني.

ليست ظاهرة الغش الضريبي وليدة اليوم، بل هي ضاربة بجذورها منذ القدم، وارتبط وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية تعرفها كل الدول دون استثناء، حيث عرفت تطورا كبيرا وسريعا نتيجة النمو السريع للنشاط الاقتصادي للدول.

## المطلب الأول: تعريف الغش الجبائي

يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، لذلك تعددت تعاريف هذه الظاهرة إلا أنها تتقاطع في أنها وسيلة سلبية تستخدم فيها طرق احتيالية للتملص من دفع الضريبة، لذلك سنقوم بالبحث عن التعريف الفقهي لهذه الظاهرة، ونظرة المشرع الضريبي لها وكيف عرفها، أم أسند مهمة التعريف للفقهاء المالي.

## الفرع الأول: التعريف الفقهي

تعددت آراء وتعاريف الباحثين في الغش الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع لفقهاء المالية نظرا لاختلاف الزاوية التي ينظر إليها باحث وهذا لتباين التشريعات الجبائية من دولة لأخرى، لكنها تصب في سياق واحد

حيث تستعمل فيه وسائل التحايل والتدليس لمخالفة القانون الجبائي ومن هذه التعاريف نذكر:

أولاً: في الفقه الغربي

فلقد عرف الفقيه ميشال بوفيه **Michel BOUVIER** الغش الضريبي لأنه: "هو عبارة عن مخالفة قانونية مرتكبة تهدف إلى التملص النهائي من الضريبة أو تخفيض المبلغ"<sup>1</sup>.

عرفه الفقيه لوسيان مال **lucien mehl** يعرفه بأنه: "مخالفة القانون بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي"<sup>2</sup>.

أما الفقيه كاميل روزي **camille rosier** فعرف الغش الضريبي بأنه: "يشمل كل الحركات والتدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص الضرائب والمساهمات"<sup>3</sup>.

كما عرفه ماركيراز أوندرى **Margairaz André** بأنه التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل"<sup>4</sup>.

ثانياً: في الفقه العربي

<sup>1</sup> Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Lextenso Edition, France, 10<sup>ème</sup> édition, 2010, P 194 .

<sup>2</sup> André MARGAIRAZ, La Fraude Fiscale et ses succédanés, imprimerie Vaudoise, Suisse, 1977, p16.

<sup>3</sup> سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 09.

<sup>4</sup> عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2011، ص215.

حاول فقهاء المالية العرب إعطاء تعريف للغش الضريبي، على النحو التالي:

فلقد عرفه الأستاذ جامع احمد بأنه: "محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره"<sup>1</sup>.

أما الدكتورين حسن عواضة وعبد 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 استفادة الخزينة للدولة من الضرائب المفروضة عليه"<sup>2</sup>.

كما يعرف أيضا: "الغش الضريبي هو إقدام المكلف على وسائل الغش والتدليس من أجل الإفلات من دفع الضريبة المقررة عليه"<sup>3</sup>.

من جانبنا، نعرف الغش الجبائي في مادة التسجيل بأنه: كل وسيلة غير مشروعة يتخذها المكلف بالضريبة من أجل التملص من دفع حقوق التسجيل المفروضة عليه جراء إجراءات عملية التصرف في العقار، والتي يهدف من خلال هذا السلوك تخفيض وعاء الضريبة .

<sup>1</sup> مصطفى عوادي و نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص6.

<sup>2</sup> محفوظ برحماني، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018، ص 60.

<sup>3</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، الأردن، 2015، ص39.

**الفرع الثاني: التعريف التشريعي**

المشروع الجزائري على غرار باقي التشريعات المقارنة لم يتعرض لتعريف الضريبي وإنما ترك هذه المهمة للفقه، بل أشار إليه من خلال معاقبة كل من يقوم تدليسية حيث نجد أن المادة 1/119 من قانون التسجيل مثلاً تعرضت لتفصيل الأفعال التي تدخل ضمن الأعمال التدليسية والعقوبات المسلطة عليها في نصها: " 1-فضلاً 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 خمسة (05) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط"<sup>1</sup>.

**المطلب الثاني: أنواع الغش الضريبي**

يوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير، حسب معيار المشروعية، من حيث درجة التعقد وحسب معيار الحدود الجغرافية، وسنتطرق إلى كل تصنيف على حدا.

**الفرع الأول: حسب معيار المشروعية**

ويعرف هذا المعيار نوعين: غش مشروع وغش غير مشروع.

أولاً: الغش الجبائي المشروع

<sup>1</sup> المادة 1/119 من أمر رقم 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم، ج ر ج عدد 81 المؤرخة في 1977/12/18.

يقصد بالغش الجبائي المشروع، التخلص المكلف من أداء الضريبة كليا أو نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو النقص الذي يكتسي نصوصه، فهذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات، حيث أن هذه لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازا ومن أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض شركات الأموال إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها بصورة رواتب وأجور ومخصصات لأعضاء مجلس الإدارة، فمن المعلوم أن معدلات الضريبة على أرباح شركات الأموال أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والأجور وما يليها<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الغش الجبائي غير المشروع

يقصد بالغش الجبائي غير المشروع، التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة للقوانين، فهو بذلك ينتهك روح القانون وإرادة المشرع، باستخدام كل الطرق والتدليسية للتخلص من عبئ الضريبة، ومن أمثلته كأن يمتنع المكلف عن تقديم الضريبي أو تعمد الكذب في مضمون هذه التصريحات وتقديم بيانات خاطئة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة مركزه المالي أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 274.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، ط 5، 2013، ص 266.

## الفرع الثاني: حسب معيار الشكل

نجد حسب هذا التصنيف غش بسيط وغش مركب، وهما كالتالي:

## أولاً: الغش البسيط

عرفه j.c.martinez "كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة"، فهو يتمثل في كل محاولة متعمدة من طرف المكلف بالضريبة لدفع أقل واجبة الدفع وهذا باستعمال طرق كالإقرار بالتصريحات الناقصة تتضمن بيانات خاطئة مزورة حيث أن هذا الفعل يقدم عليه المكلف بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية وقد يتأخر ويتماثل في تقديم هذه التصريحات أو يغفل عنها نهائياً، وهذا كله من أجل التخلص والتملص من دفع الضريبة<sup>1</sup>.

## ثانياً: الغش المركب أو المعقد

هو مرادف عبارة الطرق التدليسية، فعنصر القصد يجب أن يضاف إلى العنصر المادي المتمثل في الطرق التدليسية، ومن هنا يمكن تعريف الغش المركب على أنه النوع من الغش البسيط المقرون بممارسات تدليسية من أجل تجسيد إرادة تجنب الضريبة، وهذا باستعمال أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف مغالطاته، فهذا النوع من الغش يجمع بين عناصر الجريمة فهو يحتوي على عنصر القصد وهذا بدراية المكلف على عدم مشروعية

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012، ص 96.

