



جامعة غرداية

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم: الحقوق



## الإجراءات الإدارية لمتابعة الغش الضريبي

مذكرة مقدمة في إطار متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي  
حقوق تخصص  
القانون الإداري

إشراف الأستاذ:

- الراعي العيد

إعداد الطالبين :

❖ حكيم بن كاملة  
❖ محمد الطاهر نقادي

السنة الجامعية :

2017-2018م

قال تعالى

بسم الله الرحمن الرحيم

"يرفع الله الذين آمنوا  
منكم والذين أوتوا  
العلم درجات  
والله بما تعملون خبير"

صدق الله العظيم.  
(سورة المجادلة : الآية 11)

شكر وتقدير

الحمد لله العلي القدير نحمده و نشكره وبه نستعين الذي  
هدانا إلى سبيل العلم. ولولاه لما كنا لنهتدي والذي وفقنا  
بواسع رحمته

وكامل قدرته في انجاز هذه الرسالة العلمية

كما نتقدم بالشكر و التقدير إلى الأستاذ الفاضل الراعي  
العيد الذي تحمل مسؤولية الإشراف على عملنا والذي  
لم يبخل علينا في تقديم المساعدات و التوجيهات دون  
أن ننسى تقديم الشكر إلى كل أساتذة كلية الحقوق و  
العلوم السياسية بجامعة غرداية .

# إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة على اشرف المرسلين محمد الامين المبعوث  
رحمة للعالمين بشيرا ونذيرا وداعيا إلى الله بأذنه وسراجا منيرا وبعد  
لك الحمد ربي على ان وفقتني إلى ان اتم هذا العمل المتواضع واکرمتني بهذه  
اللحظات المميزة في حياتي والتي اود ان اتقاسمها مع من احببت إلى

من حملتني كرها ووضعنتي كرها ، وسهرت على تربيتي وراحتي ، الى التي  
قاسمتني افراحي وشاركتني احزاني الى التي ما بخلت عليا بشيء الى ووفتني اياه  
الى قرة عيني امي الغالية اطل الله في عمرها ورزقها الصحة والعافية.  
إلى من سهر على تعليمي و تربيتي و تلقيني ان السبيل إلى النجاح هو الصبر ،  
والذي كان دوما سندي في الحياة وسببا إلى ما وصلت إليه والذي العزيز اطل الله  
في عمره ورزقه الصحة والعافية.

إلى الذين شد بهم الله ازري وشاركهم في امري ، والذين ساندوني في اصعب  
لحظات حياتي إخوتي ، بوزيان ، خالد ، توفيق ، عبده ، ايمن وفقهم الله إلى  
ما يحبهم ويرضاه وإلى روح اخوي محمد وعمر تقبلهما الله في الصديقين  
والشهداء عنده.

إلى كل عائلتي الأكاديمية وعائلتي المهنية بامن ولاية غرداية وبالاخص كل من  
رئيس امن الولاية ونائب رئيس امن الولاية، يوسف ، علي، دردوري، صالح ، بلال  
، محي الدين وعنتر، وكل من اعرفهم ،الذين تسعهم ذاكرتي ولا تسعهم مذكرتي  
والى كل من ساعدني من قريب او من بعيد.

بن كاملة حكيم

# إهداء

بعد جهد جهيد وعمل فريد بارادة منحديد وبتوفيق

منالعزيز الحميد بكل سعادة العالم بكل فرح الكون، يسرني ان اهدي ثمره جهدي في نهاية مشوار الجامعيه  
ذا البالر جلالا نأنا ليدر بالحياة وعلميا نأنا لتها ونعظما بالعلم محتالمات

\*\*أبي العزيز\*\*

إلى الساتيكات ليظنها وعاء او صدرها سقاء او بأيدي الآلامر بتنيو بعينونا لأتعاير اعتنيو بصدر منشقحتت  
يو بالحبو الحنان غمر تنيا لى منو وضع الجنة تحت أقدامها

\* أمي الحبيبة \*

إلى السندي في الحياة إخوتيو وكلا صدقاني

إلى عائلتي الأكاديمية أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية، زملائنا الطلبة

إعلان تيا المهنية موظفيا الامنالو طنيا من ولاية غرداية

الكلمنسيهم قلميو تذكر هم قلبي.

محمد طاهر

ق.إ.ج. با: قانون الإجراءات الجبائية.

ق.إ.ج : قانون الإجراءات الجزائية.

ق.ض.م. ر م : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ق.ض.غ.م.: قانون الضرائب الغير مباشرة

ق.ط : قانون الطابع.

ق.ر.ر.أ : قانون الرسوم على رقم الاعمال.

ق.ت : قانون التسجيل.

ق.ت.ج : القانون التجاري

ق.ع : قانون العقوبات

ص : الصفحة .

ط : الطبعة .

ج : الجزء

---

**ملخص**

---

إن الغش الضريبي هو تلك السلوكيات التي تتم لهدف التهرب من اداء الضريبة ، وله عدة صور وأساليب يعتمدها المتملصون من اداء الضريبة، تعود بالاثر السلبي على الاقتصاد الوطني بصفة عامة.

و الادارة الجبائية ، تعتمد عدة وسائل قانونية للتحقيق في الضاهرة ومحاربتها وهي التحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب ، بالاضافة الى حق الاطلاع وحق المعاينة وطلب التبرير والتوضيح.

وفي حالة ثبوت جريمة الغش الضريبي في حق المكلف يخضع للمتابعة الجزائية وتسلط عليه عقوبات جبائية و جزائية واخرى تكميلية.

## ABSTRACTE

---

The tax fraud is those behaviors that are designed to evade the performance of the tax is a negative thing on the national economy in general.

The tax administration relies on several legal means to investigate and combat terrorism namely in depth investigation due diligence accounting investigation right of access right of inspection justification and clarification .

If the crime of tax fraud is proven against the taxpayer he shall be subject to criminal prosecution and shall be subject to penal, penal and supplementary penalties.

مقدمة



إن الغاية المرجوة والهدف الأسمى التي تسعى إليه معظم دول العالم هو التطور الإقتصادي والبحث عن مصادر الدخل والتمويل من أجل إنعاش اقتصادها ، إذ يعتبر العمود الفقري واللبنية الأساسية التي تقوم عليها المجتمعات في ظل التطورات الحاصلة ، وبالنظر إلى التنمية نجد أن الدولة تعتمد العديد من المصادر لذات الغرض ، ولعل أبرزها الإيرادات الجبائية والضرائب ، إذ تعتبر من أهم مصادر التمويل الداخلية ومن الإيرادات الثابتة التي تعتمد عليها الحكومات في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

والدولة الجزائرية ، تعتبر من بين الدول التي تسعى إلى تحقيق تنمية متعددة في شتى الجوانب وذلك باستخدام الضريبة باعتبارها أداة تساهم في الإنعاش الاقتصادي ، كما تشكل أهم مصدر لتمويل الخزينة العمومية.

لكن في ظل تبني الدولة لسياسة التنمية ، ظهرت في المقابل جرائم عديدة تتعلق بالأموال العامة ، تهدف في غالبيتها إلى الإضرار بالمصلحة العامة وتنصب على الأموال العمومية للدولة ، وقد نص قانون العقوبات على بعض منها كجريمة الرشوة ، اختلاس الأموال العمومية واستغلالها لأغراض شخصية أو لفائدة الغير، كما أن القوانين العقابية الخاصة نصت على جرائم أخرى كالتهريب في قانون الجمارك وكذا الجرائم الضريبية في القوانين الجبائية .

ونظرا للاثار السلبية والنتائج الوخيمة التي تلحقها هذه الجرائم بالإقتصاد الوطني بات الزاماً على الدولة محاربتها وردعها عن طريق الرقابة والمتابعة اعتماداً على قوانين واليات ، تتجلى أهمية هذه الإجراءات خاصة بعد دخول الجزائر نظام الإقتصاد الحر والانفتاح على الأسواق الخارجية ، بحيث أصبح من الضروري أن يهتم المشرع بهذا القطاع لحماية الأموال العامة من العبث أو الضياع وحماية المؤسسات والشركات الوطنية الخاصة والعامة من الإهمال ايا كان والاتجاه الوجهة الصحيحة إلى تشديد العقوبات في الجرائم الاقتصادية وجرائم الأموال العامة.

إن لجوء الدولة لمثل هذه الإجراءات المتمثلة في الرقابة الجبائية ومتابعة الغش الضريبي ليست فقط لتحقيق الغرض المالي بل أن هناك أسباب ذات طابع إقتصادي ، بحيث يؤدي هذا التجريم إلى حماية التجارة والمعاملات الاقتصادية وكذا حماية الأموال الوطنية من الاستثمارات الطفيلية وخاصة الخارجية منها، والسعي وراء إيجاد نوع من التوازن بين المكاسب الفردية للأشخاص الممارسين للنشاطات الاقتصادية ، وكذا المنفعة العمومية من خلال المساهمة في تنمية الإقتصاد الوطني.

ولعل آخر التعديلات التي قامت بها الجزائر تهدف إلى تسطير برامج إقتصادية واجتماعية تهدف إلى تطوير وتطهير الإقتصاد الوطني ودعم النظام الجبائي وإعادة توجيه الإدارة الجبائية بالإجراءات والتدابير الخاصة بمكافحة إحدى ظواهر جرائم الأموال العامة ألا وهي ظاهرة الغش الضريبي ، وذلك عن طريق التشريعات الجبائية والأنظمة الضريبية

باستعمال الرقابة الجبائية كأداة فعالة للحد من هاته الظاهرة ، لذلك كلفت الإدارة الجبائية بهذه المهمة.

وهنا تطرح لنا التساؤلات التالية :

مامعنى الغش الضريبي وماهي تصنيفاته ؟ وكيف يحدث هذا الأخير الذي بسببه تضل المليارات طريقها إلى الخزينة العمومية ؟ وما هي الأسباب التي تدفع الأفراد إلى إقتراض مثل هذه التصرفات الغير قانونية ؟ وما تأثير هذا الفعل المجرم ( الغش الجبائي ) على إقتصاد الدولة ؟

كل هذه الأسئلة تدفعنا إلى طرح إشكالية عامة وهي : **ماهي الإجراءات الادارية لمحاربة الغش الضريبي؟** ومن أجل كشف الستار والإجابة الشافية سوف نحاول أن نعالج هذه الإشكالية المطروحة بالتطرق إلى توضيح ظاهرة الغش الضريبي وذلك بالإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية:

ماهو مفهوم الغش الضريبي؟ وما أنواعه؟

ماهي الأسباب الرئيسية للغش الضريبي؟

ماهي الإجراءات المتخذة لمحاربة الغش الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدتها؟

ماهو دور الرقابة الجبائية في ذلك؟

#### - أسباب اختيار الموضوع :

هم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هي :

#### أ - أسباب موضوعية :

- إن من أسباب اختيارنا لهذا الموضوع راجع لكون الضرائب تعتبر من الموارد المالية الداخلية والهامة للدولة فيتمويل النفقات العامة و توجيه النشاط الاقتصادي .

- كذلك ازدياد هذه الظاهرة (ظاهرة الغش الضريبي) دفع بنا إلى التطرق إلى هذا الموضوع كونه أصبح يشكل مرضا بالنسبة للإقتصاد الوطني .

#### ب - أسباب ذاتية :

حب التطلع لمعرفة خبايا هذه الظاهرة من أجل إثراء معارفنا وقدراتنا دفع بنا إلى اختيار هذا الموضوع لمعرفة سبب تفشي ظاهرة الغش الضريبي في ظل التحولات التي يعرفها الإقتصاد الوطني .

## أهمية الدراسة :

في الجزائر تعتبر الضرائب العادية الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الجباية البترولية على قطاع المحروقات لذا فهي تكتسب أهمية بالغة في تدعيم خزينة الدولة وإنعاش الاقتصاد الوطني وهو ما جعل المشرع يسن قوانين لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي.

- تنبثق أهمية الموضوع في الآثار السلبية والعواقب الوخيمة التي تلحقها ظاهرة الغش الضريبي بالاقتصاد الوطني على مختلف المستويات، والتي جعلت أموال طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع كل هذا يتطلب دراسة معمقة وسن قوانين خاصة للحد من استمراريته.

## أهداف الدراسة :

إن الهدف من دراسة ظاهرة الغش الضريبي هو الكشف عن مواطن الخلل والوقوف عند أهم الأسباب والدوافع المؤدية إليه ، والسعي وراء إيجاد الحلول الفعالة للحد من هذه الظاهرة ومدى نجاعة الإجراءات والآليات المتخذة من طرف الدولة في الحد منها وإبراز الأجهزة القائمة على مكافحة الغش الضريبي، وأهم الوسائل والإجراءات المتخذة في ذلك..

## - الدراسات السابقة:

### - صعوبات الدراسة:

لا يوجد أي عمل يخلو من الصعوبات والعقبات، ومن الصعوبات التي واجهناها في هذا العمل- الوقت الذي يعتبر من القيود التي حالت بيننا وبين جمع المعلومات الخاصة بالبحث وبين الدراسة.

-قلة المراجع التي تتناول ظاهرة الغش الضريبي وإن وجدت فهي تتعرض لهذا الموضوع بصفة مختصرة.

### - المنهج المتبع :

قمنا بإتباع منهج يستند في جوهره على الوصفي الجانب النظري ومنهج التحليل في الجانب التطبيقي.

### تقسيم الدراسة :

استلزمت الدراسة تناول الموضوع من خلال فصلين تستهل بمقدمة ثم تليهم خاتمة ، إذ سنعرض في :

**الفصل الأول:** حول ظاهرة الغش الضريبي تناولنا فيه في المبحث الأول مفهوم الغش الضريبي ، أين تطرقنا في المطلب الأول إلى تعريف الغش الضريبي ثم تطرقنا إلى عناصره في المطلب

الثاني وقمنا بذكر تصنيفاته في الطلب الثالث ، فيما تحدثنا في المبحث الثاني عن أسباب وطرق واثار الغش الضريبي أين قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب ، المطلب الأول ذكرنا فيه أسباب الغش الضريبي بينما المطلب الثاني والثالث تحدثنا عن طرق واثار الغش الضريبي.

**الفصل الثاني:** قمنا فيه بالتحدث عن إجراءات متابعة الغش الضريبي ، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى التحقيق الجبائي أين ذكرنا وسائل التحقيق الجبائي في المطلب الأول بينما خصصنا المطلب الثاني الى وسائل التحقيق الأخرى من حق الاطلاع ، وحق التبرير و التوضيح وكذا حق المعاينة ، أما المبحث الثاني فتكلمنا عن إجراءات متابعة هذه الظاهرة أين تطرقنا في المطلب الأول إلى المتابعة الجزائية أي الإطار القانوني للدعوى الجزائية وشروط رفع هذه الدعوى وكذا انقضائها أما المطلب الثاني فتطرقنا إلى الإجراءات المتخذة عند تحديد المسؤولية الجزائية ومختلف الجزاءات المترتبة (الجنائية والجزائية).

أما الخاتمة فقد خصصناها للحديث عن النتائج المتوصل إليها من خلال تحليل هذه الظاهرة.

# الفصل الاول :

## ظاهرة الغش الضريبي

إن التطور السريع الذي شهده العالم و اتساع نطاق المعاملات التجارية و المالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل و موارد جديدة لتمويل مشاريعها و نفقاتها العامة و من بين أهم الموارد الضريبية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي

إلأن الضريبة أصبحت تمثل عبئاً على المكلف بها ، مما يدفعه إلى التخلص منها إما عن طريق التهرب الضريبي أو عن طريق الغش الضريبي و كلاهما يؤثران سلباً على الخزينة العمومية و كذلك يسعيان إلى هدف واحد و هو التخلص من دفع الضريبة و من هذا المنطلق أصبح الحديث عن موضوع الغش الضريبي علماً قائماً في كل أقطار العالم و الذي هو لب حديثنا هذا و عليه قمنا بتقسيم فصلنا إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه مفهوم الغش الضريبي ، أما المبحث الثاني تناولنا فيه أسباب وطرق وأثار الغش الضريبي .

### المبحث الأول : مفهوم الغش الضريبي.

تمثل الضريبة عبئاً على المكلف لها ، مما يدفعه إلى التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر ، و إما التخلص من عبئها بصورة كلية أو جزئية فيسعى إلى مختلف الطرق إلى محاولة التخلص منها إما بتخلص غير مسموح لا يخالف القانون و يسمى : التهرب

الضريبي، و إما بتخلص غير مسموح و نجد أن لمخالفة أحكام التشريع الجنائي و يسمى : الغش الضريبي<sup>1</sup>.

إن التهرب و الغش الجبائين ظاهرتان تتشبهان في عدة نقاط كما أنهما يختلفان أيضا في عدة نقاط أخرى و التشابه يكمن في أن كلاهما يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين و كلاهما يؤثران سلبا على الخزينة العمومية و كذلك يسعيان إلى هدف واحد و هو التخلص من دفع الضريبة أما الإختلاف فيكمن أن التهرب الجبائي يعتبر أسلوبا شرعيا ، أي أن المكلف يسعى إلى التخلص من دفع الضريبة ، دون المساس بالقواعد و النصوص التشريعية من خلال استعمال الثغرات القانونية ، أما الغش الجبائي فهو أسلوب غير شرعي يتضمن مخالفة الأحكام و التشريعات الجبائية.

### المطلب الأول : تعريف الغش الضريبي.

لقد اختلفت التعاريف و المفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة و هذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية و الاقتصادية و نظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل و دقيق للغش الضريبي و هذه بعض التعاريف :

الغش الضريبي : هو كل مخالفة أو خرق للقانون أما التهرب الضريبي فهو التعسف ويقصد به تمكن المؤلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة<sup>2</sup> عليه و ذلك عبر ممارسة الغش و التزوير في القيود و مخالفة القوانين و الأنظمة الضريبية المعتمدة ، واختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مؤلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه ، فقد يعتمد المؤلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحا مزيفا و مدعوما بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه ، فيخفي بعض أوجه نشاطاته ، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتنزيل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعده على إخفاء حقيقة أرباحه<sup>3</sup>.