الفعل المقدم عليه وسوء نيته، وكذلك توفر العنصر المادي المتمثل بتخفيض أساس وتوفر عنصر التدليس بمسح كل الأدلة والآثار ترقبا لأي مراقبة محتملة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: حسب معيار الحدود الجغرافية

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

#### أولاً: الغش المحلي

عندما يقوم المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل حدود البلد الذي ينتمي إليه، فهو يخضع لقانون جبائي واحد وملزم باحترام كل القوانين التشريعية الجبائية لبلده.

#### ثانياً: الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد الذي ينتمي له المكلف حيث يتم تحويل المداخيل إلى بلد آخر يتميز بجبائية جذابة، وهذا بغية من المبالغ المقتطعة، وهذا الغش يرجع لنتيجة تطور التبادلات الاقتصادية والتجارية بين الدول والارتفاع الكبير في حركة رؤوس الأموال، ويستعمل في هذا الغش النصوص التشريعية والقانونية فالمكلف لديه كل حرية في فتح مقرات في كل بلد توجد فيه تسهيلات جبائية وبذلك تؤسس شركات أو فروع لها في البلدان الضغط الجبائي كالشركات الخيالية والوهمية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Maurice COZIAN, Précis de la fiscalité des entreprises, edition litec, France, 1990, p19.

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص97.

## المطلب الثالث: التجريم في الغش الضريبي

تعتبر الجريمة سلوكا إراديا يحضره القانون ويقرر لفاعله جزاء جنائيا، فلكي ترتب الجريمة آثارها يجب أن تكون هناك قاعدة قانونية تحظرها وتقرر لها الجزاء اللازمة وان تتوافر أركانها بحيث تتطابق مع نموذجها القانوني كما رسمته تلك ويتجه الفقه في غالبته إلى أن للجريمة أركانا ثلاثة: الركن المادي والركن المعنوي والركن الشرعي<sup>1</sup>.

## الفرع الأول: أركان جريمة الغش الضريبي

تعتبر جريمة الغش الضريبي كل نشاط ايجابيا كان أم سلبيا ينطوي على المصلحة الضريبية أو تعريضها للخطر<sup>2</sup>، مما دفع بالمشرع الجبائي إلى وضع مواد للتقليل من هذه الجريمة التي يقوم بها بعض المكلفين بالضريبة عن طريق التلاعب في التصاريح لأرباحهم الحقيقية وإخفائها عن مصلحة الضرائب، وبناء على هذه المواد القانونية يمكن تحليل جريمة الغش الضريبي إلى ثلاثة أركان وهي الركن شرعي، ركن مادي وركن معنوي وهذا من خلال الفروع التالية :

## أولا : الركن الشرعي

<sup>1</sup> علي عبد القادر القهوجي، شرح قانون العقوبات-القسم العام-نظرية الجريمة- ط 01، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص 42.

<sup>2</sup> جرجس يوسف طعمة ، مكانة الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية -دراسة مقارنة-، د ذ ط، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005، ص 76.

ينص قانون العقوبات في مادته الأولى على انه "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون" فمن خلال هذه المادة يستشف المبدأ العام في العنصر الشرعي الذي يتكون من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معينا يعتبر جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها العقوبة اللازمة لها وحددها لها، سواء كان في قانون العقوبات الذي يحدد على العموم الجرائم أي الأفعال غير المشروعة، كما يحدد لها عقوبات مناسبة . وبالتالي لابد من خضوع الفعل لنص التجريم سواء وجد فيه أو وجد في القوانين المكملة له وخضوع الفعل لنص التجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب النصوص التشريعية وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات وهذا بهدف حماية حق أو مصلحة جديرة بالحماية<sup>1</sup>.

ففي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش خلال مجموعة قوانين الضرائب ففي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث انه جاء في بعض مواد تجريم هذه الظاهرة التي تمس بالنظام الاقتصادي، حيث ذكر على سبيل المثال في نص المادة 303 في الفقرة الأولى فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مصطفى عوادي و نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص19.

<sup>2</sup> المادة 303-01 من أمر رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 102 المؤرخة في 1976/12/22.

كما نصت المادة 408 من نفس القانون على معاقبة كل من يقوم على أي كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد والملغاة بموجب المادة 12 من القانون رقم 01-09 المؤرخ في 26/06/2001 والمتمم لقانون العقوبات.

حيث ان المادة 418 الملغاة من قانون العقوبات حددت فيما مضى عقوبة من احدث أو حاول أن يحدث معتمدا شغبا من شأنه أن يعرقل بالأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة إنتاج الوسائل الاقتصادية السجن المؤقت من 10 20 سنة وهو معد مرتكبا لجريمة التخريب<sup>2</sup>.

كذلك وردت جريمة الغش الضريبي من المواد 532 إلى 539 من قانون الضرائب غير المباشرة، كذلك في قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث تم تجريم هذه الظاهرة من المواد 117 إلى 122 منه، فعلى سبيل المثال فقد صيغت المادة 117 أسلوب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كذلك بالنظر إلى جاء في المادة 119-1 نصت على فرض عقوبة على كل من خفض أو حاول من وعاء الضريبة كليا أو جزئيا باستعمال الغش، أما قانون الطابع فقد جرمها في القسم الرابع منه و أوردت عنوان الغش الجبائي المادة 33 منه فتشير إلى معاقبة أفعال

<sup>1</sup> المادة 408 من ق.ض.م.ر.م.

<sup>2</sup> المادة 418 الملغاة من الامر رقم 66-156 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

التزيف والتزوير وكل استعمال للغش، أما المادة 34-1 منه فقد نصت على نفس العقوبة التي جاءت بها المادة 119-1 أعلاه<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الركن المادي

يتمثل في مجموع الأفعال أو الامتناع الذي يؤدي إلى إهدار المصلحة التي القانون من خلال التشريع الضريبي، أو تهديدها بالخطر<sup>2</sup> وهو يقوم على عنصري طرق احتيالية والتملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة وهذا ما فصله كآتي :

#### أ- استعمال الطرق الاحتيالية

يعرف القانون المدني التدليس في المادة 86 الفقرة 2 على انه "السكوت عن واقعة أو ملابسة إذا ثبت أن المدلس عليه ما كان ليرم العقد لو علم بتلك الواقعة أو هذه الملابسة"، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية لم يعرفه إلا أنه عدد مظاهره حيث اكتفى بسرد بعض الأعمال التي اعتبرها طرق احتيالية على سبيل المثال لا ، حيث أنه ترك تقدير هذه الطرق إلى الإدارة الضريبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> اوهيب بن سلامة ياقوت ، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر ، 2002-2003 ، ص 29-30.

<sup>2</sup> جرجس يوسف طعمة ، المرجع السابق ، ص 76.

<sup>3</sup> صالح العبد ، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية ، الطبعة الثانية ، دار هومة للطباعة والنشر الجزائر 2006 ، ص 28.

فقوانين الضرائب بصفة عامة تتفق على اعتبار الأعمال الآتي بيانها طرقا احتيالية حيث نصت المادة 193 فقرة 02 على سبل المثال : " ... يقصد بالأعمال التدليسية خاصة :

- أ)- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- ب)- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- ج)- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- د ) قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- ه)- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة .
- و )- ممارسة نشاط غير قانوني .

يعتبر كذلك ، كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي " <sup>1</sup>.