كما يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات و الممارسات التي تتم لهدف التحايل و تنب أداة الضريبة و هذا خارج إطار القانون ، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة ، فالغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع ، ويمثل عدم احترام إرادي لأنه إنتهاك لروح القانون و إرادة المشرع ، باستخدام طرق احتياله و تدليسية من جانب المكلف بالضريبة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي - دار الهدى للطباعة و النشر ، عين مليلة ، طبعة 2012 ، ص 91.

<sup>2</sup> محمد فلاح ، التهرب الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، سنة 1997 ص 46 .

<sup>3</sup> مهدي محفوظ ، علم المالية العامة و التشريع المالي الضريبي ، ديوان النشر ، لبنان ، الطبعة الرابعة ، 2004 ، ص 379

<sup>4</sup> محرز محمد عباس ، اقتصاديات الجباية و الضريبة ، دار هومة للطباعة ، طبعة 2003 ، ص 170 .

و نعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يلي :

- ممارسة نشاط غير مصرح به؛
- انجاز عملية بيع و شراء البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع و ذلك مهما كان مكان حيازتها أو خزنها أو إستيعابها .
- تسليم فواتير و سندات أو تسليم أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا لمقتضى القانون التجاري.
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعارة من طرف المكلف بالضريبة متابع بدفع ضرائبه.

### المطلب الثاني : عناصر الغش الضريبي :

من خلال التعاريف السابقة نميز بان الغش الضريبي يحتوي على ركنين اثنين وهما الركن المادي والركن المعنوي او القصد.

#### الفرع الأول : الركن المادي :

هو الفعل فلا يكون هناك غش ما لم يتوفر الركن المادي و المتمثل في إخلال بالواجبات التي يملها القانون الجبائي المعمول به ومن هذا المنطق ليس هناك غش إذا كانت قاعدة تأسيس الضريبة اقل من مبلغها الحقيقي نتيجة تطبيق الأحكام القانونية أو نتيجة اتفاق مع الإدارة الجبائية (التقييم الجزافي). واهم صور الإخلال بالواجبات هي :

- المبالغة في تقدير الأعباء.
- الامتناع عن تقديم تصريحات للإدارة الجبائية .
- عدم مسك محاسبة منتظمة ناقصة أو غامضة أو مزيفة لترقب أي مراقبة جبائية محتملة
- البيع بدون فواتير أو الجرد غير الصحيح .

#### الفرع الثاني: الركن المعنوي :

إضافة إلى العنصر المادي هناك العنصر المعنوي والذي يتمثل إدراك المكلف ووعيه عند ارتكابه لمخالفات بقصد الهروب من الضريبة وإظهار سوء نية المكلف تكون جد صعبة ولهذا فان الإدارة الجبائية تعمل على إثبات حسن أو سوء نية المكلف كما يمكن إثبات قصد الغش سواء بطابع إرادي للسهو ، أو عن طريق أهمية الإخفاء و تكراره<sup>1</sup> ومن جهة أخرى تظهر النية السيئة للمكلف عند إهماله لتصرحات أو عدم تقديمها للإدارة الجبائية او عدم الرد على أي توضيح الخاص بتصريح ما .

<sup>1</sup>محمد فلاح ، مرجع سابق ، ص 146

### المطلب الثالث: تصنيفات الغش الضريبي :

عدد المشرع في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة خمسة صور للغش الضريبي وقد أوردتها على سبيل الخصوص وترك لأعوان الإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها ، وحسب نص المادة يقصد بأعمال الغش خاصة<sup>1</sup>:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به ، وخاصة المبيعات بدون فاتورة .
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها 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 .
- 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 الرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي يتم إقفال حسابها .
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة .

**موقف المشرع الجزائري :** إن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تعريف للغش الضريبي إنما ذكر بعض الطرق الاحتمالية التي تعتمدها المكلف بالضريبة على سبيل المثال :

- المادة 193 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم الجبائية المماثلة حيث نصت على مايلي : عند القيام بأعمالتدليسية ، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة . ويقصد بالأعمالالتدليسية خاصة :
- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به وخاصة المبيعات من دون فاتورة
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول أما على تخفيض أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين .
- القيام عمدا بنسيان أو تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد .

<sup>1</sup> العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار الهومة للطباعة و النشر و التوزيع ، طبعة 2005 ص30 و31 .

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة .
- ممارسة نشاط غير قانوني ، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوافر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي .

➤ المادة 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة حيث نصت على مايلي :تعتبر طرقا احتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه، مايلي:

01- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق على الضرائب والرسوم التي هي مفروضة عليه.

02- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو إعفاء من ها أو إرجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة

03- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحتلها الطوابع.

04- إغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص على ها في المادتين 9 و 10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه. و يطبق هذا التدبير بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتابات ها. 05- القيام بأي وسيلة كانت لجعل أحوال المؤهلين لثبات المخالفات لأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم. 06- القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلفه.

➤ المادة 119 قانون التسجيل والتي تنص على مايلي : فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيت ها أو دفع الضرائب والرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقاً تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5000 دج إلى 20000 دج، وحبس من سنة إلى خمسة 05 سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. غير أنه، لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق

1000 دج .ومن أجل تطبيق الفقرتين السابقين،تعتبر، على الخصوص، كمناورات تديسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقله تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها .

تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع الأول وأغلاه ،  
بهدف تطبيق العقوبات الجزائية أمام الجهة القضائية المختصة، ووفقا للشروط المنصوص  
عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية.

### المبحث الثاني : أسباب و طرق و آثار الغش الضريبي.

#### المطلب الأول : أسباب ظاهرة الغش الضريبي :

يرجع انتشار ظاهرة الغش الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها، والتي ساعدت على نموها و اتساعها ، لذلك يعتبر وجود الغش نتيجة توفر أسباب معينة و التي ترتبط بالمكلف و طبيعة النظام الضريبي المطبق و الظروف الاقتصادية السائدة بالإضافة إلى أسباب أخرى .

و رغم ذلك فإن أولى الأسباب ترجع إلي بعض الدوافع التي تعتمد إلى عدم تقبل الضريبة وذلك برسوخ بعض الأفكار السلبية لدي المكلف، وتأتي الأسباب الأخرى لتعزيز وتقوية الباعث النفسي على الغش , وتحتل الوضعية الاقتصادية الجزء الأكبر من الأسباب خاصة تلك التي تتعلق بالمكلف أو البلد، بالإضافة إلى كل هذه الأسباب فإن النظام الجبائي ساعد وبقدر كبير على استفحال الظاهرة نظرا لتعدد و عدم استقراره وكذا نقص الإمكانيات المادية والبشرية الغير المتلائمة مع مهام الإدارة الجبائية المتزايدة.

#### الفرع الأول : الأسباب المتعلقة بالمكلف:

غالبا ما تعود أسباب الغش إلى المكلف بحد ذاته و التي تندرج في إطار اعتبارات نفسية ، أخلاقية ومالية .

- **ضعف المستوى الخلقي :** وهو الذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي ، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة ، فكلما كان المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني و الثقافي السائد في الدولة منتفعا لدى الأفراد كما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال من المسؤولية و حب للمصلحة العامة وسعي نحو أداء واجباتهم

التي تحددها الأنظمة و القوانين نحو الجماعة و التي تأتي في مقدمتها قبولهم بأداء واجب الضريبة باعتبارها أن ذلك إحدى الطرق المحافظة عليكيان الدولة و المساهمة في رقيها و تقدمها بل و مساعدتها في تقديم أفضل الخدمات إلى كل أفراد المجتمع.

- **ضعف الوعي الضريبي :** يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية قد تعين على الدولة مواجهة ما يلقي عليها من أعباء<sup>1</sup> ففي هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الضريبي و يعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الضريبي بحيث نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة بدفعهم إلى التهرب الضريبي و ذلك لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عند الضريبة و التي تحملها فيما يلي :

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل و بالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد.
- اعتقادات التهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هيشخص معنوي و بالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو المخالف لنظام المرور ، و حسب استطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكيف التهرب من الضريبة اتضح أن 04 % من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق و 01% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام المرور للسيارات و في حين أن 05 % من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يتقبل الفرص للحفاظ على أمواله ، كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف التهرب و لا يجدون فيه ضرورة لمعاقبته<sup>2</sup>.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام .
- سوء تخفيض النفقات العامة و الذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة .

و نشير أن الاعتبارات السابقة تختلف من شخص لآخر بحيث أن المكلف الذي يعتقد أن الضريبة المحملة عليه منصفة و عادلة نجدها أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها بعكس الذي يعتقد أنها ظلما و تعسف نجدها تشكل عبئا ثقيلًا عليه لذلك يسعى إلى التهرب منه كما أن المتهرب يبرز تهربه بأنه أقدر من الدولة على التصرف بحكمة الأموال التي يدفعها في شكل ضرائب وخاصة إن فائدة هذه الأموال ستعود إليه وحده في حين أنها يد الدولة ستعود على المجموع<sup>3</sup> و بذلك لا يكون هناك حس جبائي .

<sup>1</sup> محمد مرسي فهمي اسيد لطفي عبد الله ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العلمية ، ديوان دار النشر ، القاهرة ، 1999 ، ص 301

<sup>2</sup> صباح نعوش ، الضرائب في الدول العربية ، المركز الثقافي العربي ، بيروت ، 1987 ، ص 121.

<sup>3</sup> على زغود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، سنة 2004-2005 ، ص 211.

➤ الوضعية المالية السيئة للمكلف: تؤثر الحالة للمكلف على التهرب الضريبي ونطاقه بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زادت عبء الضريبة و ساء مركزه المالي .

### أ- الأسباب النفسية :

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في التهرب الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدي المكلف بها ضعف الباعث على التهرب منها والنقص وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا<sup>1</sup> .

ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسدها ، وإذا تحقق ذلك يقل الغش و التهرب من الضريبة ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي:

➤ اعتقاد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل , إذا من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي بدون أن يحصل على مقابل مادي أو معنوي.

➤ اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وأنه لا يشكل خسارة لأحد مادامت الدولة شخصا معنويا.

➤ الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما.

وللعوامل النفسية في الواقع دور كبير في التهرب من الضريبة فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف ضعف الباعث النفسي على التهرب و بالعكس كلما نقص الوعي الضريبي لدى المكلف كان الباعث النفسي على التهرب من الضرائب قويا و ملموسا كما أنه من الواضح إذا انخفض الوعي الضريبي لدى الأفراد سادت الكراهية للضريبة<sup>2</sup>.

### ب- الأسباب الاجتماعية:

تلعب العوامل الاجتماعية بدورها دورا كبيرا في انتشار ظاهرة الغش والتهرب الجبائي وهذا من بلد إلى آخر , ففي الجزائر مثلا تصافرت كل العوامل الاجتماعية المحيطة بالمكلف والتي أدت إلى عدم المثول أمام واجباته الجبائية.

### أولا- العامل الديني:

إن الزكاة فرض من فرائض الإسلام, فهي جزء لا يتجزأ من الدين الإسلامي و إذا عرفنا الزكاة تعريفا بسيطا نقول بأنها " : فريضة مالية يتم إخراجها مرة في السنة الهجرية وهي جزء يسير

<sup>1</sup> محمد عباس محرز , اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، دار هومة للطباعة والنشر ، الطبعة الثانية ، 2005، ص 178.

<sup>2</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية بيروت، 1972، ص 123.

مما يملكه الشخص من أموال سواء كانت نقدية أو عينية وتوجب على الشخص الذي يملك النصاب ويكسب قوت يومه ".<sup>1</sup>

إلا أن تطبيق نظام اقتصادي وضعي على مجتمع مسلم يعني بالضرورة إخضاع المكلف المسلم إلى الضرائب التي تعتبر من أهم الإيرادات العامة ، مهما كان نوع النظام الجبائي المطبق. إلى جانب هذا الاختلاف نجد اختلاف آخر يكمن في مجال تطبيق الأموال المقطعة فالضريبة مجال استعمالها غير محدد وتصب في وعاء الخزينة العمومية للدولة شأنه شأن الإيرادات العامة الأخرى.

أما الزكاة، فتعتبر ذات ميزانية خاصة مستقل في الميزانية العامة للدولة<sup>1</sup> وبالتالي فإن المواطن الجزائري المسلم يقف بين أمرين ، فإذا دفع الزكاة لا يدفع الضريبة يبقى مطاردا من طرف الإدارة الجبائية أما إذا دفع ما عليه من زكاة وضريبة فإنه سيعرض نفسه إلى ازدواج في التكاليف.

بالإضافة إلى أمر آخر وهو الاعتقاد الديني السائد لدى البعض والذي لا يقر بشرعية الضريبة. وتبقى هذه الحج كلها مجالات للتهرب من الضريبة لدى الكثير من المكلفين.

### ثانيا- العامل التاريخي:

نتيجة الظروف التي عاشها المجتمع الجزائري عبر العصور تولدت لديه فكرة التهرب من الضريبة، فبدأ بالاحتلال العثماني للجزائر، حيث كان العثمانيون يفرضون الضريبة كوسيلة للسيطرة على البلاد وتحقيق غاياتهم ومأربهم المتمثلة خاصة في محاولة تشويه الدين الإسلامي ومع سقوط الدولة العثمانية أصبحت الجزائر مقاطعة فرنسية اتبعت سياسة جبائية فرنسية ، وغدت الاستقلال بقي النظام الجبائي ساري المفعول ، ولذا كان هدف المواطن الجزائري محو كل الآثار الاستعمارية بما فيها النظام الجبائي الفرنسي وتغييره بنظام جديد يتماشى مع الحقائق الجديدة للبلاد إلا أن الجزائر وجدت نفسها مطابقة للنظام الموروث عن الاستعمار ومن كل هذا يمكن القول بأن الضريبة لسبب من الأسباب توتر العلاقة بين المواطن و الدولة ولهذا ظهرت ردود فعل سلبية متمثلة في التهرب والغش الجبائيين .

### ج- الأسباب ذات الطابع الاقتصادي:

إن طبيعة الظروف الاقتصادية كثيرا ما يكون لها التأثير البالغ على انتشار ظاهرة التهرب و الغش الجبائيين ، فالوضع الاقتصادية العامة للبلاد والتطورات الأخرى التي تشهدها من فترة إلى أخرى تأثر بطريقة أو بأخرى على الاقتصاد وتجعل الجو ملائما يساعد ويسهل الهروب من

<sup>1</sup>غازي عناية ، الزكاة و الضريبة ، منشورات دار الكتب الجزائر ، 1992 ، ص52.

دفع الضريبة، كما أن الوضعية الاقتصادية الخاصة بالمكلف التي تجعل الدافع النفسي والاضطراري للغش الضريبي.

### أولا- الوضعية الاقتصادية للمكلف:

إن الوضعية الاقتصادية للمكلف سبب من الأسباب التي تؤدي به إلى استعمال طرق قصد التهرب من أداء الضريبة , فهي تؤثر مباشرة عليه إذ أنها تتحكم في سلوكياته اتجاه دفع الضريبة, و إذ أنه من الواضح أن الأزمات المالية والاقتصادية للمكلف تجعله يتمادي في التملص و التهرب جزئيا أو كليا.

في حين أن البعض من ذوي الدخل البسيطة يقومون بأداء الواجب الضريبي طبعيا. ويمكن أن نتساءل فيما إذا كانت الأرباح الناتجة عن التهرب من دفع الضريبة تساعد على توسيع نشاط المكلف.

للإجابة على هذا التساؤل يجب أن نميز بين نوعين من الأنشطة.

### \*الحالة الأولى : إذا كان حجم النشاط كبير.

في هذه الحالة مقدار الضريبة المقطوعة يكون مرتفعا وهذا ما يدفع المكلف للتهرب من دفعها باستعماله لكل الطرق و الأساليب لأن الربح الناتج من التهرب يكون كبيرا وقد يساعد على استثماره في مشاريع أخرى, أو توسيع حجم النشاط أكثر فأكثر، وبالتالي يكون الدافع للتهرب مرتفعا لدى المكلف.

### \*الحالة الثانية : إذا كان حجم النشاط صغيرا أو متوسطا:

في هذه الحالة يكون الدافع على التهرب منخفضا، لأن بمجرد اكتشاف التلاعب من طرف الإدارة الجبائية سيتعرض إلى عقوبة تكلفه دفع الضريبة الواجبة الدفع, وهذا يؤثر على الحالة الاقتصادية للمؤسسة .

### الفرع الثاني-الوضعية العامة للبلاد:

إن الوضعيات و التغييرات الاقتصادية المختلفة من فترة إلى أخرى يكون لها أثرا بالغا على انتشار ظاهرة التهرب و الغش الجبائيين ومن المعروف أن السياسة الجبائية الجزائرية تعتمد بالدرجة الأولى على الجباية البترولية التي تولي لها الدولة الاهتمام الكبير وهذا على حساب الجباية العادية واعتبار هذه الأخيرة موردا ثانويا بحيث وصل مجموع الإيرادات من الجباية البترولية سنة 2002م إلى 916. 400. 00 ألف دج بينما مجموع الموارد الأخرى وصل إلى 583. 00.850 دج.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>قانون المالية لسنة 2002 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2001 العدد 79.

إن هذا الاهتمام أدي إلى غيابها بنسبة كبيرة من الميدان الاقتصادي, فما كان للمكلف إلا أن يرحب بهذا الإهمال.

أما الشيء الآخر الذي لا يقل أهمية وخطورة هو ظهور انتشار السوق الموازية نتيجة لغياب الإدارة الجبائية أين يكون الغش يمارس من الكثير من أفراد هذا السوق نتيجة لهذه الظروف المتردية و التي زادت من ثغرات الغش الجبائي ، وقد اتخذت الدولة عدة إجراءات استعجاليه وذلك من خلال النصوص القانونية المعتمدة في قانون المالية التكميلي لسنة 2001 وقانون المالية لسنة 2002 كقيام الدولة بإدخال الرقم التعريفي الجبائي الذي يتعين تقديمه في كل العمليات التجارية, وإجبار المستوردين لا سيما الذين يتخصصون في الشراء ثم البيع بالتجزئة في تشكيل شركات تجارية أي التحول من شخص طبيعي إلي شخص معنوي بالإضافة إلى إنشاء بنك للمعلومات و المعطيات يمكن توظيفها لتحسين التحصيل الجبائي , ومن جهة أخرى يرتقب أن يتم اعتماد مخطط جديد للمحاسبة الوطني.

### الفرع الثالث - الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية :

للإدارة الجبائية دور فعال في المنظومة الجبائية , فهي الوسيط الوحيد بين المكلف بالضريبة والسلطة التشريعية الجبائية , وذلك للتطبيق الصارم والأمثل للنصوص و التشريعات وفرضها بصفة قانونية وإلزامية على المكلف ، غير أن الإدارة الجبائية الجزائرية تعرف نوعا من الاختلاف وعدم التحكم في المكلف بالضريبة و في هياكل إدارية من جهة أخرى, مما أدي وساعد على فجوة الغش و التهرب.

بالإضافة إلى ذلك فان تعقيد الإيرادات للتكليف و الجباية و عدم المساواة في المعاملة بين المكلفين يؤدي إلى ضعف الثقة بالعدالة مما يزيد من نسب الغش الضريبي.<sup>1</sup>

وفيما يخص الإدارة الجبائية ككل لم تعرف تطورا وتقدما لا من الناحية المادية ونقصد بها الوسائل المستعملة أثناء عملية المراقبة أو أثناء عملية التحصيل, ولا الوسائل البشرية من ناحية الكمية أو النوعية بالرغم من التوسع الاقتصادي و التفتح على اقتصاد السوق واتساع حجم المعاملات و التبادلات التجارية التي عرفتها الساحة الاقتصادية الجزائرية. بالإضافة إلى الصعوبات التي تواجهها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب مما يشجع المكلف على التهرب , وقد تعتمد الإدارة على تقدير الضريبة تقديرا جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب, وتعد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل الضريبة , فالإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تترع روح المبادرة وهو ما يجب على الإدارة تلاشيها. وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيمايلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> اعصام شيور ، المالية العامة و التشريع الضريبي ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 2004-2005، ص262.

<sup>2</sup> عبد المجيد قدي ، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية ، سنة 2000، ص250

- لا تخضع الإطارات الضريبية لتكوين واحد بحيث يوجد هيكلين مكافئين تكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية ومعهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي.
- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسوق ،العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة ، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفقا للمفاهيم العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية.

فتعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي ،لذلك كل ما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما سهل التهرب والغش الضريبي ، ويرجع عدم كفاءة الإدارة إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة وذلك نتيجة ضعف الأجور لدى الموظف العمومي ، وقلة المعاهد المتخصصة في تكوين الإطارات الضريبية بالإضافة توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية و التي ترتبط بالجانب الخلفي لموظفي إدارة الضرائب أي انخفاض المستوى الخلفي وهذه الظاهرة تتمثل في الرشوة ، كما يعتبر تفشي هذه الظاهرة في المصالح الضريبية عامة و مصلحة المراقبة و التحقيق خاصة هي نتيجة انعدام المحفزات المادية و المعنوية للموظفين و ضعف مستواهم الخلفي.

### أولاً- الوسائل و الإمكانيات المادية:

العمل على الحد من التهرب و الغش الجبائين و تطبيق الأحكام و التشريعات على المكلفين يتطلب جوا إداريا ملائما وعصريا ، الأمر الذي يساعد في الإدارة الجبائية على تحصيل الضريبة في أحسن الظروف لكنالملاحظ أن الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من النقص في الوسائل و الإمكانيات و على مستوى كل الأطراف المعنية بالرقابة و البحث.

فالنسبة للمباني التي تشغلها الإدارة الجبائية تعود إلى عهد الاستعمار الفرنسي فهي مباني قديمة ولا توفر على شروط العمل المريح و الفعال لا من ناحية سلامة البناء ولا من ناحية المساحة، وأصبحت هذه المباني لا تستوعب العدد المطلوب من الموظفين ولا المكلفين بالرغم من تخصيص أيام للاستقبال , و بالتالي المكلف لا يحترم الإدارة الجبائية مما يدفعه إلى عدم المثول أمامها و دفع ما عليه.

بالإضافة إلى الوسائل الأخرى و نقصد بها المعدات و الأدوات التي تستعملها الإدارة ، إذ من الملاحظ أن المعدات و الأدوات الحديثة قليلة و ان لم نقل منعدمة بالرغم من حجم العمل المطلوب و كثرة عدد المكلفين , وإذا توفرت هذه الأدوات فان استغلالها لا يكون بالصورة اللازمة.

### ثانيا- الوسائل البشرية:

إن الانتعاش الكبير الذي عرفه القطاع الاقتصادي خاصة و القطاعات الأخرى عامة فتح مجال رؤوس الأموال للاستثمار, مما صعب من مهمة الإدارة الجبائية نظرا للعدد الهائل من المكلفين و الذي أصبح في تزايد مستمر.

فحسب الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب في الفترة ما بين 1992 و 1994م , فخلالها كان نصيب كل موظف في الإدارة الجبائية من المكلفين 135 مكلف , وخلال سنة 1993 م كان 244 مكلف , وفي سنة 1994 قدر ب 276 مكلف.

ومن المعروف أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يفتضي المراقبة و المتابعة المستمرة للمكلفين بكل طرق المراقبة سواء ميدانية أو بمتابعة المكلف وجمع القدر الكافي من المعلومات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة بالإضافة إلى مراقبة الوثائق المتمثلة في دراسة الوثائق وتحليلها والتأكد من صحتها.

كل هذا يستوجب توفير إطارات مؤهلة وقادرة على هذه المهمة الصعبة فالمستوى العلمي للموظفين في قطاع الضرائب يفتقر إلى الكفاءة التي تعد من أهم الشروط الواجب توفرها لمكافحة الغش و التهرب الضريبي للمكلفين.

إن هذا النقص في الكفاءة لا يحاسب عليه الموظف بل يتطلب من الجهات المختصة في مجال الجبائية بالاهتمام الكبير وتخصيص معاهد ومدارس مختصة في هذا المجال لإجراء عملية رسكلة للموظفين وبتقديم تقنيات تكشف الغش وتحاربه , إذ نلاحظ نقص المعاهد المختصة في مجال الجبائية على مستوى التعليم العالي أو على مستوى المدارس الخاصة أو التكوين المهني.

أما المؤهلين من الموظفين وبعد تحصلهم على التكوين الكافي واكتسابهم الخبرة اللازمة يتركون إدارة الضرائب باتجاه قطاعات أخرى أكثر مكافئة من ناحية الأجر ويمارسون المهن الحرة باعتبارها أكثر مردودية , أو أن يتوجهوا إلى إنشاء مكاتب خاصة بهم في مجال المحاسبة والجبائية.

وفي الأخير نقول أن كل هذه المشاكل كانت في صالح المكلف بالضريبة واستطاع أن يستغلها في التماطل و التهرب من الضريبة .

### الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي :

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب ونطاقه و التي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استفزاز التشريع الضريبي و التي تحملها في العناصر التالية :

➤ ثقل عبء الضريبة : هو الذي يشكل مبررا أساسا لتهرب الأفراد من الضريبة , بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي .

فكلما زاد عبء الضريبة على المكلف كان احتمال التهرب أكبر و يعتقد المحللون أن ارتفاع معدلات الضريبة يشجع على التهرب الضريبي .

➤ تعقد النظام الضريبي : إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها تدفع المكلفين إلى التهرب فالتهرب نتيجة سريعة لضريبة سيئة .

و يرى البعض أن زيادة تعقد التشريعات و الإجراءات الضريبية تؤدي إلى خلق حالة من الحساسية الضريبية ، تدفع الممولين إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي .

➤ ضعف العقاب المفروض على المتهرب : إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فان كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف أثر تهربه من الضريبة في هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه ، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما ففي هذه الحالة يكثر التهرب بالضريبي .

➤ دعم استقرار التشريع الضريبي :تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين كما تؤدي إلى عدم الثقة للمكلف للنظام الضريبي وبالتالي زيادة ميلهم للتهرب الضريبي ، حيث أن عدم استقرار أوضاع التنظيمات الضريبية يؤدي إلى تزايد حالات التهرب من الضريبة و عدم الاستقرار في التشريع الجبائي راجع إلى التغييرات العديدة التي تحدث على القوانين المالية مما خلق نوعا من التذبذب في استمرارية المنظومة التشريعية الجبائية.

➤ ضعف الرقابة الجبائية : عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها فانه يزيد ميله للتهرب الضريبي

بعد الاستقلال انتهجت الجزائر نظام جبائي يتطابق مع النظام الموروث عن النظام الاستعماري الفرنسي , لكن مع مرور الوقت أصبح هذا النظام السائد غير مقبول من قبل المواطن الجزائري ليأتي بعد ذلك نظام جديد يشبه إلى حد كبير الأنظمة الجبائية العالمية و يتكيف مع التحولات الجديدة وقد عرفه Tiamo .p في كتابه "Lemaghreb entre les mythes "النظام الجبائي الجزائري كالعصر المصنوع من الورق ، أي أنه نظام غير محكم ولا يواكب التطورات التي تحدث على المستوى الوطني وتنقصه الفعالية، إلا أن النقص في الفعالية التي يعاني منها النظام الجبائي ترجع إلى عدة أسباب منها:

سوء تسيير الإدارة الجبائية التي لها دور السهر على تطبيق التشريعات والنصوص القانونية وفق الشروط المطلوبة بالإضافة إلى الأزمات التي يعاني منها الاقتصاد الوطني بصفة خاصة و البلدان النامية بصفة عامة , ويجب أن نشير إلى العوامل المحيطة بالنظام الجبائي فهو نظام يتسم بالتعقد و عدم الثبات، وزيادة على ذلك هو نظام تصريحي إذ أن تصريح المكلف يعد أساس

لتحديد الوعاء وحساب مبلغ الضريبة , لكن في ظل عدم إمكانية إجراء التحقيق لكل تصريح ينتهز المكلفون هذه الفرصة في تقديم تصريحات كاذبة.<sup>1</sup>

كل هذه الأسباب و أخرى ساعدت و أدت بالمكلف بالتملص لاستغلاله للفجوات و الثغرات الموجودة في النظام.

### أولاً- تعقد و عدم ثبات النظام الجبائي :

إن النظام الجبائي الجزائري نظام غير مستقر ، وهو أكثر التشريعات معرضا للتعديل المتواصل تبعا للسياسة المالية و الأوضاع الاقتصادية ، و إن هذا النظام يتميز بتعقيدات كثيرة ناتجة عن تنوع وتعدد وتفرع الضرائب و اختلاف معدلاتها.

كما أن النظام الجبائي الجزائري يتضمن خمسة قوانين خاصة بالضرائب وهي:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- قانون التسجيل.
- قانون الطابع
- قانون الرسم على القيمة المضافة.
- قانون الضرائب غير المباشرة.

ويحتوي كل قسم من هذه الأقسام على عدة مواد ونصوص. إلا أن العجز الذي تعاني منه الخزينة العمومية وقلة الموارد المالية و الفرق الشاسع بين درجة النمو الاقتصادي و النظام الجبائي أدى إلى إعادة النظر في صياغة هذه القوانين فتوالت بذلك التعديلات و الإلغاءات فلو نظرنا إلي التغييرات التي حدثت بين قانون المالية لسنة 2000 حتى 2002 نلاحظ مايلي:

قانون المالية لسنة 2000 أحدث التغييرات التالية:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة: 7تحديثات 9-تعديلات 6. إلغاءات
- قانون التسجيل : تعديلات 9 - تحديثات 8 - إلغاءات.
- قانون الطابع: 18تعديل 22 - مادة ملغاة - مادتين جديدتين.
- قانون الضرائب غير المباشرة : لم يحدث أي تغيير.

أما قانون المالية لسنة 2001 فقد أحدث التغييرات التالية:

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة 17 : تعديل - تحديثان - إلغاء واحد.
- قانون التسجيل : تعديلات - تحديث واحد.

<sup>1</sup>محمد فلاح ، التهرب الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية ، 1997، ص66.

- قانون الضرائب غير المباشرة : تعديل واحد
- قانون الطابع :تعديل واحد - تحديث واحد.

كذلك قانون المالية لسنة 2002:

- القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة . : تحديث واحد . 7 تعديلات تغيير واحد.
- قانون التسجيل: 10تعديلات - إلغاء واحد.
- قانون الضرائب غير المباشرة : لم يحدث أي تغيير.

الشيء الملاحظ هو عدم الاستقرار و الثبات في التشريع الجبائي بحيث وخلال فترة قصيرة حدثت تغييرات في القوانين الجبائية وبصفة متباينة إذ أن الضرائب تعدل وتغير وتلغي أو تضاف إليها مادة جديدة , الشيء الذي يصعب على الإدارة الجبائية و على المكلف استيعابهم و التأقلم بسرعة معهم.

فالنسبة للإدارة الجبائية فإنها لا تستطيع أن تواكب تغير القوانين بسرعة بحيث يصعب على الموظفين أن يطبقوا هذه القوانين في عملهم إذ يقع الموظفين في الخطأ في بعض الأحيان سهوا منهم ويتبعون إجراءات القانون القديم أو أن الوقت لا يتسنى لتقديم عملهم بسرعة مما يؤدي بالمكلف إلى استغلال فترة هذه النقلة التي تلائم المكلف للتهرب من الضريبة

**ثانيا- تقنيات فرض الضريبة :** تعتمد النظم الجبائية على أساليب متعددة للوصول إلى تقدير الوعاء الحقيقي للضريبة بشأن عدد كبير من أنواع الضرائب , الشيء الذي يساعد وبقسط كبير في انتشار ظاهرة التهرب و الغش الضريبي. لذا فان الضريبة كانت تفرض على أساس تقنيات منها التصريحات و الإقرارات, و إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فهو يعتمد على تصريحات المكلفين باعتبارها أساسا لتحديد الوعاء الضريبي و حساب مبلغ الضريبة وان نجاح هذه التقنية يرجع إلي:

- تقديم تصريح صحيح ودقيق من طرف المكلف دون إحداث أي تلاعب.
- المراقبة الشديدة و المعمقة لهذه التصريحات من طرف الإدارة الجبائية , إلا أناستغلال المكلف للمشاكل التي تعاني منها الإدارة الجبائية تؤدي إلى تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة من مداخل من أجل تقليص العبء الجبائي أو أن يمتنع عن الإدلاء بالتصريح لتقدر عليه الضريبة جزافيا وهذا ما يستفيد منه بعض المكلفين الأثرياء بحيث يقومون بالتصريح في حالة الضريبة على الدخل بمداخلمتواضعة و بالتالي سوف تفرض عليهم ضريبة منخفضة.

كما أن تقنية الخصم تكون مجال يلجأ إلى استغلاله المكلف للتخلص من الضريبة بحيث أنها تمثل قاعدة أساسية تحسب على أساسها مبلغ الاقطاعات الصافية بطرح جميع التكاليف الخام للمادة الخاضعة للضريبة وهذا ما يلاءم المكلف ويشجعه على إدخال تكاليف أخرى للخصم للتقليل من مبلغ الضريبة الواجبة الدفع.

### ثالثا- الضغط الضريبي:

رغم الإصلاحات التي عرفتها الجزائر من خلال تعديل معدلات الضرائب المرتفعة وذلك من أجل إنقاص العبء على المكلف و الدولة فان نسبة الضغط الجبائي تبقي مرتفعة وتؤدي إلى الغش و التهرب الجبائيين , ونقصد بالضغط الجبائي هو حاصل قسمة مجموع الإيرادات الجبائية على الإنتاج الداخلي الخام ويتمثل في مدة وقدرة الدولة في التدخل من خلال الاقتطاعات الإلزامية ويمكن أن يؤثر هذا الأخير على الدولة و المكلف.

أ- **الضغط الجبائي على مستوى المكلف**: هو الفرق بين الاقتطاعات المفروضة على المكلف ومجموع المداخل محل الاقتطاع ويعبر عنه: الضغط الجبائي = مجموع الاقتطاعات التي يتحملها المكلف/ الدخل الإجمالي .

ب. **الضغط الجبائي على مستوى الدولة** : هو مقارنة مجموع الاقتطاعات الإجبارية و الناتج الوطني الخام ويعبر عنه بالعلاقة التالية:

الضغط الجبائي = مجموع الإيرادات الجبائية الناتج الداخلي الخام<sup>1</sup>

من الملاحظ أنه كلما ارتفعت نسبة الضغط الجبائي قد تؤثر على المداخل الجبائية بصفة خاصة و على الميزانية بصفة عامة وتؤدي بذلك إلى التهرب من دفع الضريبة.

### ثغرات التشريع الجبائي ونظام الإعفاءات :

إن النظام الجبائي الجزائري و رغم تعديله وذلك للحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي التي تعرف اتساعا كبيرا إلى سد الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي إلا أن الظاهرة تبقي وبكل قوة لان هذه الأخيرة تساعد وبقدر كبير على التهرب و الغش الجبائيين فهي تسمح للمكلف بإيجاد المنفذ الذي يسمح له بعدم دفع ما عليه من ضرائب دون مخالفة القانون وهذا راجع إلى:

احتواء القانون عن التخفيضات والإعفاءات و الإضافات في سعرالضريبة كل هذه التعقيدات تكون مشاكل للإدارة الجبائية وتزيد من حدةالتهرب.

الغموض الذي يسود بعض النصوص القانونية و التي يفسرها كل مكلف حسب مايناسبه.

تعدد الضرائب يؤدي إلى زيادة دفع الضريبة بالنسبة للمكلف.

كما أن سياسة الإعفاءات بدورها اعتبرت سلاحا في يد المكلفين للتهرب شرعيا من الضريبة و إن هذه الإعفاءات التي جاء بها المشرع سواء كانت إعفاءات كلية أو جزئية بهدف تشجيع الاستثمار كأن يعفي النظام الجبائي الأنشطة الاقتصادية الجديدة من دفع الضريبة في السنوات الأولى من دخول هذه الأنشطة حيز النشاط إلا أن هذه الإعفاءات أثرت سلبا على الخزينة

<sup>1</sup>محمد فلاح، مرجع سابق ، ص 38.