بينما ذكر في المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية : تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي :

— ممارسة نشاط غير مصرح به.

— انجاز عمليات شراء وبيع للبضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكون مكان حيازتها أو خزنها أو استيداعها .

— تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

— نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

— كل مناورة من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه، تهدف إلى تنظيم إعساره فمثلا إسقاط الممول بعض عناصر أرباحه التجارية في الإقرار المقدم منه إلى الضريبة الذي يتوفر به الاحتيال المذكور في القانون <sup>2</sup>.

ب— التملص الكلي أو الجزئي من اداء الضريبة

إن التخلص من أداء الضريبة كلها أو جزئها هو إعفاء الجاني من الالتزام بأداء الضريبة أو التخفيف من عبء هذا الالتزام، والأصل أن ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلتزم الممول بأدائه، فالتخلص من أداء الضريبة يتحقق إذا ما أفلحت

<sup>1</sup> المادة 193-02 من ق.ض.م.ر.م .

<sup>2</sup> المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية، طبعة ماي 2012، دار بلقيس للنشر، الجزائر .

الطرق الاحتيالية في إدخال الغش على الإدارة الضريبية وربط الضريبة أو تقرير إعفاء الممول منها على أساس الكذب الذي تضمنته<sup>1</sup>.

وقد استعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم ففي المادة 303-01 من قانون ض. م. ر. م نجد عبارة "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا..." ونفس العبارة استعملها المشرع في قانون ض. غ. م. في المادة 532 منه، قانون ر.ر.أ في المادة 117، بينما نجد عبارة "كل من خفض أو حاول تخفيض البعض من وعاء الضريبة...." وذلك في قانون التسجيل في المادة 119-01 حيث نفس العبارة نجدها في نص المادة 34-01 من قانون الطابع<sup>2</sup>.

ج-العلاقة السببية بين التملص من أداء الضريبة والطرق الاحتيالية  
يتعين لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية استعملها الجاني، ومن ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء وبالمقابل، تتوفر العلاقة السببية إذا

<sup>1</sup> نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دون ذكر الطبعة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص44.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، المرجع السابق، ص24-25.

ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون الاطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة<sup>1</sup>.

ثالثا: الركن المعنوي

إلى جانب الركن الشرعي والمادي لابد من توافر الركن المعنوي حتى أركان جريمة الغش الضريبي، فركنها المعنوي هو القصد الجنائي المتمثل في اتجاه المكلف بتفادي واجتناب دفع الضريبة، وقد تطلب القانون في هذه الجريمة فضلا عن القصد العام عنصرا مضافا له وهو قصدا خاصا يتمثل في انصراف علم وإرادة المكلف الدافع أو الهدف المحدد في النص القانوني أو إلى الاثنين معا قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها وهذا ما سنتطرق له فيما يلي<sup>2</sup>:

أ- القصد العام

يقصد به أن المكلف على علم بارتكابه فعل من أفعال الاحتيال والطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات المكتوبة، للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها حيث يقدم على هذا الفعل عن قصد ونية<sup>3</sup>.

ب- القصد الخاص

<sup>1</sup> احسن بوسقيعة الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الاول، ط 18 ، دار هومة ، الجزائر 2015، ص 473.

<sup>2</sup> جرجس يوسف طعمة، المرجع السابق ، ص 83.

<sup>3</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر ، المرجع السابق ، ص 25.

ويقصد به أن تتجه نية المكلف إلى التخلص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً يؤدي إلى حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها في هذه الضريبة، وتجدر أنه متى توافر هذا القصد فإنه لا يجوز للجاني أن يدفع التهمة عنه بدعوى أن التزوير شاب البيانات التي قدمها للإدارة لم يتسبب فيها شخصياً إنما ارتكبتها واعتمدها المحاسب<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: صور جريمة الغش الضريبي

علاوة على جريمة الغش الضريبي نفسها، نصت قوانين الضرائب على محاولة الغش والاشتراك مع الفاعل والعود المتمثل في تكرار الجريمة والمعاودة عليها عدة مرات، وهذا ما سيتم تفصيله من خلال الفروع التالية:  
أولاً: المحاولة

لقد أشار المشرع الجبائي للمحاولة في ارتكاب الغش الضريبي على سبيل في ق.ض.م.ر.م من خلال نص المادة 303 في الفقرة الأولى ويقصد بذلك أن يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط ويتجه نحو تنفيذها فعلاً فيقال أنه شرع في تنفيذ ومن نص المادة 30 من قانون العقوبات يستخلص معنى المحاولة على أنها البدء في مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة، إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق التدليس والاحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أم لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها، ومثال

<sup>1</sup> نبيل صقر، المرجع السابق، ص 47.

كأن يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً بإيراداته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها أساس الضريبة ثم يؤديها في ميعادها وفقاً لهذا الإقرار، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب العنصر المادي أنه لم يتملص من أدائها وهو الهدف من الجريمة، والمحاولة أو الشروع معاقب عليه في القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الضريبة<sup>1</sup>.

ثانياً: الاشتراك

لقد أجمعت كل النصوص الجبائية على المسؤولية الكاملة للشريك وتطبق العقوبات والجزاءات المقررة للفاعل الأصلي، ولقد تم تعريف الشريك من خلال المادة من قانون العقوبات على أنه "يعتبر شريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك"<sup>2</sup> وما جاء في ق.ض.م.ر.م من خلال نص المادة 303 فقرة 02 "... تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 أدناه أن تعريف مرتكبي الجرائم والجناح المحدد بموجب المادة 42-2 من قانون العقوبات، يطبق شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة. ويعتبر على الخصوص كشركاء، الأشخاص:

<sup>1</sup> أو هيب بن سلامة ياقوت، المرجع السابق، ص 35.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، المرجع السابق، ص 27.

– الذين يتدخلون بصفة غير قانونية في الاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

– الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير...

وكذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها وهذا ما نصت عليه المادة 306 الفقرة 01 من القانون السالف الذكر<sup>1</sup>.

فمن خلال استقراء هذه المواد يبرز مدى المسؤولية الجنائية للمحاسبين المستشارين الجبائين ودورهم في قيام جريمة الغش الضريبي وذلك بالنظر لما جاء في 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في هذا المجال تعني المساعدة في الاحتيال بإخفاء مبالغ تؤسس عليها الضريبة أو إقرار بيانات غير صحيحة وحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب أن يكون للفاعل دراية علم بما يفعله وأن إرادته تتجه نحو تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، فالشريك إذن هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة ومثال ذلك كأن يتفق شخص مع المكلف على فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها ويقدمها إليه،<sup>2</sup> ولقد أوردت المادة 02 من ق. ط في الفقرة الأولى منها نفس التعريف

<sup>1</sup> المواد 02/303 و 01/306 من ق.ض.م.ر.م.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، المرجع السابق، ص 29.

الشركاء الذي جاءت به المادة 306 الفقرة 01 السالفة الذكر<sup>1</sup>، كما أبتت المادة 120 فقرة أولى من ق.ت على نفس التعريف الشركاء كما أوردته المواد السالفة  
ثالثا: العود

لقد عني المشرع الضريبي بتنظيم العود تنظيميا خاصا في مختلف القوانين الضريبية نظرا للطبيعة الخاصة لجريمة الضريبية، فهو يتحقق بارتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائيا في جريمة أخرى، فهو يتميز بالخصوصية كونه خاص بمعنى أنه يشترط لاعتبار الشخص عائدا تماثل الجريمة التي ارتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من اجلها، وكونه مؤقت بمعنى انه يلزم لاعتبار الجاني عائدا أن تكون الجريمة جديدة قد وقعت في فترة معينة، ولهذا فانه يخضع كقاعدة عامة فيما لم يرد به نص في حركته فاعلا لا المعقول بالتجاني في الجريمة الضريبية عائدا أن تتوفر ثلاثة شروط :

- صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة ضريبية، أي لا يكفي الحكم في جريمة عادية ويشترط صدوره من قضاء جزائري مع اشتراط الحكم بعقوبة معينة.
- ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه.
- أن يرتكب الجاني الضريبة الأخيرة في خلال مدة معينة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أمر رقم 76-103 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع. المادة 02 معدلة بموجب المادتين 66 من ق.م لسنة 1986 و 29 من ق.م. لسنة 2000 .

<sup>2</sup> المادة 120 فقرة أولى من قانون التسجيل.

ولقد حدد المشرع مهلة العود ب 5 سنوات بحكم القانون بمضاعفة العقوبات الجبائية والجنائية دون الإخلال بالعقوبات الأخرى وهو يعتبر ظرفا مشددا كما توجد عقوبات تكميلية أخرى كالمنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني: آثار جريمة الغش الضريبي والآليات القانونية لمكافحتها

تولد عن ظاهرة الغش الضريبي عدة آثار تنعكس على المجتمع بأسره، لذل عمدت الدولة على الحد من تفشي هذه الظاهرة السلبية، فاستخدمت وسائل قانونية لمجابهتها وهو ما سوف نبينه من خلال ما سيأتي.

### المطلب الأول : آثار جريمة الغش الضريبي

يقال أن "خزينة الدولة هي جيوب رعاياها" أي جيوب مكلفيها بصورة أساسية وهذا ما يؤدي إلى تصور الآثار السلبية على تلك الخزينة إذا عمد المكلفين بالضرائب إلى التملص من أداء الضريبة، بذلك يحجبون عن الخزينة جانبا كبيرا من مواردها العامة الجانب المتمثل في الحصائل الضريبية، وهذا ما قد يتقل كاهلها وتعجز عن إمكانية مرافقها العامة الكفيلة بإشباع الحاجات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية وكذا المنظومة التشريعية بحد ذاتها، لذلك سنستعرض هنا مختلف آثار هذه الظاهرة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> نبيل صقر ،المرجع السابق ، ص53-57.

<sup>2</sup> المادة 03/303 من ق.ض.م.ر.م .

<sup>3</sup> فوزي عطوي ،المرجع السابق ،ص280.

## الفرع الأول : الآثار المالية للغش الضريبي

تلعب الضريبة دورا أساسيا وجوهريا في تمويل خزينة الدولة بالموارد اللازمة لتوجه لتغطية مختلف النفقات العامة، لذلك فإن الإخلال بواجب أداء الضريبة يهدد المداخيل العامة للخزينة العمومية ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسة اقتصادية واجتماعية، وهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل الدولة ومواجهة نفقاتها العامة وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى كالإصدار النقدي بخلق نقود جديدة من العملة الوطنية وهذا يعرف بالتمويل بالتضخم أو الدين العام الذي يؤثر سلبا على الاقتصاد باستخدامه لأغراض استهلاكية يعد عبئا على ميزان المدفوعات إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظرا لسياسة التشفيف التي تستلزمها تدابير تسديد الدين العام، أو رفع معدلات الضريبة أو إصدار ضرائب جديدة<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني : الآثار الاقتصادية للغش الضريبي

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما لذلك فالغش الضريبي له انعكاسات خطيرة على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب، فبالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة لا يسمح بتكوين ادخار عام مما يحد من مقدرة الدولة على انجاز مشاريع اقتصادية التي تقتضيها التنمية .

بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة لا تلجأ إلى امتيازات للمستثمرين بتقليص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار مما

<sup>1</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر ،المرجع السابق ،ص90.

ينجم عنه ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة، كذلك التأثير على المنافسة حيث أن المؤسسات المتملصة تصبح أفضل من المؤسسات التي تؤدي واجبها الضريبي حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي مكانتها في السوق، كذلك يضر الغش في إنتاجية المؤسسة بحيث يعمل ذلك التملص توجيه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي يسهل فيها الغش الضريبي حتى ولو كانت هذه الأنشطة ذات إنتاجية ضعيفة وهذا على حساب المشروعات الأكثر كفاءة كذلك يؤثر على التوازن الجهوي للمشاريع<sup>1</sup>، بالإضافة إلى توجيه الاقتصاد إلى سياسة فاشلة نتيجة حصول صناع القرار في الدولة على معلومات خاطئة عن معظم المتغيرات الاقتصادية يؤدي إلى إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية للغش الضريبي

يؤدي الغش الضريبي إلى آفات اجتماعية عديدة تساعد على تفشيها بشكل أسرع خاصة في مجتمعات الدول النامية وانتشار قيم خطيرة وسلبية منها أن الغش يولد غش آخر حيث أن الغش الضريبي ينتج عنه قلة في حصيلة الموارد العمومية مما يؤدي ارتفاع معدل الضريبة لتحقيق دخل أكبر مما يترتب على هذا الإجراء آثار أخرى سلبية

<sup>1</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، المرجع نفسه، ص29.

<sup>2</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص160.

حيث يدفع بالمكلفين الذين يؤدون الضريبة بالغش نتيجة الضغط الضريبي بسبب والتأثير على تمويل التنمية بعرقلة مشاريع الدولة والحكومات<sup>1</sup>.

كذلك يؤثر الغش الضريبي على العدالة الضريبية تأثيرا سلبيا فيمثل عائق أمام تحقيقها حيث انه نتيجة التهرب والغش تقلل من حصيلة الدولة الضريبية لذلك تعتمد إلى رفع معدلتها أو استحداث ضرائب جديدة وخاصة في نطاق الضرائب غير المباشرة تكون ثقيلة العبء على الفئات محدودة الدخل، وكذلك تثبت وتعمق الفوارق مما يضعف الترابط الاجتماعي وزيادة الفجوة بين الإحصاءات الرسمية للدخل القومي والمعدلات الحقيقية له وذلك لأن عمليات الغش تتم في الخفاء فلا يتم تسجيلها وهذا يؤدي إلى اضطرابات في السياسة المالية للدولة مما يترك أثرا سلبيا على التنمية البشرية<sup>2</sup>.

إضافة إلى ما سبق فان من الآثار السلبية كذلك تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع حيث أن انتشار هذه الظاهرة بين مختلف طبقات المجتمع يساهم في تدهور الجبائية والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يؤديها للمجتمع وبذلك فان الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء اليمن، يومي 26-27 لسنة 2010 الموقع الالكتروني [drmwehbe@yahoo.fr](mailto:drmwehbe@yahoo.fr)، ص20.