العمومية للدولة وأدت إلى إحداث نزيف مالي كبير ومنه يجب إعادة النظر في القوانين التي تتضمنها الإعفاءات وإعادة صياغة النسب وسد الثغرات التي لم ينتبه إليها المشرع.

فيرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها، و التي ساعدت على نموها و اتساعها ، لذلك يعتبر وجود التهرب نتيجة توفر أسباب معينة و التي ترتبط بالمكلف و طبيعة النظام الضريبي ، المطبق و الظروف الاقتصادية السائدة بالإضافة إلى أسباب أخرى.

### 1- الأسباب المباشرة:

أ- الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات، و مثال ذلك وانطلاقا من العمل بمبدأ التقييم الجزافي تحدد المادة 187 المعدلة من قانون الضرائب المباشرة فائض القيمة الخاطئة للضريبة من الفارق الموجود بين سعر التنازل عن الملك ، أي سعر البيع و سعر شراء الملك أو قيمة إنشائه بنسبة 08 % في السنة فهي نسبة تمثل مصاريف ما بعد الشراء ، كما تفتح المادة المعدلة لمصالح الضرائب إمكانية أخرى لتقييم هذه المصاريف عن طريق تقديرها بنسبة لا تتعدى 30% من سعر الشراء.<sup>1</sup>

➤ من ناحية الكفاءة: من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني.

➤ الإمكانيات المادية: نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل علنا أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثة من قبل الاستعمار.

➤ الإجراءات الإدارية: تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريينه يبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.
- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

### 2- الأسباب غير المباشرة :

➤ الأسباب النفسية: الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر

<sup>1</sup> ابيدير عبد المالك ومخولفي عبد الغاني ، الضرائب و التهرب الضريبي ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر

يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل بل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.

مثال :شركتين الأولى (SARL) ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن.

نجد الأولى تدفع ضريبة على أرباح الشركات والباقي تقسم على الشركاء والذين يكونون مكلفين بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي أيضا مجبرون على دفع الضريبتين معا، أما الثانية فالأرباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي.

بالمقارنة نجد أن الحالة الأولى يحس المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي فهو يلجأ إلى محاولة التهرب من أحدهما.

➤ **الأسباب الاجتماعية:** يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا وأن ضعف الوعي الضريبي الذي تناسب مع الشعور الوطني.

➤ **الأسباب السياسية:** وهذا يرمي بالبلاد إلى زيادة وتفاقم حالات التهرب وهذا لإحساسهم بضعف السلطة العامة عجزها على استغلالها الأمثل للموارد، فان تحايل الممولين على عدم أداء الضرائب المستحقة عليهم يعود كذلك إلى عدم الاستقرار السياسي في الدولة و خاصة عند شعور الممولين بضعف السلطات العامة أو عدم قدرتها على إلزامهم بأداء واجباتهم تجاه المجتمع كما أن عدم الاستقرار في الأوضاع السياسية ، استغلال المناصب الحساسة داخل السلطات قصد المصلحة الخاصة و الطمع في الوصول إلى المناصب العليا للحكم أداة إلى ظهور التهرب و الغش الضريبي<sup>1</sup>.

➤ **الأسباب الاقتصادية:** يعتبر اقتصاد كل دولة محدد برصيد المعني من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.

فاقتطاع الضريبة من المصدر يشكل جزءا كبيرا من الحصيلة الضريبية في الدول المتقدمة، حيث أن 90% من العاملين في الولايات المتحدة الأمريكية يتقاضون أجر مقابل 70% فيفرنسا و هذا ما يقودنا إلى الاستنتاج بنسبة التهرب الضريبي الكبرى في الدول النامية التي تعتمد أفرادها عامية تجار بالدرجة الأولى مثلا في المغرب نسبة أجور العمال 35% و في الهند 14%.

**المطلب الثاني : طرق الغش الضريبي.**

قد يلجأ المكلف إلى انتهاج كل الطرق والأساليب القانونية للهروب من واجبه الجبائي ومن بين الطرق ما يلي:

<sup>1</sup>محمد فلاح، مرجع سابق ، ص 98.

- تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة
- Travail en noir عدم مسك دفاتر محاسبية و العمل في الخفاء.
- الامتناع عن تقديم التصريحات.

كل هذه الأسباب ترجع إلى عدة أسباب خاصة بالمكلف و التي ترجع إلى الوضعية المالية الصعبة له في بعض الأحيان ولتوضيح ذلك ندرج هذه الطرق في فرعين :

### الفرع الأول : الإخفاء المحاسبي:

يقوم المكلف بالضريبة سنويا بتقديم تصريح عن الربح الذي حققه خلال السنة المالية تماشيا مع طبيعة النظام الجبائي الجزائي, وتعتمد الإدارة بدورها إلى التأكد من صحة المعلومات المقدمة في التصريح وذلك بمراقبة جميع الدفاتر والوثائق المحاسبية وبحكم هذا النظام يلجأ المكلف إلى تضليل الإدارة الجبائية بغرض التقليل من المستحقات الجبائية فيقوم بالتلاعب بالقيود المحاسبية , ويقول في هذا الشأن: الاقتصادي مارتيناز "Martienz" تتعدد طرق التهرب و التي تمتد من التخفيض المبالغ للمبيعات أو الاستراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخيم المبالغ القابلة للخصم<sup>1</sup>". ومنه فان الغشالجبائي يأخذ شكلين:

#### أ- تضخيم المبالغ :

من أجل أن تكون التكاليف و الأعباء التي يتم خصمها من الربح الخاضع للضريبة قانونية فقد أوجب المشرع أن تستوفي الأعباء الشروط التالية:

- أن تكون أعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية.
- أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة وتتعلق بالسير العادي.
- أن تعمل على تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة
- أن تكون هذه الأعباء مسجلة فعليا.

ويأخذ هذا النوع عدة أشكال تتمثل في تضخيم حساب المشتريات وذلك عن طريق فواتير مزورة أو عن طريق الاستعمال المضاعف للفواتير.

وكذلك تسجيل مناصب شغل ليس لها أي وثائق تبررها أو تسديد أجور ورواتب تخص عمال وهميين تسجل بعض التكاليف التي ليس لها أي علاقة بنشاط المؤسسة ويتم الاستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف المؤسسة<sup>2</sup>

#### توظيف مستخدمين وهميين:

<sup>1</sup>Jean Claude martinez ,la fraude fiscal. (p.ul ,Alger ,p74.

<sup>2</sup>ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي و التطبيق ، جامعة البلدية دار النشر و التوزيع، الجزائر ،2003، ص 25 .

تقوم المؤسسة المتهربة من الضريبة باستغلال الامتياز المتمثل في تخفيض الأعباء القابلة للخصم كالأجور و المرتبات التي تقدمها للمستخدمين والعمال للتخفيض من مستحقاتها الجبائية و تتمثل هذه التلاعبات في:

- أن تقوم المؤسسة بالتسجيل المحاسبي للأجور ومرتبات العمال ومستخدمين وهميين.
- تسجيل مرتبات وأجور أشخاص موجودين فعلا لكن بمبالغ مبالغ فيها لأن منالمفترض أنهم أشخاص مهمين داخل المؤسسة لكن الواقع يمارسون أعمالا ثانوية .

### تقنية الإهلاك:

هو التثبيت المحاسبي للنقص الذي تتعرض له قيم الاستثمارات مع مرور السنوات سواء كانت هذه الاستثمارات تجهيزات ومعدات ووسائل نقل , آلات إنتاج... الخ ولكي تكون هذه الاهتلاكات قابلة للخصم يجب توفر شروط منها:

- أن تكون مسجلة محاسبيا.
  - ألا تتجاوز مجموع الاهتلاكات مبلغ الشراء العناصر موضوع الاهتلاك.
  - أن يصنف الأصل ضمن عناصر الأصول الثابتة و التي تتقادم مع مرور الزمن.
- وعلى هذا الأساس قام القانون الجبائي الجزائري بوضع سلم معدلات الاهتلاك وذلك حسب نوع الأصول.

لكن قد يستعمل المكاف بالضريبة تقنية الإهلاك خارج القواعد القانونية المنصوص عليها وذلك باستعمال الثغرات الموجودة نتيجة تعدد الوسائل للاهلاك وذلك بالرفع من قيمة المعدلات , بحيث يلجأ إلى حساب قيم مبالغ فيها أولا تتعلق بمعدلات وتجهيزات معينة أو قد يقوم بخصم الاهتلاك ثم حسابها على أساس تجهيزات و معدات لا وجود لها كما يمكن أيضا أن يقوم بالتلاعب بالقيمة المتخذة لحساب الاهتلاك، إذ يقوم بحساب ثمن الشراء مضافا له الرسم على القيمة المضافة.

### النفقة و المصاريف غير المبررة:

لقد أوجد المشرع الجزائري بعض التخفيضات الخاصة ببعض الأعباء العامة و المتعلقة بالاستغلال لكن المؤسسة تلجأ غالبا إلى استغلال هذا الامتياز والذي يؤدي حتما إلى تضخيم الأعباء المراد خصمها من الربح الخاضع إلى الاقتطاع كالتالي:

شراء منقولات تجارية أو تحويل جزء من هذه المنقولات إلى الانشغالات الخاصة بصاحب المؤسسة، ويتم تقييدها على أنها مصاريف متعلقة بالاستغلال.

قيام المؤسسة بترميمات على المباني الصناعية، فيقوم مسيري المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة وتفيد كل التكاليف على أنها خاصة بالمؤسسة.

قيام أحد المسؤولين بعطلة إلى الخارج مسجلا إياها على أنها مهمة رسمية.

المبالغة في تسجيل الفواتير وتزويرها و الخاصة بالمكافآت والعلاوات والمبالغ المخصصة للإشهار<sup>1</sup>.

### ب-التخفيض من الإيرادات :

إن المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص على أنه "يجب على المكلفين أن يمسكوا السجلات و كل الأوراق الثبوتية إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التالية التي تم فيها تقييد الإيرادات و النفقات. "

من خلال المادة المذكورة سابقا يتضح لنا انه من الواجب أن يلتزم المكلف بمسك الدفاتر المحاسبية وتقييد كل العمليات , لكن المكلف من أجل تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة يلجأ إلى استعمال عدة طرق وذلك بتفادي تسجيل عدد كبير من الإيرادات في السجلات والدفاتر المحاسبية فهذه الإيرادات التي لم تسجل تتمثل في:

➤ البيع بدون فواتير أي البيع نقدا مما لا يترك أي أثر للعملية وتمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم الأعمال.

➤ تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها وهذا بعد اتفاق ودي يبرمه مع الزبون.

➤ التلاعب في سجلات الجرد أو حساب المنتجات التامة الصنع بتسجيل جزء من الإنتاج و إخفاء الباقي من أجل بيعه دون ظهور عملية الجزء الأول في السجلات المحاسبية.

### الفرع الثاني : الإخفاء القانوني:

يعتبر الإخفاء القانوني طريقة يستخدمها المكلفون للتحايل على القوانين والنصوص التشريعية، إذ تعد أكثر تنظيما و أرقى تقنية تتمثل في جعل حالة قانونية مخالفة الحالة الحقيقية على اثر عملية وهمية هذا ما أكده رونوتوربو Runo Turbo في كتابه الغش الضريبي " إن الإخفاء القانوني الذي يسميه المدينون بالتظاهر و التظاهر هو العملية التي تتم من خلالها جعل وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية .

إن الإخفاء القانوني ينحصر في شكلين هما:

#### أ- الغش عن طريق عمليات مادية أو قانونية:

يتمثل الغش عن طريق العمليات المادية بإخفاء المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية كالأملك والبضائع التي تكون في الواقع خاضعة للضريبة بصفة جزئية أو كلية، فيقصد بالإخفاء المادي عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة ، دار النشر جامعة الإسكندرية ، 2000 ، ص30

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق ، التهرب الضريبي و الرقابة الجبائية مذكرة نيل شهادة الدراسات العليا، دفعة 2007 ص 8.

### أولا : الإخفاء الكلي:

أي أن المكلف ليس له ملف جبائي لدى الإدارة الجبائية لعدم تصريحه بالوجود أي أنه يمارس نشاط دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم به هذا ما أدى إلى انتشار العمل الذي يتم بسرية. وبعيدا عن كل مراقبة من خلال السوق السوداء.

من هذا نقول أن إخفاء الملف بصفة كلية للمداخيل يعني أنه تبقى بحوزته أموال معتبرة ويحرم الخزينة العمومية من حقها في الضرائب على هذه المداخيل ومن أمثلة ذلك:

➤ يقوم البعض بإنشاء ورشات صغيرة في مناطق كثيرة الإكتضاض أو حتى نائية أو ريفية يصعب على الإدارة الجبائية الوصول إليها. كذلك بعض الأعمال التي تكون في المنازل كالخياطة و الصناعة التقليدية , الشيء الذي يؤدي إلى إنشاء اقتصاد غير شرعي.

### ثانيا - الإخفاء الجزئي:

عكس الإخفاء الكلي، فالإخفاء الجزئي هو مزاوله الشخص لنشاط معين في إطار قانوني ويكون معروف من طرف الإدارة الجبائية ثم يقوم بإخفاء جزء من المداخيل أو البضائع و السلع لكي لا تكون موضوع اقتطاع جبائي ومثال ذلك :

أحد المقاولين يقوم بأشغال بناء فيقبض من المواد المستعملة كإنقاصه من الاسمنت والجديد ولا يحترم المقاييس العامة للبناء حيث يكمن البضاعة المتبقية أي التي لم تستعمل في عملية البناء تضاف رغم أعماله الجديد.

### ب- الغش عن طريق عمليات وهمية :

يستعمل هذا النوع من الغش الجبائي من طرف المكلفين بلجوتهم إلى توليفات معقدة و تركيبات قانونية دقيقة بهدف مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة و تتخذ الفواتير و الايصالات مع عمليات وهمية تمكنهم من التخلص من دفع الضريبة .

### المطلب الثالث : آثار الغش الضريبي :

أصبحت الجباية العادية في عصرنا الحالي وفي معظم الدول تلعب دورا هاما في تغطية النفقات العامة المتزايدة و السير الحسن لمشاريعها و أداتها الأساسية لتحقيق أهدافها الاجتماعية و الاقتصادية و ذلك بالنظر إلى النقص الموجود في الموارد التمويلية الأخرى الامر الذي يشكل عبئا ثقيلًا على كامل الدولة .

### الفرع الأول : الآثار الاقتصادية:

كل حقيقة تقوم على تأثيرات متبادلة فالتخلف الاقتصادي بإمكانه أن يكون حاجزا دون فعالية تدخل الجباية كما أن الهيكل الجبائي يستطيع بدوره توطيد وتأصيل التأخر الاقتصادي للبلاد.<sup>1</sup> كروح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية حيث نجد أن درجة الامتياز عن المؤسسات المتهربة منها على حساب المؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية، فالمؤسسات التي تبحث عن تعظيم أرباحها باستعمال أنجع الطرق لأنها تجد أن التهرب الضريبي من أنجع الوسائل لتعظيم ربحها وبصفة سريعة.

مثال على ذلك: المؤسسات الخاصة حيث نجد أنها تريد الاحتفاظ بأموالها الهائلة دون أن يمسه أي اقتطاع ضريبي.

### الفرع الثاني : الآثار المالية:

الخسارة في الخزينة العمومية وفقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقفة من وراء المحاصيل الضريبية مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديونكطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة.

أضحت مشكلة التمويل من أعقد الأمور التي تشكل قضية قائمة تطرح في سباق البحث عن الانطلاقة التنموية و الإنعاش الاقتصادي ، فلا يمكن الحديث عن الأهداف و الإنجازات دون تمويل .فالدولة في مسارها التنموي بحاجة إلى مداخل موارد لتغطية نفقاتها المتزايدة خاصة أمام تراجع المواد الأساسية المصدرة إلى الأسواق العالمية و الاعتماد على وحدانية السلعة التصديرية (البتروول بالنسبة للجزائر مثلا) و تدهور قيمة الدولار مع انخفاض مردودية الجباية البترولية بعد أن كانت تغطي جانبا كبيرا من إيرادات الذاتية و التي تتسم بالثبات و الاستقرار ، هذا ما جعل الدولة تلجأ إلى الجباية العادية كمورد رئيسي لتغذية خزينة الدولة و تنفيذ مشاريعها وهذه الوسيلة تعتبر من أهم و انجح الوسائل للتمويل الداخلي للتنمية.

أمام هذه الأهمية المتوخاة من هذه الأداة المالية يأتي التهرب الضريبي يحد بشكل واضح وكبير من دورها ليحرم بذلك خزينة الدولة من موارد مالية هامة هي في أمس الحاجة إليها، فالعجز الذي تسجله الميزانية يعود في أغلب الأحيان إلى نقص معلوم في مردودية الضريبة في حين تقدر المبالغ المهربة وحجم الخسائر التي أحدثها التهرب في الإيرادات الجبائية في السنوات الأخيرة أرقاما مذهلة إذ قدرت ب 16 مليار دينار عام 1994 و 23 مليار عام 1995

5. 36 مليار عام 1996 .

### الفرع الثالث : الآثار الاجتماعية والنفسية (بسيكولوجي):

<sup>1</sup>NGAOSYVATHN , le role de l'impôt dans les P.VD ,P-L-F France, Novembre 1975, 95.

عدم المساواة الخاصة بالتهرب الضريبي يخل إخلالا كبيرا بفكرة العدالة في توزيع الضرائب إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائما المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي والوطني في أداء الضريبة.

فالتهرب الضريبي يتسبب في تقليص المداخل المتوقعة للخزينة العامة وبذلك يحدث نقصا في مالية الدولة مما قد يسبب عجزا في الميزانية أمام كل هذه الخسائر المتصاعدة لا تجد الدولة إلا منفذا واحدا وهو رفع معدلات الاقتطاع الضريبي محافظة بذلك على حد أدنى من الأمان المالي

ومن الآثار أيضا:

- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين.
- تدهور عامل الصدق في المعاملات.
- تعميق الفوارق الاجتماعية.

### خلاصة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى مفهوم الغش و التهرب الضريبي و أشكالهما ، حيث أن التهرب بمفهومه العام هو أن يكف المكلف بالضريبة من دفعها سواء كلية أو جزئية دون أن يعكس عبئها على الغير باستعمال كل وسائل التحايل و الغش أما التهرب الضريبي فهو عدم دفع الضرائب أو التخلص منها عن طريق التزوير و إخلال بواجب الصدق و المصارحة الذي يفرضه القانون الجبائي.

كما ينقسم الغش الضريبي إلى نوعين حسب ماتم تميزه من طرف العلماء الاقتصاديين و الماليين وهما التهرب المشروع و التهرب غير مشروع.

حيث أن الأول يسمى أيضا بالتجنب الضريبي وهو يلجأ إليه الممول أو المكلف للاستفادة منه أي منبع الأحكام القانونية التي لم توضح بإحكام و دقة ، أما الثاني فيكون بمخالفة القوانين الجبائية وهو منقسم إلى شطرين تهرب محاسبي و غير محاسبي.

وقد تطرقنا أيضا إلى أهم العوامل و الأسباب التي تؤدي إلى التهرب والغش الضريبي و التي ذكرنا منها أسباب نفسية باختلافها لدى نفسية المكلف بها بشعوره بالضعف اتجاه السلطات العامة على أساس أنه مجبر ومكره على دفع جزء من أمواله للدولة مقابل لا شيء وأسباب إدارية التي تتمثل في عيوب الإدارة المالية التي تسمح بظاهرة التهرب حيث تنعدم الثقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة .

وأسباب تنظيمية حيث أن الضريبة تعتمد على التصاريح التي يقدمها المكلف و هنا يتسع نطاق التهرب حيث أن أصحاب المهن الحرة قد يقومون بتقديم تصارح كاذبة أو ناقصة.

أسباب اقتصادية حيث أن الظروف الاقتصادية من أهم المؤشرات التي تؤدي الى زيادة أو نقص التهرب الضريبي و كذا الأسباب السياسية المختلفة، مع ذكر آثار التهرب و طرق مكافحته و التي ذكرنا منها الآثار المالية والاقتصادية وكيفية مواجهة و محاربة أسبابها عن طريق الإصلاح و السياسة الجبائية المنتهجة في الإصلاح العام .

والرقابة الإدارية المشددة على المكلفين بأشكال متعددة كأن يسمح للموظفين الماليين حق الاطلاع على أوراق و مستندات المكلف التي تكشف عن حقيقة المركز المالي له، مع المراقبة المادية التي تكون على مستوى المؤسسات وذلك للتأكد من وجود استثمارات التي في طور الاستهلاك و هذه المراقبة تهتم بالميزانية و التصريحات المقدمة من قبل المؤسسة ، وذلك مما يمكن ويساعد على تطبيق القانون على الممول لما يقوم من مخالفات و تجاوزات.

حيث استخلصنا أن الدولة قامت بعدة إجراءات تهدف إلى التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، والتي هي قسمين، إجراءات متخذة على مستوى إدارة الضرائب و أخرى على مستوى الهيئات المالية و الإدارية لمساعدة إدارة الضرائب على مكافحة التهرب و الغش الضريبي .

## الفصل الثاني :

إجراءات متابعة الغش الضريبي

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

إن سعي الدولة إلى تحقيق سياسة اقتصادية فعالة يعتبر مهمة صعبة في ظل الآثار السلبية التي تلحقها التصرفات الغير قانونية التي تنتج عن الغش الضريبي والتي تعتبر عائقا أمام المخططات التنموية المختلفة ، هذا الواقع حتم على الدولة عن طريق الجهات المختصة مواجهة هذه الظاهرة باتخاذ إجراءات قانونية واليات فعالة لمكافحته، و كذلك إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني ، ووسائل المكافحة هذه لا تتميز بها إلا الإدارة الجبائية بحيث تمارس بعض السلطات والصلاحيات المخولة لها قانونا في تحديد الاساس الضريبي و مواجهة المكلف بالضريبة بهدف إثبات وتحصيل الضريبة ، في إطار المنازعة الضريبية , ومن اجل ذلك قسمنا الفصل الثاني الى مبحثين:

- المبحث الأول : التحقيق الجبائي
- المبحث الثاني : المتابعة الجزائية

### المبحث الأول : التحقيق الجبائي

إن النظام الضريبي الجزائري على غرار الكثير من الأنظمة الأخرى استخدم وسائل ردعية كفيلة بالحد من الغش الضريبي وتحميل المكلف بالضريبة كامل مسؤولياته اتجاه دفع الضريبة وذلك بعد ان تثبت الإجراءات الوقائية عجزها عن تأدية الدور المنوط بها وهو القضاء على هذه الظاهرة أو التخفيف منها على الأقل لعل من بين الأساليب والوسائل القانونية التي اعتمدها المشرع الجزائري هي حق الاطلاع ، حق التبرير والتوضيح ، حق المعاينة بحيث نجد أن المواد من 45 إلى 64 مكرر من قج تعرضت إلى حق الاطلاع الذي تمارسه الإدارة الجبائية.<sup>1</sup>

كما تضمنت المادة 19 من نفس القانون طلب التبرير والتوضيح بحيث نجدهما يختلفان من حيث المضمون لكن الأكيد أنها يتفقان من حيث الهدف الا وهو محاولة الإدارة الجبائية إثبات الأسس الحقيقية للضريبة.<sup>2</sup>

كما نجد المشرع قد أشار في المواد , 34 ، 35 ، 37 من قانون الإجراءات الجبائية على حق المعاينة وشروطها.<sup>3</sup>

### المطلب الأول : وسائل التحقيق الجبائي :

ان الادارة الجبائية تعتمد في سبيل محاربة جريمة الغش الضريبي مجموعة من الوسائل القانونية ، واهمها هي التحقيقات الجبائية ( التحقيق المحاسبي ، التحقيق المعمق ، التحقيق المصوب).

### الفرع الأول : التحقيق المحاسبي

بالرجوع إلى المادة 20 من ق إ ج فإنه " يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالصرفية " .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> تناوله المشرع في الباب الرابع ، الفصل الأول من قانون الإجراءات الجبائية  
<sup>2</sup> المادة 19 من ق اج " يراقب المفتش التصريحات ، وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا.."  
<sup>3</sup> المواد 37 ، 35 ، 34 ق اج.

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

و بغض النظر عن السنة المستعمل لحفظ المعلومات فإن الإدارة تمارس حق الرقابة ، سنأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية ، وذلك يهدف يتصدى تحرض المراقبة الجبائية إلى إطلاع المؤسسات على واجباتها و التزاماتها .

و لعل السؤال الذي يبادر إلى الأذهان هنا هو ماهي الإجراءات اللازمة للقيام بالتحقيق المحاسبي و هو ما سنتطرق إليه في هذا الفرع :

### أولا : إجراءات و شروط التحقيق في المحاسبة:

استنادا للمادة 20 من ق إ ج فإن الإدارة الجبائية لا يمكنها مباشرة التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا ، عن طريق الرسائل بتسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في حساباته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار ، بحيث عند عدم قبول استلام الإشعار تفرض الضريبة تلقائيا بعد تحرير المحضر.<sup>2</sup>

نتائج التحقيق في المحاسبة :

- النتيجة الأولى : إعادة التقييم
- تنص المادة 20 في الفقرة (6) أنه في حالة إعادة تقييم يرسل إشعار بإعادة التقييم للمكلف بالضريبة في رسالة موسى عليها مع إشهار بالاستلام أو سيلم له مع إشعار بالاستلام .
- يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصل بقدر كاف و معللا ، كما يعين نكر أحكام المواد أنه يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل فرض الضريبة و تقديم ملاحظاته وإعلان قبول لها.
- بعد القيام بهذه الخطوات يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما ، ليرسل بملاحظاته قبولاً أو رفضاً و في حالة عدم الرد بعد السكوت بمثابة القبول الضمني بل أن المشرع قد وسع من مجال المناقشة مع المكلف بحسب اوجب على الأعوان المحققون قبل انقضاء أجل أسره المحددة بأربعين يوماً أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المقيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إن خلى هذا الأخير، ذلك و منعاً لهذه المناقشة الكتابية و عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون موصلة و مبرمة ، و إذا أظهرت هذه الأخيرة سبباً آخر لإعادة التقييم أو أخذ عناصر دقيقة سبق أخذها من قبل عند الإشعار الأصلي يمنح للمكلف آجال أخامي يقدر بأربعين يوماً ليرسل ملاحظاته.

<sup>1</sup>المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية ،

<sup>2</sup>منصور بن اعمارة ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، ص 24 .

### • النتيجة الثانية: القبول الصريح

نصت المادة 20 من ق إ ج الفقرة 7 أنه في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائيا و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناوبات تدلسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ، كما لا يمكن للمكلف الا تراسة عليه عن طريق الضغن .

### ثانيا : نهاية التحقيق في المحاسبة :

يتعين على المفتش أن يحرر محضر عند انتهاء عملية التحقيق في المحاسبة يسمى محضر معاينة نهاية عملية التحقيق في المحاسبة يوقع هذا المحضر من طرف المفتش و المحققون و المكلف بالضريبة و في حالة رفضه يتعين على المفتش الإشارة في المحضر إلا أن المكلف بالضريبة رفض التوقيع.<sup>1</sup>

عملا بمحتو المادة 20 من قانوننا لإجراء اتالجبائية السالفة الذكر التي تطبق إجراءات التحقيق بدقة و بين كل التفاصيل الاستثناءات المتعلقة بمدة العلمية فإنه

لا يمكن النشر و غير إجراء التحقيق المحاسبي إلا بعد الإعلام المكلف بالضريبة مسبقا ليتسنا له تحضير الوثائق اللازمة، وذلك عن طريق قرار سالا و تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول<sup>2</sup>.

- يستفيد المكلف بالضريبة من مدة للتحضير قدرها 10 ايام بالنسبة للتحقيق المحاسبي 15 يوما للتحقيق المعمق

فالوضعية الجبائية الشاملة منتارا يخاستلاما الاشعار، وفي حالة الرقابة الفجائية سلما الاشعار عند بداية عملية المراقبة.

- يجب أن يتضمن الاشعار بالتحقيق القابو أسماء ورتب المحققين و كذا التاريخ و ساعة أو تدخلو الفترة التي يتيمالت حقيقها و الحقوق الضرائبو الرسوم الانا و بالمعنية و كذا الوثائق الواجبالاتما عليها و أن يشير صراحة تحت طائلة البطلان لاجراء أنالمكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار مناختيار هاتثناء إجراء عملية الرقابة

- لا يمكن تحت طائلة البطلان لاجراء اتأنتستغر قمدة التحقيق فيعين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبي ة أكثر من ثلاثة اشهر فيما يخص:

<sup>1</sup> عفاف بوسالم ، الاثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، ص 16 .  
<sup>2</sup> م 20 ق إ ج الفقرة الرابعة .

1.000.000

- مؤسسات تادية الخدمات اذا كانر قما عملها السنوي لا يتجاوز  
دجبالنسبة لسنة مالية محقق فيها.

- كلالمؤسسات الاخر اذا كانر قما عملها السنوي لا يتجاوز  
2.000.000 دجبالنسبة لكلسنة مالية محقق فيها.

يمدد هذا الاجراء لسنة اشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة اعلاها اذا كانر قما عملها السنوي لا يفوق عملنا التو  
الي 5.000.000 دجو 10.000.000 بالنسبة لكلسنة مالية محقق فيها.

- في جميع الاحالات يجب ان تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان 09 أشهر.

و في حديثنا عن لمدة القانون نية للرقابة في عين المكان نجد المشر عالجزائري قد  
أولاستثناءاتعليها ضمن المادة بقوله

"لا يحتاج مدة الرقابة أماما لإدارة لدراسة الملاحظات أو العرائض التي يقدمها المكلف بالضريبة بعد نهاية ال  
تحقيق في عين المكان.

لا تطبق ممدد الرقابة في عين المكان المحددة أعلاه في حالة استعمال المناور انتدليسهم مثبتة قانونا و اذا قدم المكلف  
بالضريبة معلوما تغيير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو اذا المير دفيالآجال المطلوبة التوضيح أو التبر  
ير المنصوص عليها في المادة /19 قاج 30 . يوما<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة :

#### أولا: تعريف

من بين وسائل التحقيق الجبائية التي تعتمد على الإدارة الجبائية في تأسيس الوعاء الضريبي، التحقيق المعمق هو مج  
موالعمليات الهادفة بالكشف عن ممدد تصريحات المكلف بالضريبة من خلال المقارنة بين الدخل  
الحقيقي

و الدخل المصرح به مع اقتناء المحيط المعيشي له ومظاهر الثروة كأداة مقارنته ومطابقة<sup>2</sup>.

وبصفة عامة يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هو مجموع العمليات التي تهدف الى المقار  
نة مجموع عمدا خيال لعنصر الجبائي بالعناصر المكونة لمنظمعيشة الإيرادات بالنفقات<sup>3</sup>.

وهذا بالضبط ما

نجده في المادة 21 من قاجا ذينصالمشر وعملنا نهم كالأعمال الإدارة الجبائية انيشر عو في التحقيق المعمق في

<sup>1</sup> العيد صالح، الوجيز فيشر قانونا لاجراءات الجبائية الرقابية الجبائية المنازعات الجبائية ط3. دار هذنة الجزائر. 2008. ص 67 66.

<sup>2</sup> العيد صالح، المرجع السابق، ص 46.

<sup>3</sup> سهام حرودي، المرجع السابق، ص 53.

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل اجمالي، سواء توفر لديهم وضع جبائي جزئي أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

كم أنه يمكن لأعوان المحققون التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والثلث أو الحالة المالية والعناصر المكونة لمنظم عيشها عطاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>1</sup>.

### ثانيا : الاجراءات اللازمة في التحقيق المعمق.

في ذات السياق ولضمان المعمق اعتبار عملية يمكن أن تتم مجموعا للضرائب المختلفة، كما قد تمس الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، نجد المشرع الجزائري يحدد في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية بعض الشروط التي يجب على الأعوان المحققون التقيد بها لتحقيق الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية أو الحالة المالية من جهة أخرى<sup>2</sup> وهذه الإجراءات تتمثل في :

انتهاء إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أشار المشرع الجزائري في المادة 21 ق إ ج إلى الإجراءات اللازمة عند انتهاء الأعوان المحققون من التحقيق المعمق.

### ثالثا : نتائج التحقيق المعمق و إبلاغ المكلف بالضريبة بها

من خلال المادة 21 ق إ ج الفقرة الخامسة أشار المشرع الجزائري في أنه ينبغي على العون المحقق عندما يحدد أسس فرض الضريبة ، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي ، بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الإدارة في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج و ذلك حتى في غياب إعادة التقييم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20 .

في حالة إعادة التقييم :

يجب أن يكون الإشعار مفصلا بقدر كاف و معللا ، كما يتعين أيضا إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم ملاحظات أو إعلان قبوله بها.

يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما لتسليم ملاحظاته أو قبوله ، و يكون عدم رده بمثابة قبول ضمني .

<sup>1</sup> المادة 21 من ق إ ج .

<sup>2</sup> سهام حرودي ، مرجع سابق ص 68 .

قبل انقضاء المدة على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ.<sup>1</sup>

### رابعا : الانتهاء من إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

عند استكمال الأعوان المحققون الإجراءات اللازمة في التحقيق المعمق تستدعي المكلف بالضريبة لحضور أشغال اختتام التحقيق ومن خلال هذا الاجتماع يصرح المفتش المحقق بالفرق بين الدخل الحقيقي و الدخل المصرح به.

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل .

لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعية الجبائية .

منح المكلف بالضريبة أجلا دنيا للتحضير بقدر 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام .

يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و أن يشمل صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو و بخصوص أجال التحقيق المعمق فقد نص المشرع على أنه :

تحت طائلة بطلان فرض الضريبة لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة ، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في الفقرة 3 من المادة 21 .

أشار المشرع إلا انه يمكن أن تمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة توبنا على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة و مداخيل الأرصدة من الخارج .

كما تمتد هذه الفترة بثلاثين يوما المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه و بالأجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الجبائية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج .

<sup>1</sup> م 21 ق إ ج الفقرة الخامسة .

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

تمدد المدة المذكورة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط معين<sup>1</sup>.

و في الأخير يتم التوقيع على المحضر نهاية التحقيق من طرف المحقق و المكلف بالضريبة، و في حالة رفض المكلف التوقيع يشار صراحة إلى ذلك في المحضر.<sup>2</sup>

في ذات السياق نص المشرع على أنه، " قد ما يتم الانتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة و نفس الضريبة ، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.<sup>3</sup>

### الفرع الثالث : التحقيق المصوب في المحاسبة

إضافة إلى إجراء التحقيق المحاسبي و إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة التي يستخدمها المشرع كوسائل لتأسيس الوعاء الضريبي ، نجد إجراء التحقيق المصوب و هو على حد قول المشرع في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو المجموع عمليات أو معطيات محاسبائية لمدة تقل عن سنة جبائية.

بحيث يتم اللجوء إلى هذا النوع من التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.<sup>4</sup>

**أولا : شروط التحقيق المحوري :** أورد المشرع الجزائري شرطين هما يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و حول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأشاوي المتعلقة بالتحقيق.

هذا إضافة إلى أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن ينتج عن هذا التحقيق فحص معمق و نقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

### ثانيا : الإجراءات اللازمة في التحقيق المصوب :

<sup>1</sup> م 21-ق إ ج ، الفقرة 4 .

<sup>2</sup> عفاف بوسالم ، المرجع السابق ، ص 19 .

<sup>3</sup> المادة 21 ق إ ج ، الفقرة 6 .

<sup>4</sup> المادة 20 مكرر ، ق إ ج ، الفقرة 1 .

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

على غرار باقي التحقيقات الأخرى المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية نجد المشرع قد حدد الإجراءات اللازمة في التحقيق المصوب و هي :

لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته ، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.<sup>1</sup>

يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشتركة في التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا توضيح خاصة التحقيق المصوب يجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها.