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص228.

<sup>3</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، المرجع السابق، ص96.

## الفرع الرابع : الآثار على فعالية النظام الضريبي

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن حيث أن تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفاءها كلياً أو جزئياً من الضريبة أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي، وقد يتم التعارض كذلك مع الهدف الاجتماعي للضريبة وبذلك يتعين على المشرع الضريبي مراعاة مصلحة الدولة ومراعاة مصلحة المكلف ومصلحة المجتمع<sup>1</sup>.

فعدم تحقيق هذه الفعالية لأهدافها ينتج عنه الغش الضريبي الذي لا يحقق مبدأ العدالة وابتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة، لذلك فإن هذه الظاهرة لا تعمل على تحقيق السياسة الضريبية والمالية والاقتصادية والاجتماعية يقلص من أهمية الضريبة<sup>2</sup>.

## المطلب الثاني: الوسائل الوقائية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي

لقد تصدى المشرع الجبائي لظاهرة الغش الضريبي بمحاولته لسن ترسانة من النصوص القانونية الواضحة تضمنها قانون الضرائب وإعداد جهاز إداري كفء ونزيه وذو خبرة وتسخير وسائل تقنية وتكنولوجية متطورة وتوعية المكلفين بدفع الضريبة .

<sup>1</sup> ناصر مراد ،المرجع السابق ، ص76.

<sup>2</sup> فوزي عطوي ،المرجع السابق ،ص281.

## الفرع الاول :تحسين فعالية النظام الضريبي

ان عدم فعالية النظام الضريبي يؤدي حتما لانتشار ظاهرة الغش الضريبي، مما جعل على قناعة تامة بالتصدي للظاهرة وهذا من خلال تشريع نصوص قانونية وتطورها السريع تماشيا مع كل مرحلة اقتصادية وقوانين مالية بمناسبة الإصلاحات المتتالية للجهاز سعيًا منه لتقريب الإدارة من المواطن وخلق نوع من الثقة بينهما، وهذا من خلال مراعاة ما يلي<sup>1</sup>:

## أولا : تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمه، وعليه يجب أن يتسم النظام بالشفافية في إجراءات فرض الضريبة، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع بتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يتعقد النظام التشريعي لحجم النصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم وكثرة التعديلات التي عليه، ويؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية اتجاه الضريبة، لذلك يجب العمل على التشريعات الضريبية واستقرارها بالإضافة إلى وجوب الوضوح والدقة والابتعاد عن الغموض والتعقيد للابتعاد عن ظاهرة الغش الضريبي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> سهام كردودي، المرجع السابق، ص28.

<sup>2</sup> ناصر مراد ،المرجع السابق ، ص162.

حيث قامت الإدارة الجبائية باتخاذ إجراءات مبسطة في خدمة المكلفين بالضريبة تتمثل في :

- إجراءات مخففة عند تسليم الوثائق الجبائية .
  - إجراء إظهار التقييم (رقم التعريف الجبائي) بموجب قانون المالية لسنة 2006 وهذا بوجوب تبيان هذا الرقم خلال كل معاملة تجارية أو مالية لتبرير التواجد الجبائي حيث تم تبسيط إجراء الحصول على شهادة التقييم بمنح الرقم الجبائي في غضون 48 ساعة التي تلي إيداع الطلب.
  - بروز تكنولوجيا الإعلام والاتصال في الإدارة الجبائية بقيام المديرية العامة للضرائب بنشر عبر موقعها الإلكتروني القوانين الجبائية وقوانين المالية والنصوص ذات الطابع الجبائي، بالإضافة إلى وضع نظام التصريح عن بعد تحت شعار الإدارة في خدمة المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.
- ثانيا : ارساء نظام ضريبي عادل

تعتبر العدالة الضريبية من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصادقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي، ويتضح

<sup>1</sup> رسالة المديرية العامة للضرائب، شهرية العدد 2013/69، إجراءات مبسطة في خدمة المكلفين بالضريبة، ص02.

ذلك من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة، شمولية الضريبة، اعتدال معدل الضريبة، تجنب الازدواج الضريبي و الإعفاءات الضريبية غير المدروسة<sup>1</sup>.

لقد حدد برنارد فيناي شروط للعدالة الضريبية يجب أن تتوفر وهي<sup>2</sup>:

-إن إعلان العدالة الضريبية كهدف للنظام الضريبي أمر متفق عليه لكن تكمن الصعوبة الأمر في كيفية ترجمة هذا المبدأ إلى مضمون اقتصادي ومالي محدد تتم صياغته في نصوص قانونية واضحة حيث تزداد الصعوبة من نقل هذا المبدأ من الإطار النظري إلى الإطار التطبيقي.

-إن التطبيق العملي لمبدأ العدالة الضريبية يتطلب توزيعا منصفا للعبء الضريبي بين كل الأشخاص والفئات لمعرفة ما يتحمل كل واحد منهم من ضرائب.

ثالثا: تحسين التشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يتجنب الثغرات التي مجالا للغش، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت الفرصة على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها هذا التشريع وعليه سد كل منافذ التملص، كذلك يجب إدخال المرونة على قواعده حتى يكون هناك تجاوب بين الظروف الاقتصادية وطبيعة الضرائب الجديدة وتكيفها مع المتغيرات الاقتصادية<sup>3</sup>.

الفرع الثاني : تحسين الجهاز الضريبي

<sup>1</sup> سهام كردودي، المرجع السابق، ص29.

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المرجع السابق، ص19.

<sup>3</sup> ناصر مراد، المرجع السابق، ص163.

إن تحسين التشريع الضريبي لوحده لا يكفي لمواجهة ظاهرة الغش الضريبي بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم، كما أن الجهاز الضريبي الكفء يحول الضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، أما الجهاز غير الكفء فيحدث العكس مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية من ناحية المادية والناحية البشرية وهذا ما نفضله كآلاتي :

#### أولا : تحسين المستوى المادي

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء تعلق الأمر بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائوها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية، يقتضي ضرورة توفر مقرات مدعمة بأجهزة وأدوات عصرية ومتطورة لتحقيق السرعة في معالجة مختلف الملفات المتزايدة سنويا، وتحليل وحصص المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في مختلف مكاتب الإدارة الضريبية هو العلاج الواقعي لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي، وهذا عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتياطية .

وقد بادرت الإدارة الضريبية بتسطير برنامجا طموحا يهدف إلى تحسين المادية وذلك بتجهيز مختلف المفتشيات عبر كامل التراب الوطني بأجهزة إعلام آلي تكلف نفقاتها من سنة 1996 إلى سنة 1999 حوالي مليارين ومائتين مليون دينار جزائري، وهذا إن دل فإنما يدل على الاهتمام الذي توليه السلطات العليا لزيادة الكفاءة ومكافحة هذه الظاهرة الخطيرة، لكن بالرغم من هذه المجهودات تبقى بعض النقائص

ميدان الإعلام الآلي تتمثل في أن هذه الأجهزة تنحصر مهمتها على المعلومات التي فقط لذلك يتوقف إمكانيته في محاربة هذه الظاهرة على صحة تلك المعلومات، كما استخدامه وجود فنيين يختص بعضهم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل حسب لغته ويختص البعض الآخر إلى مراجعة المعلومات حسب التطورات المتعلقة بالضريبة وبالمكلف<sup>1</sup>.