و بخصوص أجال التحقيق قد نص المشرع على أنه :

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين.

و تمدد مدة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير.

و يمكن أن يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر عندما توجه الإدارات الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى ، و ذلك في إطار التعاون الإداري و تبادل المعلومات.<sup>2</sup>

• في حال إعادة التقويم :

أشار المشرع إلى أنه للمكلف بالضريبة يملك أجل 30 يوما لإرسال ملاحظاته أ و قبوله ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التنوع .

**ثالثا : نهاية التحقيق المصوب في المحاسبة :**

أورد المشرع أنه يجب معاينة نهاية عملية التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه عليه بنفسه بالإطالة إلى توقيع المحقق ، عن طريق استدعاء مكتوب، و في حالة رفض المكلف التوقيع يشار إلى ذلك في المحضر.<sup>3</sup>

**المطلب الثاني : وسائل التحقيق الأخرى**

<sup>1</sup>المادة 20 مكرر ، ق إ ج ، الفقرة 3 .

<sup>2</sup>المادة 20 مكرر ، ق إ ج ، الفقرة 4 .

<sup>3</sup>عفاف بوسالم ، مرجع سابق ، ص 17 .

### الفرع الأول: حق الاطلاع

أولاً : تعريف حق الاطلاع : هو الأداة المستعملة قبل وخلال الرقابة الجبائية، لإتمام المعلومات المحصلة خلال التحقيق في الملف أو المحاسبة والتأكد من صحتها.<sup>1</sup>

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع قد تطرق في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الى مايلي "يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه "

بحيث نجد انه يمكن للمفتش أن يطلع على دفاتر المكلف و مستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق ، وتعتبر عملية الاطلاع عملية فعالة في كل عملية مراقبة وذلك لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبة أو التأكد من صحة المعلومات المسخرة من دراسة الملفات و نسير إنان عملية الاطلاع يمارسها أعوان الإدارة الضريبة برتبة مراقب على الأقل مع ضرورة التزامهم بالسر المهني عند أداء مهامهم.<sup>2</sup>

وعلى هذا النحو يمارس حق الاطلاع اتجاه الأشخاص المحددين في القانون وبصدد وثائق ومستندات نوعية معينة، ويمارس حق الاطلاع أيضا في الملزم الخاضعة لفحص جبائي وذلك عن طريق مطالبته بتقديم معلومات أو توضيحات حول ما ورد في تصريحه.<sup>3</sup>

ومن خلال تتبع الإجراءات المخولة ضمن القوانين الجبائية نجد أن الجزائري قد أورد قيودا على صلاحيات الإدارة الجبائية ولم يمنحها واسعة في ممارسة حق الاطلاع ، وذلك ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة.<sup>4</sup>

### ثانيا : على من يمارس حق الاطلاع:

تعتمد الإدارة الجبائية في التحقيق الجبائي مجموعة من العمليات تتخذ عدة أشكال ، و تهدف إلى ترسيخ واحترام القواعد الجبائية من طرف الممولين و المكلفين بالضريبة ، من خلال تسديد ما عليهم من حقوق.<sup>5</sup>

و من أبرز الوسائل المعتمدة هي التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب و التحقيق المعمق.

<sup>1</sup>عباس عبد الرزاق ، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي ، دار الهدى ، الجزائر ص 30.

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية الجزائر 2009، ص 47-48.

<sup>3</sup> مولاي عبد الرحمان ابليللا ، الاثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي ) مطبعة الأمنية ، الرباط ، المغرب 2013. ، ص 259 260 .

<sup>4</sup>إلياس واضح ، الاثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ، رسالة نيل شهادة ماجستير ، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة السانبا وهران، 2003-2004 ، ص، 13-14.

<sup>5</sup>سهم كرودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق ، دار المعيد للنشر ، ط1 ، الجزائر ، 2011 ، ص67 .

### الفرع الأول : الأشخاص الخاضعون لحق الإطلاع :

#### 1 - حق الإطلاع أمام الإدارات العمومية :

أثار المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية المادة 46 منه إلى أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال ، لدالات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات و كذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.<sup>1</sup>

غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر رقم 65 - 297 المؤرخ في 02 ديسمبر 1965 و المتضمن تحديد مدة و كيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني ، لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها لأغراض المراقبة الجبائية ، إن الإدارات الحائزة على هذا النوع من المعلومات ليست ملزمة بما تستوجبه الفقرة السابقة.<sup>2</sup>

و من هنا نستنتج أن القانون حول للأعوان الإدارة الجبائية ، طلب الإطلاع على الوثائق و الأدلة المتوفرة لدى الإدارات قصد تأسيس الوعاء الضريبي كالجوئها مثلا إلى مصالح الشرطة القضائية

#### 2- حق الاطلاع أمام هيئات الضمان الاجتماعي :

في ذات السياق نجد المشرع قد عرج إلى هيئة الضمان الاجتماعي كأحد الهيئات الخاضعة لحق الإطلاع من خلال المادة 46 من ق إ ج يقول " و من أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة ، يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب لكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم التسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي وقعت فيه الأتعاب و المبلغ الإجمالي لهذه الأخيرة كما هي واردة في إجراء العلاج و كذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له ، و يجب أن تصل الكشوف التي تعد قبل 31 ديسمبر من كل سنة و على نفقة هيئات الضمان الاجتماعي إلى مدير الضرائب الولائية قبل أول الربل من السنة الموالية.<sup>3</sup>

كما نجد أن المشرع الجزائري قد ألزم من خلال نفس المادة 46 ق إ ج الهيئة المكلفة بنشر التأمين على البطالة بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة أو الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية ، إلى إدارة الضرائب قبل 15 فبراير من كل سنة ، كما تلزم الهيئات

<sup>1</sup> م 46 ، ق إ ج ، الباب الرابع ، الفقرة الأولى .

<sup>2</sup> م 46 ، ق إ ج ، الباب الرابع ، الفقرة الأولى .

<sup>3</sup> م 46 ، ق إ ج ، الباب الرابع ، الفصل الثاني .

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

المدنية بتعويض النشاطات ذات المتعسفة العامة و الإعادة التضامنية ، بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة أو الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية ، إلى إدارة الضرائب في 15 فبراير من كل سنة ، و تقوم هيئات أو صناديق الضمان الاجتماعي و كذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الجبائية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين و التنظيمات المتعلقة بالضرائب و الرسوم السارية المفعول.<sup>1</sup>

### 3- حق الاطلاع أمام الهيئات القاضية :

تطرق المشرع الجزائري من خلال المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية إلى حق الاطلاع أمام الجهات القضائية أو الهيئات القضائية بقوله " يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية و الإدارية و الجزائرية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية .

كما يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن يتحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناوره كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواءا كانت الدعوة مدنية أو جزائية حتى و إن اقتضى الحكم إلى اكتفاء وجه الدعوى.<sup>2</sup>

في ذات السياق أثار المشرع ضمن نفس المادة إلى أن الوثائق تبقى مودعة لدى عناية الضبط و تحت تصرف إدارة الضرائب ، خلال الخمسة عشر يوما تحسب ابتداء من تاريخ الإيداع.

### 4- حق الإطلاع لدى الأشخاص المودع لديهم السندات العمومية :

من خلال المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية نجد المشرع الجزائري قد نص على ضرورة منح تسهيلات لأعوان الرقابة الجبائية عند احتياجهم للملفات المحفوظة في الأرشيف و السندات العمومية أثناء قيامهم بحق الاطلاع و ذلك دون دفع مصاريف على هذا نبين أدناه :

يتعين على كل من أودع لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب و كل الموظفين المكلفين بالأرشفيف و إيداع السندات العمومية أن يقدموا عن كل طلب اخلاص من دون نقلها إلى أعوان التسجيل و أن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات و المستخرجات و الصيغ اللازمة من اجل حماية مصالح الخزينة و ذلك دون دفع مصاريف.

يثبت كل رفض بمحضر يحرره العون الذي يتم اصطحابه طبقا لأحكام المادة 159 من قانون التسجيل لدى الحائزين و المودع لديهم المعني بالأمر.

<sup>1</sup>م 46 ، ق إ ج ، الباب الرابع ، الفصل الثاني .  
<sup>2</sup>م 47 ، ق إ ج .

أضاف المشرع أن هذه الأحكام تطبق أيضا على الموثقين و المحضرين القضائيين و كتاب الضبط و كتاب الإدارات المركزية و المحلية فيما يخص العقود المودعة لديهم ، باستثناء القيود الواردة في المقطع التالي المادة 49 .

و بخصوص الإطار الزمني فقد حدد المشرع مجالا زمنيا لإجراء حق الاطلاع بقوله لا يمكن طلب ممارسة حق الاطلاع المذكور أعلاه في أيام الفصل أم في الأيام الأخرى فإن حصص الاطلاع من طرف الأعوان داخل المستودعات حيث يقومون بالتحريات لا يمكن أن تتجاوز أربع ساعات بالنسبة لكل يوم.<sup>1</sup>

4- حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الأخرى :<sup>2</sup>

في هذا الإجراء أشار المشرع الجزائري إلى أنه يجب على كل المؤسسات أو الشركات و القائمين بأعمال الصرف و المصرفيين و أصحاب العمولات أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية بفتح و إقفال كل حسابات إيداع السندات ، القيم ، الأموال ، حساب التنسيقات الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر .<sup>3</sup> بحيث خص جانب الخزائن الولائية و مركز الصكوك البريدية و الصندوق الوطني للتوفير و صناديق القرض التعاوني و صناديق الإيداع و كفالات البنوك بقوله " يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكا بنكية لفائدة الغير و حساب أشخاص غير مواطنين في مطاراتها و وكالاتها أن ترسل كشفا شهريا من سندات الدفع هذه إلى المدير الضرائب بالولاية الذي تتبع دائرة اختصاص الإقليمي.

كما أورد المشرع ضمن الفقرة الثانية من نفس المادة أنه يجب أن تتضمن هذه القائمة على وجه الخصوص رسمين مكتب الإصدار و رقم الصك و المبلغ الذي يوافق البنك على دفعه و تعيين المستفيد من الصك و عنوانه و تعيين الشخص المستفيد من الخدمة المقدمة و عنوانه و تاريخ الإصدار و تاريخ فيض الصك.<sup>4</sup>

رابعا : العقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع :

لقد اورد المشرع الجزائري ضمن ق إ ج عقوبات صارمة في حق كل شخص أو شركة تفرض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى

<sup>1</sup> المادة 48 من قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> الفصل الثالث ، ق إ ج .

<sup>3</sup> المادة 51 ق إ ج .

<sup>4</sup> المادة 51 مكرر ، ق سابق .

61 أعلاه و التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجال المحدد لحفظها.<sup>1</sup>

كما أضاف المشرع الجزائري انه زيادة على ذلك يترتب على هذه المخالفة تطبيق تلجنة مالية قدرها 100 دج كحد ادني عن كل يوم تأخر يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض و ينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على اخذ دفاتر المعني، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق:

لقد أورد المشرع حملة من الإجراءات لتطبيق هذه العقوبة و هي ضمن أحكام المادة 63 ق إ ج بقوله :

- يتم النطق بالغرامة و التلجنة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا.
- لا تحرك الدعوى إلا بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف .
- تحسب مبلغ نسخة من العريضة من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية.
- يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة و التلجنة المالية.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني : حق التبرير و التوضيح :

إن من بين الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية حق طلب التبرير و التوضيح من المكلف بالضريبة و ذلك لإثبات الضريبة في حق المكلف و من ثم إلزامه على تسديدها و تهدف الإدارة من خلال طلب توضيحات من المكلف هو الحصول على معلومات تسويها الغموض أما القصد من طلب التبرير فهو يكون نتيجة لطلب التوضيح ما يعني أن مفهوم التوضيح أوسع و أشمل من التبرير.

و بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد المشرع قد فرض على انه يراقب المفتش التصريحات و يطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالإثباتات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة.

عند رفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه إعادة طلبه كتابيا.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 61 ق إ ج .

<sup>2</sup> المادة 63 ق إ ج .

<sup>3</sup> المادة 19 ، ق إ ج .

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات و تكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن 30 يوما .

### الفرع الثالث : حق المعاينة :

تنص المادة 34 من ق إ ج على أنه " من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قوانين تدل على ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه للأعوان الذين هم على الأقل رئيسة مفتش و مؤهلين قانونيا ، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات و صد البحث و الحصول و حجز كل المسندات و الوثائق و الدعاوي أو العناصر المادة التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة.<sup>1</sup>

من خلال الإطلاع على قانون الإجراءات الجبائية نجد المشرع قد نص في المواد 36 و 37 و 38 حق المعاينة و الشروط اللازمة لها و كذا انتهاء العملية و هو ما سنتطرق إليه في هذا الفرع على النحو التالي :

**أولا : تعريف حق المعاينة :** تبعا لما ورد في المادة 34 ق إ ج أعلاه ، فقد عرف الأستاذ-J PCASIMIR حق المعاينة على أنه البحث عن الحجج و الإثباتات على وجود ممارسات تدليسية في مجمل الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال.<sup>2</sup>

### ثانيا : شروط اتخاذ إجراءات المعاينة :

اشترط المشرع أن يكون الترخيص بإجراء المعاينة بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير.

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا و أن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة و تبين على وجه الخصوص ما يأتي :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي تتم معاينتها.
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية و التي يتم البحث عن الدليل عليها.

<sup>1</sup>المادة 34 ق إ ج الفصل الثالث ، القسم الثالث .

<sup>2</sup>إلياس واضح ، الإثبات في المواد الضريبية ، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ، رسالة نيل شهادة ماجيستر تخصص قانون عام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة السانبا وهران ، 2003 – 2004 ، ص13-14.

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم .

استنادا إلى نص المادة فإن الترخيص يكون بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يقوم لهذا الغرض بحيث تتم العملية تحت ملحقة القاضي و رقابته و من خلال:

- حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية.
- إرسال النسخ الأصلية لمحضر الجرد إلى القاضي الذي يرخص بالمعاينة.

بعدها يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.<sup>1</sup>

### 2- بخصوص تبليغ الأمر بالمعاينة :

هنا نجد المشرع قد صرح أنه يبلغ الأمر الذي نرخص بإجراء المعاينة في عين المكان و حين إجراءها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي تشاغل للأماكن الذي يستلم نسخته مقابل إشعار بالاستلام أو التوقيع على محضر و يعتبر التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار .

و في حالة غياب الشخص المعني أو من يثور عنه و أي شاغل للأماكن يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

### 3- بخصوص الضمانات المحاطة بإجراءات المعاينة :

أورد المشرع الجزائري ضمن المادة 37 ق إ ج بعض الضمانات و هي في حالة غياب أي شخص عن الأماكن بطلب ضابط الشرطة لهذا الغرض شاهدين خارج .

تعددوا المستخدمين التابعين لسلطة أو سلطة الإدارة الجبائية و في حالة استحالت طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.

كما أضاف المشرع الجزائري كامل الزمن و أطلق عليه قيودا بحيث انه لا يمكن أن تتم العملية قبل الساعة السادسة صباحا و لا بعد الساعة الثامنة مساء و يجب أن يتم بحضور الشخص المعني أو ممثلها و شاغل للأماكن .

4- بعد كل هذه الإجراءات يبين المشرع الجزائري ضمن المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية الإجراءات اللازمة بعد انتهاء عملية المعاينة و هي بقوله :

يتم إثر استفتاء المعاينة بتحرير محضر تسرد فيه مجريات العملية و تدون فيه المعاينات المسجلة بحيث يتضمن المحضر على وجه الخصوص :

<sup>1</sup> المادة 37 ق إ ج .

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

تعريف الأشخاص الذين اجرو عملية المعاينة .

تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة و صفاتهم المعني أو ممثله أو كل شاغر آخر ، الشهود المختارون ... الخ .

تاريخ و ساعة التدخل؛

جرد المستندات و الأشياء و الوثائق المحجوزة.

تسليم المعني أو ممثله أو شاغر الأماكن نسخة من محضر الجرد ، و ترسل النسخة الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

يلزم ضابط الشرطة و أعوان الإدارة الجبائية يكتمان السر المهني .<sup>1</sup>

## المبحث الثاني : إجراءات المتابعة

إن الوسائل القانونية التي تم التطرق إليها في المبحث الأول و التي يستخدمها المشرع الجزائري في التحقيق الجبائي ، تعتبر البداية الأساسية لمكافحة الغش الضريبي، بحيث نجد أن المشرع أولاهما أهمية كبيرة من خلال حرصه على توفر الشروط القانونية في الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم الضريبية.

و في المقابل نجد أنه في حالة إثبات جريمة الغش الضريبي تترتب المسؤولية الجزائية على المكلف بالضريبة جراء مخالفته للقانون و يحال بصفته كفاعل أصلي شخص معنوي أو طبيعي أو شريك في جريمة الغش الضريبي أمام القضاء لمحاكمته.

و عليه سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى إجراءات المتابعة الجزائية من حيث الإطار القانوني للدعوة الجزائية و شروطها ، وكذلك انقضاء الدعوى ، كما سنتطرق خلال المطلب الثاني إلى الجزاءات التي وضعها المشرع كفايا لجريمة الغش الضريبي.

<sup>1</sup> المادة 38 ق إ ج .

### المطلب الأول: المتابعة الجزائية

#### الفرع الأول : الإطار القانوني للدعوة الجزائية.

إن الحديث عن جريمة الغش الضريبي و ترتب الجزاء على مرتكبيها يقودنا إلى محاولة معرفة الإطار القانوني التي تندرج تحته هذه الجريمة و ذلك من خلال معرفة ما إذا استوفت هذه الجريمة الأركان القانونية التي لا تعد جريمة إلى وجودها ، و عليه سنتطرق إلى أركان جريمة الغش الضريبي و علاقة الركن الشرعي و المادي و الركن المعنوي.