ثانيا :تحسين المستوى البشري

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما ينتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، أدى إلى فرض صعوبات أمام الإدارة الضريبية في أداء مهامها بالنظر لقلة موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية مما استوجب ضرورة تكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي وهذا بانتهاج الإجراءات التالية :

- تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب حتى تكون هناك مردودية أكثر وغلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.
- وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة.
- توفير الحماية اللازمة للموظفين في مجال الرقابة الميدانية ،خاصة اذا تعلق الامر بالمصالح الشخصية للمكلفين المعنيين وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ناصر مراد ،المرجع نفسه، ص164.

<sup>2</sup> ناصر مراد ،المرجع نفسه ، ص164.

بالإضافة إلى ضرورة رفع مستوى موظفي إدارة الضرائب، من خلال تكوين متخصص  
التشريع الضريبي والذي يعمل على رفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر، مع وضع  
برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر كلما كان جديد في الميدان الضريبي  
ثالثا : تنظيم الإدارة الضريبية

لقد قامت الإدارة الضريبية بعدة إجراءات من اجل تحسين نوعية الخدمة  
والتكفل الجيد بالمكلفين بالضريبة وهذا باتخاذ بعض التعديلات في جانبها التنظيمي  
هيكلية مصالحها على المستويين المركزي والمحلي، حيث تم تحويل الإدارة المركزية  
المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90-190 الصادر بتاريخ  
1990/07/23 المتضمن تنظيم الادارة المركزية لوزارة الاقتصاد (وزارة المالية حاليا  
والذي عدل سنة 2007 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في  
2007/11/28 والمتضمن التنظيم المركزي لوزارة المالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عمار ميلودي، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال  
الفترة 1992-2010 ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد تخصص اقتصاد  
التممية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص86 .

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 90-190 الصادر بتاريخ 1990/07/23 المتضمن تنظيم الادارة  
المركزية لوزارة الاقتصاد (وزارة المالية حاليا ) ج ر ج ج عدد 26، الملغى بموجب المرسوم  
التنفيذي رقم 95-55 الصادر بتاريخ 1995/02/15 الملغى بموجب المرسوم التنفيذي رقم  
07-364 الصادر بتاريخ 2007/11/28 ج ر ج ج عدد 75 المؤرخة في 2007/12/02.

وتم إنشاء مديريات كبريات المؤسسات DGE في سنة 2006<sup>1</sup>، كما أن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تتكون من مديريات جهوية للضرائب ومديريات للضرائب ومراكز للضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، إن هذه التعديلات والاستحداثات لمختلف مصالح الإدارة الجبائية غايتها تحقيق أهداف يمكن تقييمها لاسيما بتحسين صورة الإدارة الجبائية من خلال الاستقبال الفعال وإنشاء قيمة للإدارة والمكلفين بالضريبة إضافة إلى إعلام وتكوين المستخدمين فيما يخص متطلباتها

**الفرع الثالث : تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة**

عندما تصل الإدارة الجبائية إلى مستوى أين يصبح المكلف يحس بأنها شريك مسألة مهمة للمصالح العام وهو المساهمة في الإنفاق العام، فإن المكلف عندها لا يفكر التهرب الضريبي بمعنى إحساس المكلف بأنه قريب من الإدارة ويعمل معها في إطار مشتركة وهي دعم إيرادات الدولة للمصالح العام، في هذا الإطار فإن انشغال الإدارة الضريبية في المرحلة الراهنة يكمن في مراعاة إجراءات منها نشر الوعي الضريبي وكسب ثقة المكلف حتى يصبح سلوكه أكثر عقلانية ويتجلى هذا من خلال كيفية التعريف بالضريبة وأهدافها والقيام بحملات توعية لجميع المكلفين باستعمال شتى الطرق مثل الصحافة المكتوبة والمسموعة وتنظيم ملتقيات و أبواب مفتوحة حول النظام الضريبي و مستجداته وتوضيح القواعد الضريبية المتعلقة بالوعاء والتحصيل، وهو ما يعرف

<sup>1</sup> رسالة المديرية العامة للضرائب، شهرية العدد 2013/71، الافتتاحية ص07.

<sup>2</sup> رسالة المديرية العامة للضرائب، شهرية العدد 2013/66، الافتتاحية ص07.

العامة للإدارة الضريبية وهي حتمية في الوقت الذي عرف تطور معتبر لعدد المكلفين، وتوسع في النشاطات الخاضعة و اعتماد الإدارة من خلال ذلك على النظام التصريحي الذي يسمح للمكلف بحرية التصريح وإحصاء أرقامه وتحديد التزاماته الضريبية.

ومنه، نجد أن الإدارة الضريبية العصرية أصبحت تلعب دور المعاون للمكلف لتحديد ضرائبه الإلزامية باعتبارها تعمل على إعداد منشورات توضح كيفية التصريحات و شروطات حول الضرائب الموجودة، إضافة إلى فتح مجالات التشاور مع تنظيمات المكلفين ومنه تأخذ الإدارة المشاكل و الوضعيات المختلفة للمكلف وتعمل على حل مشاكلهم وتسهيل التعامل مع الالتزامات في دفع الضريبة، وقد حرص المشرع الجزائري الجبائي على اعتماده في سياسة تحسين العلاقة مع المكلف بالضريبة بالعمل على إعداد دوري لمنشورات وأدلة خاصة ورسائل موجهة إلى المكلفين بالضريبة، حسب نوعية النشاط يبين فيه الضرائب الواجب تحملها، وطرق تأسيسها وتصنيفها، ونظامها وفترات التصريحات، إضافة إلى توضيح التزامات وحقوق هؤلاء المكلفين<sup>1</sup>.

المطلب الثالث: العقوبات الجبائية والجنائية المترتبة على جريمة الغش

### الضريبي

عندما يكتشف المحققون المكلفون بالرقابة الجبائية التابعين للإدارة ممارسات تدليسية ومخالفات واغفالات أو أخطاء جبائية تطبق عقوبات اتجاه المكلف الخاضع للرقابة ويمكن أن تكون هذه العقوبات إما جبائية تصدرها الإدارة الجبائية

<sup>1</sup> احسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 484.

كالزيادات والغرامات أو جزائية كالعقوبات الأصلية والتبعية أي التكميلية لها تصدرها المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين قضائيا، وهذا ماسوف نتطرق له في الآتي

### الفرع الأول : العقوبات الجبائية

#### أولاً: الزيادات

تمثل الزيادات نسب نصت عليها التشريعات الضريبية بمختلف أنواعها، وتختلف بمقدار الحقوق المتملص منها، فمثلا الزيادات بعدم تقديم التصريح السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل وإما الضريبة على أرباح الشركات.

فقد نصت المادة 192 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على زيادة تقدر بـ 25% وتخفيض بنسبة 10% أو 20% حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 322، أما في حالة التأخر في تقديمه إلى الإدارة خلال اجل 30 يوما من تاريخ تبليغه في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 35% وكذلك توجد زيادة بسبب نقص في التصريح فقد نصت المادة 193 الفقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على زيادة على مبلغ الحقوق التي تملص منها المكلف تقدر بـ 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

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

<sup>1</sup> عوادي مصطفى وزين يونس ، المرجع السابق، ص 82.

25%- إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 200.000 دج .  
كذلك نصت المادة 193 الفقرة 02 من نفس القانون على انه عند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار المتملص منها اقل من 5.000.000 دج أو يساويه وترفع هذه الزيادة إلى 200 % عندما تفوق الحقوق المتملص منها هذا المبلغ<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا نسبة معينة من المبلغ المتملص من تأديته، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة أن الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية، حيث نتطرق لهذه كالتالي<sup>2</sup>:

أ- غرامات جبائية بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة  
في حالة الحقوق المتملص منها كعدم تقديم المكلف بالضريبة تصريحاً يعاقب بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج، وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، وكذلك عدم مسك الدفاتر المرقمة والمسجلة تطبق تقدر بخمسة آلاف دينار جزائري 5000 دج إضافة إلى عقوبة عرقلة يقوم بها شخص بتصرفه بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع

<sup>1</sup> عوادي مصطفى وزين يونس ، المرجع نفسه، ص 83.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، المرجع السابق، ص 35.

الضرائب بالقيام بمهامهم بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 إلى 30.000 دج وتحدد الغرامة ب 50.000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب إلى منع المصالح الجبائية من إجراء المراقبة، وفي حالة إجراء معائنتين متتاليتين يضاعف الغرامة بثلاث مرات<sup>1</sup>.

ب- غرامات جبائية بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة  
في هذا القانون نميز بين نوعين من الغرامات الجبائية فهناك غرامات ثابتة قيمتها بين 5000 دج إلى 25000 دج حسب المادة 523 من هذا القانون وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50000 دج حسب 524 الفقرة 02 حيث تطبق كلا الغرامات على المخالف في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي<sup>2</sup>.

ج- غرامات جبائية بالنسبة لقانون التسجيل  
لقد نصت المادة 119 الفقرة 01 من قانون التسجيل على تطبيق غرامة جزائية تتراوح ما بين 5000 دج إلى 20000 دج على كل من خفض أو حاول تخفيض الكل أو الجزء من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله لمناورات تدليسية ونفس الشيء بالنسبة للشريك، وتطبق هذه في حالة الإخفاء الذي يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو يفوق 1000 دج هذه الغرامات لأربعة أضعاف في حالة العود، كذلك يتم معاقبة كل من يعيق مهام

<sup>1</sup> المواد 194 فقرة 1 و 3، المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 488.

الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات التدليسية يعاقب بغرامة جبائية تقدر ب5000 دج  
50000 دج<sup>1</sup>.

#### د- غرامات جبائية بالنسبة لقانون الطابع

لقد نصت المادة 34 من قانون الطابع على الغرامة الجبائية في حالة التملص الرسوم الخاصة بالطابع حيث تكون الغرامة المترتبة تساوي خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن مبلغ 2000 دج، كذلك نجد أن المادة 37 من هذا القانون قد إلى المانع الذي يعيق المراقبة الجبائية للأعوان المؤهلين قانونا أثناء تأديتهم مهامهم حيث يغرم الأشخاص المتسببين في ذلك بغرامة تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج، وقد نصت المادة 35 على تطبيق نفس العقوبات بالنسبة لشركاء المخالفين أنفسهم<sup>2</sup>.

#### هـ- غرامات جبائية بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

لقد نصت المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على تطبيق غرامة جبائية تقدر ما بين 500 دج إلى 2500 دج على كل مخالفات للأحكام القانونية و النصوص التنظيمية للرسم على القيمة المضافة، إضافة إلى ذلك فقد حددت نفس المادة غرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج إلى 5000 دج في حالة استعمال طرق من طرف المكلفين بالضريبة، وتطبيق غرامة تقدر ب1000 دج عند عدم وضع لوحات الهوية عند مدخل المباني التي يمارسون فيها نشاطاتهم، كذلك نصت المادة 115 على

<sup>1</sup> الدليل الجبائي للتسجيل المديرية العامة للضرائب مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2016.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، المرجع السابق، ص 36.

غرامة نسبتها 10% عند التأخر في إيداع بيان رقم الأعمال، إضافة إلى ذلك فقد نصت المادة 122 في تطبيق غرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج إلى 10000 دج في إعاقة مهام الأعوان المؤهلين قانونا أثناء تأديتهم مهامهم الرقابية، وقد نصت المادة 126 على تطبيق نفس العقوبات بالنسبة لشركاء المخالفين أنفسهم<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: العقوبات الجزائية المترتبة على جريمة الغش الضريبي

يمكن للإدارة الجبائية أن تبشر متابعات جزائية ضد المكلف الذي يقوم بعمليات الغش باستعمال طرق تدليسية في الإقرار بوعاء الضريبة كما تطبق نفس المتابعات على شركاء هؤلاء المتملصين من الضريبة، وتتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وإلى عقوبات تبعية وهذا ما سوف نتطرق إليه في التفصيل<sup>2</sup>:

#### أولاً: العقوبات الأصلية

- أجمعت مختلف القوانين الجبائية الخمس على أن هذه العقوبات تتمثل في الحبس والغرامة وتختلف من حيث مقدار العقوبة وهي كالاتي :
- عقوبة الحبس أو غرامة جبائية أو بإحدى العقوبتين فقط.
- تحول الجريمة من جنحة إلى جناية وتكون عقوبتها تتراوح ما بين 10 الى 20 سنة سجن في حالة إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة العمومية نتيجة التملص من الضريبة. مضاعفة العقوبات في حالة العود إلى خمس سنوات.

<sup>1</sup> المواد من 114 الى 126 من <sup>1</sup> أمر رقم 76-102 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على الأعمال المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 103 المؤرخة في 1976/12/26.

<sup>2</sup> عوادي مصطفى وزين يونس ، المرجع السابق، ص 84.

- عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبة الجبائية وأبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبات الجزائية المتمثلة في الحبس والغرامة .
  - إمكانية الجمع بين عقوبات الجبائية والجزائية في جنحة الغش الضريبي .
  - التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في حالة توقيع المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة<sup>1</sup>.
- ثانيا: العقوبات التكميلية
- نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي :
- أ- الغلق المؤقت لمقر المنشأة
- لقد نصت المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة على هذا الإجراء عند الاقتضاء<sup>2</sup>.
- ب- المنع من الدخول في الصفقات العمومية
- لقد نصت المادة 62 من قانون المالية 1997 بمنع من المشاركة في العمومية لمدة 10 سنوات كل شخص حكم عليه بجريمة الغش الضريبي<sup>3</sup>.
- ج- مصادرة الأشياء موضوع الغش

<sup>1</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر ، المرجع السابق، ص38.

<sup>2</sup> أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص487 .