#### أولا :الركن الشرعي :

يقصد بالركن الشرعي الإطار القانوني الذي تأخذ من الجريمة شرعيتها و بمعنى آخر النصوص القانونية التي يجرم الفعل إذا لا جريمة و لا عقوبة و لا تدابير بغير نص قانوني فبالرجوع إلى أحكام القانون الجبائي نجد المشرع قد نص صراحة على جريمة الغش الضريبي من خلال قوله :

يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو الصكية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ، بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى 5 سنوات لو بإحدى هاتين العقوبتين فيها<sup>1</sup>.

فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء ضريبية أو حق أو رسم خاص له و تصفيته كليا أو جزئيا..<sup>2</sup> يعاقب طبق للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصيغة كلية أو جزئية و باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيته أو دفعها.<sup>3</sup>

#### ثانيا:الركنالمادي:

بالرجوع إلى المواد الجبائية البالغ ذكرها كالمادة 303 من قانون ق ض م يمكن استخلاص الركن المادي لجريمة الغش الجبائي وهي استعمال الطرق الاحتيالية التملص أو محاولة التملص من الضريبة و الرسم، و العلاقة السببية بينهما ( استعمال الطرق الاحتيالية ، و التملص من الضريبة و الرسم ) .

<sup>1</sup> 532 ، ق ض غ م .

<sup>2</sup> م 303 ق ض م ر م .

<sup>3</sup> المادة 117ق ر ر أ .

### 1- الطرق الاحتمالية :

في هذا الصدد نجد المشرع لم يعرف هذا الأسلوب و إنما أشار إليه في بعض المواد من قانون الضرائب الغير مباشرة بقوله : تعتبر طرق احتمالية:

الإخفاء او محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها

الضرائب و الرسوم التي فرضت عليه .

- 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 و إما مع الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين العربية.

- باستعمال الطوابع المتوسطة و الطابع المميزة المزورة و التي قد تم استعمالها بعد. من أجل دفع جميع الضرائب و كذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

- الاعتقال عن قصد لنقل أو العمل نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لهم صحة السندات المالية التي اختتمت كتاباتها .

- القيام بأي وسيلة كانت تحمل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب الغير مباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الحركية أو الربح الذي هو مكلف به<sup>1</sup>

### 2- التملص من الضريبة :

يعتبر التملص من الضريبة اعتداء من المكلف على حق من حقوق الدولة وهو الحصول على الضريبة وقد استتمت المواد الجبائية للتعبير عن التملص كجريمة في صيغ مختلفة إلا أنها تصب في قالب واحد و هو الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضريبة .

كما يعتبر التملص من الضريبة بمثابة إعفاء المكلف بالضريبة نفسه من الالتزام بأدائها

أو التخفيف من عبئ هذا الالتزام<sup>1</sup>

<sup>1</sup>المادة 533 قانون ض غ م

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

و بالرجوع إلى نص المادة 303 ق ص م ر م نجد المشرع لم يشترط وقوع فعل التملص لقيام الجريمة بل أشار صراحة إلى أن محاولة التملص كافية لوقوع فعل الجريمة بغض النظر إذا ما كانت تلك الطرق الاحتمالية قد أدت إلى نتيجة<sup>2</sup>

و يعتبر التملص هو النشاط الإجرامي المخالف للالتزام الضريبي و الذي يصدر من الجاني اعتداء على المصلحة الجزئية للدولة بحيث تختلف طبيعته باختلاف هذه الجرائم

وتتميز معظم الجرائم الضريبية بطابع معين في نشاطها الإجراميفالجرائمالمخلة بالالتزام بأداء الضريبة يتمثل النشاط فيها في الغش الضريبي و في الجرائم المخلة بوسائل الفحص و التقدير و التحصيل يتمثل النشاط الإجرامي فيها في الإخلال بالتنظيم الإجرائي الذي رسمه القانون للتحقق من واقعها المنشئة و ضبط و عائها و ضمان تحصيلها.

وقد يتم التملص كنشاط إجرامي في جريمة الغش بصورتين , عمل ايجابي و عمل سلبي  
بحيث :

### أ- العمل الايجابي :

قد تفرض القاعدة الجزائية الضريبية التزاما أو امتناعا عن عمل تقتضي مخالفته بقيام الجاني بتحريك أحد أثر خارجي يقصد بتحقيق السخية التي ينهي عنها القانون كتقديم مستندات مغلوبة أو تصريحات كاذبة و استعمال الطرق الاحتمالية المختلفة

و تقع الجريمة الايجابية الضريبية الايجابية بطريق الامتناع كما تزوير الإقرارات الضريبية بطريقة الترك.

ب- العمل السلبي: قد تفرض القواعد الضريبية على ممول أو غيره فيمتنع عن مباشرته باتخاذ موقف سلبي تجاهه فالعمل السلبي إحجام من المكلف بالضريبة المخاطب بالقانون الجزئي عن مباشرة عمل ايجابي معين بغرض القانون وتتميز الجريمة الضريبية بعدد كبير من الجرائم السلبية ,مثال , جريمة عدم التبليغ في الميعاد القانوني و جريمة عدم تقديم الإقرار في الميعاد القانوني و جريمة عدم أداء الضريبة و الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراقالأخرى إلى موظفي مصلحة الضرائب<sup>3</sup>.

### 3-العلاقة السببية :

<sup>1</sup>عباس عبد الرزاق

<sup>2</sup>المادة 303 ق ص م م

<sup>3</sup>نبيل صقر الوسيط في شرح ق ع الخاصة بالجريمة الضريبية و التهرب -دار الهدى- الجزائر -2013- (د-ط) ص 18-19-

لتحقق جريمة التملص الضريبي يجب أن تتحقق العلاقة السببية من إحدى الطرق الاحتمالية و فعل التملص لكي يتم إعفائه من عين الجريمة المفروضة عليه, بحيث لا يوجد لجريمة التملص الضريبي في حالة تخلص المكلف بالضريبة من الأعباء الضريبية عن طريق خطأ ما من إدارة الضرائب.

يعد موضوع العلاقة السببية موضوعا شاسعا في النظريات , لكن الرأي الراجح في الفقه , مقتضاه أن السببية تكون متوافرة في الجرائم العمدية متى كان فعل الجاني هو أحد العوامل التي ساهمت في إحداث النتيجة أي أن يكون في إمكان الجاني توقع هذه النتيجة<sup>1</sup>

### ثالثا الركن المعنوي:

إن جريمة الغش الضريبي هي جريمة عمدية, و من المسلم به في قانون العقوبات أن الجريمة تقع قانونا مالم تتوافر الإرادة الأثمة لدى الجاني أو الفقد الجبائي أي الإرادة المخالفة للقانون .

ولا يكون أهلا لحمل المسؤولية الجزائية من لا يتوفر لديه وقت ارتكاب الجريمة القدر اللازم من الإدراك و التمييز, نفس الشيء بالنسبة لجريمة الغش الضريبي لكن لا يؤخذ بهذا الشكل بالنسبة للشريك وكل ذلك لأن الشريك غير ملتزم الضريبي وبالتالي فلا ضرورة لأن تتوفر عنده الأهلية التي لم يقتضها قانون الالتزام<sup>2</sup>.

بالرجوع إلى القوانين الضريبية نجدها لم تنص صراحة على العقد الجنائي بهذا المصطلح و إنما أشارت إليه فقط مثال كل عمل أو طريقة لسلوك تقتضي ضمنا إرادة واضحة للتملص...<sup>3</sup>بالإضافة إلى عبارات قلما يستعملها المشرع مثال الأفعال عن قصد. لكن المقصد العام من مختلف النصوص هو اشتراطها المشرع القصد و السبب الإجرامية لاستكمال أسس الدعوة

### الفرع الثاني : شروط الدعوة الجبائية الجزائية :

إن الأصل العام في تحريك الدعوة العمومية و مباشرتها هو حق النيابة العامة ممثلة للشعب, حيث تقوم برفع الدعوة باسمه و لصالحه, لكن هناك جرائم قيد المشرع من حق النيابة في تحريك الدعوى بخصوصها و ذلك لاعتبارات معينة, من بينها جريمة الغش الضريبي ويقصد بتحريك الدعوى الاحتكام إلى السلطات القضائية المحيطة, للتقصي في النزاع و الفصل فيه, في هذا الصدد نجد أن للإدارة الجبائية حق رفع الدعوى, وليست حكرا على المكلف بالضريبة, بحيث أوجب المشرع عليها التقيد ببعض الشروط التي تستوردها فيما يلي فشرط رفع الدعوى من طرف الإدارة الجبائية

### أولا : وجوب تقديم شكوى من إدارة الضرائب

<sup>1</sup>نبيل صقر المرجع السابق ص 26

<sup>2</sup>نبيل صقر المرجع السابق ص 30

<sup>3</sup>المادة/118 قانون الرسوم على كبرى الأعمال

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجد أن المشرع قد خول كمدير الضرائب الحق في رفع الدعوى من خلال تتم المتابعات هدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب<sup>1</sup> وعليه فإن إدارة الضرائب هي صاحبة الحق في رفع الدعوى و الشكوى إلى النيابة العامة ممثلة في مدير الضرائب و هنا خروج عن الأصل العام في تحريك الدعوى العمومية زيادة على ذلك يجب على السلطات القضائية إطلاع الإدارة الضريبية على كل ما تحتاجه من معلومات يمكن أن تثبت من خلالها جريمة الغش الضريبي إن مخالفة هذا الإجراء المتعلق بتحريك الدعوى الجبائية نفسها يترتب عنه بطلان إجراءات المتابعة, إذا عثر شرطا ملزما ولا يمكن متابعة المكلف بالجريمة إلا بعد إيداع شكوى من قبل إدارة الضرائب .

يجوز عن تقديم الشكوى ممن ينوب عن مدير الضرائب شريطة أن يكون مؤهلا وممن يسمح لهم القانون بذلك وإلا فإن الإجراء باطل بطلانا مطلقا.

### ثانيا: الشروط الواجب توافرها في الطلب:

لم ينص المشرع الجزائري صراحة على الشروط التي يجب أن تتوفر في طلب الإدارة الجبائية لكن يمكن استنتاجها من خلال النصوص وهي:

- أن يقدم طلب باسم المدير الولائي للضرائب كما هو مبين في نص المادة ثم المتابعة الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على كون مدير كبريات المؤسسات و المدير الولائي للضرائب<sup>2</sup>.
- يجب أن يكون الطلب مكتوبا و موقعا من صاحب السلطة في إصداره<sup>3</sup> ويجب أن يتضمن المعلومات و البيانات التوضيحية الكافية عن الإدارة الجبائية كالقانون الخاص بالمكلف تحديدا إن كان شخص صناعي أو معنوي مع ذكر الجريمة محل المتابعة
- يجب أن تتضمن العريضة نوع الطلب الأساس القانوني الذي أعتبر على أساس الفعل الصادر عن المكلف بالضريبة -ثمنا ضريبيا- مع إدراج ضمن العريضة قيمة المبلغ الضريبة الإجمالي المتملص من دفعه و العقوبات الجزائية له.
- يجب الاستناد على ما يثبت صحة الإدعاء كمحضر وثيقة منازعة أو تقرير المصلحة ويجب أن يتضمن المحضر المحرر من طرف أعوان مؤهلين قانونا تقرير المحضر تذكر فيه الأركان المادية و المعنوية المتعلقة بالمخالفات المبينة والدالة مع وجود مناورات إحتيالية مع العلم سابقا.

<sup>1</sup>المادة 104 -1- قانون الإجراءات الجبائية

<sup>2</sup>المادة 104 -1- إ ج

<sup>3</sup>فارس الشيببي -مرجع سابق ص 212

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

تجدر الإشارة إلى أن اشتراط تقديم الطلب لا يستوجب من إدارة الضرائب القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل ضريبيه أو يسوي وضعيته إزاء القسيم الجبائي<sup>1</sup> نستنتج من خلال الشروط أن الدعوى العمومية بالنسبة لجرائم الغش الضريبي لا تعتبر صعبة بناء على طلب من الإدارة الجبائية.

### الفرع الثالث:انقضاء الدعوى

01 حسب حكم القانون العام:

بالرجوع إلى أحكام القانون العام فإن الدعوى العمومية تنقضى بوطأة المتهم و بالتقاسم و إلقاء العقوبات حكم حازم لقوة الشيء المقضي به .

غير أنه إذا طرأت إجراءات أدت إلى إدانة وكشفت عن الحكم الذي وطئ بانقطاعه الدعوى العمومية مبني على التزوير و استعمال المزور فإنه يجوز إعادة السير فيها حينئذ يتعين اعتبار القادم موقوفا منذ اليوم الذي صار فيه الحكم أو القرار نهائيا إلى يوم إدانته مقترن بالتزوير أو استعمال المزور.

- تنقضى الدعوة العمومية في حال سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة
- كما يجوز أن تقضي الدعوى العمومية بالمصارحة إذا كان القانون يجيزها<sup>2</sup>

02 حسب أحكام القانون الجبائي:

إضافة إلى الأسباب المذكورة في القانون العام أورد المشرع بعض الأسباب و لعل أبرزها سحب الشكوى أو التقادم.

أ) سحب الشكوى و التنازل:

يرى البعض أنه إذا كانت هناك متابعة بناء على شكوى من إدارة الضرائب فإن الأمر يترك للقضاء لمطالعة القضية لإصدار الحكم المناسب.

و الأصل أن صاحب الحق النازل عنه إلا أنه لا يوجد نص من نصوص الجريمة يجيز سحب الطلب و التنازل عنه يعد تحريك أو رفع الدعوى العمومية الجبائية وعليه لا نستطيع أن نطبق ما ورد في القانون الجبائي على ما لم يرد في القانون الجبائي .

غير أنه يمكن للإدارة الجبائية سحب طلبها و التنازل عن دعواها وبالتالي القضاء الدعوى العمومية إسنادا على المادة 06 من قانون إج حسب من يملك حق الطلب يملك حق التنازل عليه، لكن يشترط في التنازل و سحب الشكوى مجموعة من الشروط:

1- أن يكون مكتوبا ومبررا

2- أن يصدر من مدير مكتب الضرائب

3- أن يتم التنازل على مستوى المحاكمة أو التحقيق

انقضاء الدعوى عن طريق التقادم:

<sup>1</sup>فارس الشبيبي –مرجع سابق 213

<sup>2</sup>المادة 6 (القانون رقم 86-05 المؤرخ في 4 مارس 1986) ق إ ج

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

بالرجوع إلى أحكام القانون الجبائي نجد أن المشرع قد نص على أنه يحدد أجل التقادم الدعوى الإدارية بأربع سنوات من أجل ما يلي :

- تأسيس الرسم على القيمة المضافة و تحصيله
  - قمع القوانين المتعلقة بالقوانين و التنظيمات المسيرة لهذا الرسم
  - غير أنه إذا كان مرتكب المخالفة في حالة إيقاف فأن التكليف بالحضور أمام المحكمة المختصة لإصدار حكم حقه سحب أن يتم في أجل شهر واحد اعتبار من تاريخ علق المحضر.
  - ويمدد الأجل القادم بالسنة المالية، اعتبارا من أول يناير للسنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم<sup>1</sup>
  - غير أنه في حالة استعمال طرق تدليسية من طرف المدين بالضريبة قصد إخفاء استحقاق الحقوق أولية مخالفة أخرى للتصادم لا يسري إلا ابتداء من اليوم الذي يمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق و المخالفات
  - توقف التقاسم في مجال الرسوم على رقم الأعمال بما يأتي:
  - الخليات المبيقة.
  - دفع سبقات على الحساب.
  - المحاضرة المعدة و حقا للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك
  - إيداع طلب تخفيض العقوبات
  - تبليغ النتائج المتحصل عليها إثر إجراء تحقيق في المحاسبة المنصوص عليها في المادة 20-6 من قانون إجراءات المحاسبة<sup>2</sup>.
  - أما في القانون العام تتقاسم الدعوى العمومية في مواد الجرح بمرور ثلاث سنوات في مواد الجبايات بالقضاء عشر سنوات، سري هذه الأجل من يوم أعراف رسمية إذا لم يتخذ ذلك في الفترة إلى إجراء من إجراءات التحقيق و السابقة<sup>3</sup>.
- المطلب الثاني: الجزاءات المترتبة على جريمة الغش الضريبي:**

- أقر المشرع الجزائي عقوبات جزائية و جبائية على المكلفين بالضريبة الذين أثبتت وسائل التحقيق الجبائية المعتمدة من طرف الإدارة تورطهم في جريمة الغش الضريبي هذه الجرائم التي تترتب عنها مسؤولية جزائية عرفها الفقه على أنها قدرة الشخص القانونية على تحمل التبعات و الآثار التي يقررها القانون على ما يقوم به من تصرفات و أفعال<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>المادة 110 ق إ ج

<sup>2</sup>المادة 112 ق إ ج

<sup>3</sup>المادة 7-8 ق إ جزائية

<sup>4</sup>المساعدة (أنور محمد صدقي) المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان 2007 ص 40

- بحيث نجد أنها (مسؤولية جزائية) يمتد إلى كل من ساعد أو حرض أو إتفق مع المكلف بالضريبة للتخلص من أداء الالتزامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية. وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى المسؤولية الجزائية المترتبة على جريمة الغش الضريبي والعقوبات المقررة لذلك.

### الفرع الأول: المسؤولية الجزائية:

#### أولاً: الفاعل الأصلي أو المكلف بالضريبة:

##### 1- مسؤولية الشخص الطبيعي

بالرجوع إلى قانون العقوبات فإن الفاعل يعتبر كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة<sup>1</sup>, وهنا في جريمة الغش الضريبي نجد أن المكلف بالضريبة هو الفاعل الأصلي ومن تقع عليه المسؤولية الجزائية بالدرجة الأولى يقصد به كل مدين للخزينة العامة للدولة تتمثل في الضرائب أو الرسوم التي يتملص منها كلياً أو جزئياً لتقديمه مصلحة الضرائب ببيانات ناقصة جعلتها تربط الضريبة بأقل مما يجب عليه قانوناً<sup>2</sup>

لعل أهم ميزة للقانون الضريبي تتجلى في ذلك العلاقة التي تنشأ بين المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين و الدولة المتمثلة في الإدارة الجبائية, منه العلاقة التي من خلالها يتحدد الفاعل الأصلي في جريمة الغش الجبائي بحيث يتوجه القانون بها إلى الطرف السلمي في هذه العلاقة إذ أنه لا يعتبر فاعلاً أصلياً في جريمة عدم تقديم التصريحات إلا من كان ملزماً بتقديمها ولا يكون فاعلاً أصلياً في جريمة عدم أداء الضريبة في الميعاد إلا من كان ملزماً بأدائها<sup>3</sup>

- وعلى أساس أن القانون الضريبي إعتبر أن مخالفة الإلتزامات الجزائية بمثابة نشاط إجرامي فإن الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبئ مباشرة هذا الإلتزام, أي كما أسلفنا الذكر ( الطرف السلبي ) في العلاقة التي تنشأ بين المكلفين و الإدارة الجبائية<sup>4</sup>.