<sup>3</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، المرجع السابق، ص39.

لقد نص قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه على هذا الإجراء، بالنسبة للأشياء والوسائل المستعملة للتزوير وكذلك الأجهزة والأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة، وتتمثل إجراءات المصادرة في إجراءات قضائية و أخرى إدارية تتمثل في طلب الترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً بحجز كل الأماكن التي تشكل أدلة على ممارسة تدليسية، أما الإجراءات الإدارية فتتمثل في تحرير محضر والحجز لكل الأشياء المجرودة المتعلقة بعملية الحجز من طرف أعوان الإدارة الضريبية المؤهلين لذلك وضباط الشرطة القضائية<sup>1</sup>.

#### د-المنع من مزاولة النشاط التجاري

لقد نصت المادة الثالثة من قانون العقوبات على المنع من ممارسة النشاط التجاري بالنسبة للمكلف المتملص من أداء الضريبة والذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي، بالإضافة إلى المنع من ممارسة المهنة بالنسبة للمستشارين والمحاسبين الذين يشتركون مع المتملصين والمخالفين أنفسهم وهذا الإجراء يعتبر من الأمن الشخصية<sup>2</sup>، كما نصت كذلك المادة 544 من قانون ض م غ م على هذا الإجراء في حالة العود وبقوة القانون عند تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام،

<sup>1</sup> عوادي مصطفى ورحال نصر، المرجع نفسه، ص39.

<sup>2</sup> أوهيب بن سلامة ياقوت، المرجع السابق، ص46.

نصت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن المالية لسنة 2004 على هذا الإجراء وحددت مدة المنع بمدة لا تتجاوز 10 هـ-نشر الحكم وتعليقه

لقد أجمعت كل النصوص الضريبية على انه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك نفقة المحكوم عليه وهذا حسب ما جاء في المادة 303 من ق ض م ر م، والمادة من ق ض غ م والمادة 120 في الفقرة السادسة من قانون التسجيل، ولقد ألزمت 303 في الفقرة الثالثة من قانون ض م ر م والمادة 546 من قانون ض غ م والمادة 120 في الفقرة الثانية من قانون التسجيل على اتخاذ هذا الاجراء من طرف المحكمة حالة الحكم بالغش الضريبي<sup>2</sup>.

### الخاتمة

<sup>1</sup> أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص487.

<sup>2</sup> سهام كردودي، المرجع السابق، ص24.

من خلال ما سبق بيانه، يطرح الباحث جملة التوصيات التي توصل إليها من خلال هذه الورقة البحثية والمتمثلة في:

- التأطير الأنسب للجانب البشري وتعزيزه بالإمكانات المادية، فضلا عن التكوين المكثف لأعوان مفتشية الضرائب والإدارة الضريبية على حد سواء، وضبط مهام كل من هؤلاء الموظفين، بغرض تحقيق التناسب اللازم، وتذليلا للصعوبات الموجودة في الميدان للنهوض بهذا الإيراد المهم وخدمة للصالح العام.
- تحفيز مستخدمي إدارة الضرائب بتعويضات مالية مناسبة تضمن العيش الكريم للموظف، وكذلك لدرأ أي أنواع الرشاوي التي طالت هذه الإدارة وانعكس على مردودها، حيث أصبحت الإدارة الجبائية توصف بشتى أنواع الفساد الإداري.
- سن قوانين ردعية في حق المتهربين بالضريبة للحد من هذا السلوك المشين الذي يكبد الدولة خسائر معتبرة نتيجة الغش الجبائي، ونشر الوعي الضريبي بإدراجه في المقررات المدرسية لتنشئة جيل يقدر فكرة التضامن في المجتمع عن طريق دفع الحقوق الضريبية المترتبة عليه، وربط هذا السلوك بفكرة المواطنة.
- تحسيس المكلفين بالضريبة بالمنشورات والكتيبات وتخفيف الإجراءات عليهم، لإعطائهم أكثر أريحية عند دفع ضرائبهم.
- ترشيد النفقات العمومية حتى يحس المكلف بالضريبة أن ضرائبهم لمشاريع اجتماعية تساهم في تطوير المجتمع، والابتعاد عن كل تبذير وإسراف يطل

العام، مما ينعكس على سلوك المكلف بالضريبة في الامتناع أو التملص من دفع المستحقة.

### قائمة المراجع

#### المؤلفات باللغة العربية

- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الاول، ط 18، دار هومة ، الجزائر، 2015.
- أوهيب بن سلامة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر ، 2002-2003 .
- جرجس يوسف طعمة، مكانة الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية -دراسة مقارنة-، د ذ ط ، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.
- صالح العيد ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر 2006.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، الأردن، 2015.

- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2011.
- علي عبد القادر القهواجي، شرح قانون العقوبات-القسم العام-نظرية الجريمة-ط 01، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
- عمار ميلودي، أثر الإصلاحات الاقتصادية على فعالية النظام الضريبي في الجزائر خلال الفترة 1992-2010، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد تخصص اقتصاد التنمية، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
- فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- محفوظ برحمان، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018. محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء اليمن، يومي 26-27 لسنة 2010 الموقع الالكتروني [drmwehbe yahoo.fr](http://drmwehbe.yahoo.fr).
- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية و الضرائب، دار هومة، الجزائر، ط 5، 2013.
- مصطفى عوادي و نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
- مصطفى عوادي و نصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.

- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دون ذكر الطبعة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

#### المؤلفات باللغة الفرنسية

- André MARGAIRAZ, La Fraude Fiscale et ses succédanés, imprimerie Vaudoise, Suisse, 1977.
- Maurice COZIAN, Précis de la fiscalité des entreprises, edition litec, France, 1990.
- Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Lextenso Edition, France, 10<sup>ème</sup> édition, 2010.

#### النصوص القانونية

- أمر رقم 66-156 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

- أمر رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 102 المؤرخة في 1976/12/22.
- أمر رقم 76-102 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على الأعمال المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 103 المؤرخة في 1976/12/26.
- أمر رقم 76-103 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع.
- أمر رقم 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 81 المؤرخة في 1977/12/18.
- المرسوم التنفيذي رقم 90-190 الصادر بتاريخ 1990/07/23 المتضمن تنظيم الادارة المركزية لوزارة الاقتصاد (وزارة المالية حاليا) ج ر ج ج عدد 26، الملغى بموجب المرسوم التنفيذي رقم 95-55 الصادر بتاريخ 1995/02/15 الملغى بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07-364 الصادر بتاريخ 2007/11/28 ج ر ج ج عدد 75 المؤرخة في 2007/12/02.
- قانون الإجراءات الجبائية، طبعة ماي 2012، دار بلقيس للنشر، الجزائر .

المنشورات الإدارية

- رسالة المديرية العامة للضرائب، شهرية العدد 2013/71، الافتتاحية.
- رسالة المديرية العامة للضرائب، شهرية العدد 2013/66، الافتتاحية.
- رسالة المديرية العامة للضرائب، شهرية العدد 2013/69، إجراءات مبسطة في خدمة المكلفين بالضريبة.
- الدليل الجبائي للتسجيل المديرية العامة للضرائب مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2016 .