و أمام هذه المسائل للمكلف بالضريبة باعتباره شخص طبيعي, يثار سؤال جوهري هو هل يجوز مسائلة شخص معنوي؟, وهل تترتب المسؤولية على الأشخاص المعنويين؟

#### 1-1 مسؤولية الشخص المعنوي:

<sup>1</sup>المادة 41 ق ع

<sup>2</sup>رحال نصر, المرجع السابق ص 21

<sup>3</sup>سرور أحمد قذحي, الجرائم الضريبية, القاهرة 1990

<sup>4</sup>سرور أحمد قذحي الجرائم الضريبية -مرجع سابق ص 141

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية, نجد المشرع قد اعترف بالمسؤولية الجبائية للشخص المعنوي بقوله: عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص. يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة.

ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وضد الشخص المعنوي دون الاحتمال فيما يخص هذا الأخير, الغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها<sup>1</sup>.

- كما أقرها في المادة 554 من قانون الضرائب الغير مباشرة

- وكما هو معلوم أن الشخص المعنوي اصطلاح الفقهاء على تعريفه بأنه مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية الاعتبارية, ويعترف كما القانون بجميع الحقوق من ذمة مالية مستقلة, أهلية قانونية, حق التقاضي, كما يسأل مدنيا, من هذا يجدر الذكر أن المشرع لم يعترف بنص صريح بالمسؤولية الجبائية للشخص المعنوي إلا مؤخرا, بحيث حدا حدو المشرع الفرنسي الذي يقضي بتوقيع عقوبات جبائية على ممثل الشخص المعنوي إذا كان هذا الممثل القانوني هو المسؤول عن الجرائم التي ترتكب باسم الشخص المعنوي كما لو ارتكبها باسمه أو بحسابه الخاص<sup>2</sup>.

وبموجب القانون رقم 04-15 المؤرخ في 10/11/2004 الذي عدل المواد 18 مكرر إلى 18 مكرر 1 من قانون العقوبات. نجد المشرع قد اعترف بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال عقوبات أصلية تقع على الشخص المعنوي.

وبهذا فإن كل من المشرع الجنائي و الجزائي قد اعترف بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي, إلا أن هناك ملاحظة ينبغي الإشارة إليها و هي حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الهيئات العمومية الخاضعة للقانون العام<sup>3</sup>.

وهو ما نلمسه جليا من خلال نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة .

ثانيا: المسؤولية الجزائية للشريك

- إذا كان المكلف بالضريبة هو المسؤول الأول أمام الإدارة الجبائية وهو من تقع عليه أعباء المسؤولية الجزائية باعتباره الفاعل الأصلي, فإن الشريك في الجريمة الضريبية هو كل شخص

<sup>1</sup>المادة 303 قانون الضرائب المباشرة الفقرة 9-

<sup>2</sup>السبتي (فارس) المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري دار هومة 2005 ص 343.

<sup>3</sup>السبتي(فارس) مرجع سابق ص 274.

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

ساعد أو حرض أو اتفق مع الممول أو المكلف بالضريبة على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها بالقوانين الجبائية<sup>1</sup>.

ويعتبر كشركاء بالخصوص الذين توسطوا بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج و الذين حصلوا باسمهم على قسيمات تعود للغير<sup>2</sup>.

كما أشار المشرع الجزائري إلى المادة 42 من قانون العقوبات في تعريفها للشريك في الجريمة بقوله 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

يمكن القول أن الشريك يتحمل المسؤولية (الجبائية) الجزائية انطلاقا من مساهمته في الفعل الذي جرمه القانون من خلال إجرام الفاعل الأصلي, حيث لا يأخذ بجريمة الاشتراك إلا بوجود جريمة الغش الضريبي, أي يجب ارتكاب فعل مجرم و معاقب عليه من طرف القانون, وأن يقع فعل الاشتراك بإحدى صورته المنصوص عليها في القانون كالتحريض مثلا لغرض تسهيل الجريمة الضريبية وذلك بغض النظر عن وقت الفعل سواء كان سابقا للجريمة الضريبية أو مصاحبا لها استنادا على وقوعها.

وبخصوص العقوبات فقد أشار المشرع إلى أنه ينطبق على الشركاء في الجريمة نفس العقوبات المطبقة على مرتكب هذه الجريمة أنفسهم دون المساس عند الاقتضاء بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود<sup>3</sup>.

كما نجد المشرع قد أشار ضمن قانون الضرائب المباشرة إلى أنه يعاقب على الشراكة في إعداد و استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل الأعمال أو خبير فبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحساسة في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها

- 1,000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه

- 2,000 دج عن الثانية

- 3,000 دج عن المخالفة وهكذا أود إليك بإضافة 1,000 دج إلى مبلغ الغرامة عن

كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكب المخالفات لدى

المكلف أو أحد بالضريب أو لدى المكلفين إما بالتعاقب أو التزام<sup>4</sup>.

إن الحديث عن فعل الاشتراك في الجريمة الضريبية يقودنا إلى نوع آخر من الاشتراك الذي يخرج عن المعتاد أي مشاركة الفاعل الأصلي, بحيث نجد المكلف بالضريبة تربطه صلة

<sup>1</sup>السيدي (فارس) مرجع سابق ص 274.

<sup>2</sup>المادة 140- قانون التسهيل .

<sup>3</sup>المادة 120- قانون التسهيل .

<sup>4</sup>المادة 306- قانون الضرائب المباشرة

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

إجرامية بالإدارة الجبائية نفسها من خلال أعوان الرقابة و التحقيق و المدير المسير للإدارة, عن طريق صور إحتيالية و مناورات تدليسية بالإشتراك معهم, كإفقاد مبالغ تسري عليها الضريبة أو عن طريق التلاعب برقم الأعمال و إصدار الضريبة في حقه ثقل قيمتها عن القيمة الحقيقية وهذا كله قد يؤدي إلى جريمة أخرى و هي من جرائم الفساد - الرشوة - .

### ثالثا: المسؤولية الجزائية للغير

على غرار القاعدة العامة الناصة على إلحاق الجزاء بمرتكب الفعل و تحميله كل تبعات فعله المجرم, نص المشرع على أنه "يكون الأشخاص الأسمى بيانهم مسؤولون عن المخالفات المشار إليها في المواد 523 إلى 527 من هذا القانون و المكلفين بهذه الصفة بالرسوم و الغرامات المالية و المصاريف:

- أ- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم
- ب- الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين و الساكنين عندهم.
- ج- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم وفي بساتينهم المسورة و جنانهم.

### د- الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية.

غير أن هؤلاء يكونون مسؤولين عندما يجعلون الإدارة قادرة القيام على متابعات فعالة تجاه مرتكبي الغش أو مخالفة القانون وذلك عن طريق التعيين الصحيح للشخص أو الشركة الذين تم التحويل لحسابهم.

يجب أن يتم هذا التعيين أثناء المعاينات نفسها أو قبل إختتام الدعوى لدى المجلس<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: العقوبات الواجب فرضها

لقد سن المشرع الجزائري مجموعة من العقوبات كسياسة لتجريم بعض الأفعال التدلسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك من أجل ردع جريمة الغش الضريبي بكل أشكالها و حماية الخزينة العمومية و المحافظة على السير الحسن للإقتصاد الوطني و المشاريع التنموية للدولة:

وعليه سنتطرق للعقوبات التي فرضها المشرع و التي تنقسم إلى عقوبات جزائية و أخرى جبائية

### أولا: العقوبات الجبائية:

<sup>1</sup>المادة 529- قانون الضرائب الغير مباشرة

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

01 في مجال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

تنص المادة 183 من ق ض م على أنه يجب على المكلفين بالضريبة و الخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الفصل الإجمالي أو للضريبة الجزائية الوحيدة أن يتقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعة لها تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة<sup>1</sup>.

هنا نجد المشرع يلزم المكلف بالضريبة بالتصريح و يلزمه أيضاً بإرفاق التصريح بالوثائق اللازمة الكافية و الشاملة لكل المعلومات عن مكونات المؤسسة وهو ما يجعل من التصريح واجبا على المكلف بالضريبة، تترتب عنه الإدلاء به أو عدم تقديمه في ميعاده المحدد قانون العقوبات الجبائية نص عليها المشرع الجزائي بقوله:

➤ يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون يدفع الغرامة الجبائية المحددة بـ 30.000 دج دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون<sup>2</sup>.

➤ ويطبق أيضاً بشأن الزيادات عن التأخير بالتصريح.

➤ تعرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% تخفض هذه الزيادات إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في القانون 322.

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين يوماً اعتباراً من تاريخ تبليغ في ظرف موصى عليه من إشعار باستلام و القاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذه الأجل تطبق زيادة بنسبة 35%<sup>3</sup>.

- يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الأجل المحددة أو عند ثبات تصريحه بالوثائق و المعلومات المطلوبة بموجب المادة 152-153-180 من قانون ض م ر م دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها<sup>4</sup>.

في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين يوماً ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه للمعني بالأمر في ظرف موصى به مع إشعار بالاستلام. تعرض الضريبة تلقائياً و بتضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25% .

<sup>1</sup>المادة 183 ق ض م

<sup>2</sup>المادة 194 ق ض م ر م

<sup>3</sup>المادة 192 ق ض م ر م - الفقرة 1

<sup>4</sup>المادة 106 ق ض م ر م ق (2)

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

تعد التصريحات الخاصة المقررة في المواد 18-44-53-59 و الوثائق المرفقة بها والتي تستعمل في مراقبة الدخل الوارد في التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي كوثائق إثبات من أجل تطبيق أحكام الموضوعين 1-2 من هذه الفقرة كما أضاف المشرع بعض الزيادات بسبب نقص في التصريح بقوله: عندما يصرح المكلف عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد ضريبة أو يبين ربحا ناقصا أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو خل بها نسبة:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50.000 دج أو يساويه
  - 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج و يقل عن 200.000 دج أو يساويه .
  - 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .
- عند القيام بأعمال تدليسيه تطبق زيادة وافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السبب لا يمكن أن تقل هذه الزيادات عن 50% عندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة 100%.
- نضيف نسبة 100% كذلك عندا تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

كما أضاف المشرع أن كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت حيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب, القيام بمهامهم, يعاقب بغرامة جبائية كمبلغ 10.000 إلى 30.000 دج, تحدد هذه الغرامة ب 50.000 دج عندما يتم التأكد من خلال معاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة, وفي حالة إجراء عقوبتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة ثلاثة مرات.

### 2- بالنسبة للضرائب الغير مباشرة:

بالرجوع إلى قانون الضرائب الغير مباشر نجد المشرع قد فضل التمييز بين نوعين من العقوبات و الجزاءات ثابتة و نسبية :

#### أ- العقوبات الثابتة:

دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة, ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524-527 من قانون الضرائب الغير مباشرة يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة جبائية 5.000 إلى 25.000 دج.

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

غير أن هذه الغرامة تقرر فحسب المعدلات القصوى فيما يخص المخالفات المنصوص عليها في المادة 530 -2 فيما يخص المخالفات المنصوص عليها في المادة 530 -2 اثنان (الكحول المغيرة)<sup>1</sup>.

### ب- العقوبات النسبية:

تنص المادة 524 1- يعاقب على المخالفات المذكورة في المادة 523 أعلاه في حالة التملص من الحقوق بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000.

في حال استعمال طرف احتيالية ومهما كان مبلغ الحقوق موضع شك وكذا في الحالة المنصوص في المادة 530 2- (أنواع كحول مغيرة) تحدد الغرامة المنصوص عليها في الفقرة 1, أعلاه يضاعف الحقوق موضع الغش على ألا تقل عن 50.000 دج<sup>2</sup>.

- تنص المادة 537 على العقوبات المترتبة على عرقلة المراقبة الجبائية بقولها يعاقب كل من يجهل, بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين للإثبات المخالفات لتتبع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية 10.000 إلى 100.000 دج.

تعتبر الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما أمكن تقدير أهمية الاحتيال<sup>3</sup>.

- أضاف المشرع أنه في حالة المساهمة في إعداد استعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة من قبل كل رجل أعمال أو خبير أو بصفة عامة كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن المساعدة في مسكها تعاقب بغرامة جبائية تحدد ب:

-1.000 دج بالنسبة للمخالفة الأولى المبينة في حقه.

-2.000 دج بالنسبة للمخالفة الثانية .

-3.000 دج بالنسبة للمخالفة الثالثة<sup>4</sup>.

3-العقوبات بالنسبة لقانون الرسم على الأعمال

1-المادة 523 ق ض غ م

2 -المادة 524 ق ض غ م

3-المادة 531 ق ض غ م

4-المادة 541 ق ض غ م

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

بالرجوع الى قانون الرسوم على الأعمال من خلال المواد 114- 116- 122 نجد المشرع قد فرض عقوبات جنائية على بعض المخالفات و ذلك بقوله:

مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المادتين 115-116 أدناه يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المطاقة, بغرامة جنائية يتراوح مبلغها بين 500 و2500 دج .

في حال استعمال طرق قد يسببه تحديد مبلغ هذه الغرامة ب 1000 الى 5000 دج .

و أضاف المشرع أنه في حالة عدم وضوح لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 تطبق غرامة جنائية يحدد مبلغا ب 1000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون و الفاعلية للتطبيق في حالة عدم مراعاة الالتزامات الجنائية.

كل المخالفات للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 أعلاه تطبق عليها مصلحة الرسوم على رقم الأعمال , غرامة جنائية يتراوح مبلغها من 1000 إلى 5000 دج.<sup>1</sup>

أضاف المشرع أنه إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المذنب غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله , يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية :

-10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو يساوي مبلغ 50.000 دج أو بارية.

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن 50.000 دج و يقل أو يساوي عن مبلغ 100.000 دج أو يساويه .

- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دجو في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة نسبة 100% على مجمع الحقوق<sup>2</sup>

و في عرقلة مهام الأعوان المحققين في أداء مهامهم صرّح المشرع أنه يعاقب بغرامة جنائية يتراوح مبلغها بين 1000-10.000 دج لكل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجنائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم<sup>3</sup>.

### 4- بالنسبة للعقوبات في قانون الطابع:

<sup>1</sup>-المادة 114 ق ر ر أ

<sup>2</sup>- المادة 110 ق ر ر أ

<sup>3</sup>- المادة 122 من نفس القانون

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

في ذات القانون نجد المشرع قد صرح من خلال المادة 33 بأن كل غش أو محاولة للغش و تطبيقه عامة كل محاولة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة يتم عن طريق استعمال للأليات المشار إليها في المادة (4)<sup>1</sup> يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري العمل به بالنسبة لكل ضريبة متملص منها غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من طرف الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10000 دج .

وأشار المشرع في المادة 35 الفقرة الثانية إلى أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم تكون الغرامة المترتبة تساوي خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل على 2000 دج.

أضاف المشرع أنه كل من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفة لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم , يعاقب بغرامة جبائية تتراوح من 10.000 إلى 100.000 دج و هذه الغرامات مستقلة عن تطبيق الغرامات الأخرى المنصوص عليها في النصوص سارية المفعول كلما أمكن تقييم التندليس<sup>2</sup>

أشار المشرع إلى أنه كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير القابلة للتداول يعاقب بغرامة تتراوح من 500 إلى 50.000 دج<sup>3</sup>.

كما تطرق المشرع من خلال المادة 106 إلى أن كل مخالفة لأحكام المواد 99-100-101 من هذا القانون يعاقب بغرامة<sup>4</sup> :

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50.000 دج و يقل عن 200.000 دج أو يساويه .

- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 200.000 دج.

كما جاءت المواد من 7 إلى 18 من قانون الطابع بأنه لا يجوز لأي شخص أن يبيع أو يوزع ورقا مفروضا عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية و ذلك تحت طائلة غرامة تتراوح من 1000 إلى 10.000 دج .

<sup>1</sup>- المادة 4 من قانون الطابع: يلزم على المدمنين بالرسم الخاضعين لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب المباشرة ... بدفع الرسوم مثلما ادرجت في الجداول بتعويضها بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الجبائية أن وافقت عليها

<sup>2</sup>- المادة 37 ق ط

<sup>3</sup>- المادة 90 ق ط

<sup>4</sup>- المادة 19 ق ط - متعلقة بالتأخر في دفع الرسوم المغفلة في الأجال القانونية-100 ق ط خضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع 101- ق ط متعلقة باستحقاق الرسم لكل عقد أو إيصال أو مخالفة أو سواء

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

و في حالة استعمال الطرق التدليسية تطبيق الغرامة بنسبة 100% على كل الحقوق المتملص منها و تتحقق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها الطابع و الحد الأدنى للغرامة هو 500 دج .

### 5- في مجال قانون التسجيل:

تطرق المشرع إلى العقوبات الجبائية في قانون التسجيل من خلال المادة 49 بقوله "كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه<sup>1</sup> تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة و العقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم و العقوبات عن الاقتضاء , و يكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 25000 الى 250.000 دج .

كما ينص المشرع على أن العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج<sup>2</sup>.

### 6- في مجال قانون الإجراءات الجبائية:

أشار المشرع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية إلى العقوبات الجبائية المفروضة على من يرفض حق الاطلاع بقوله " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 الى 50.000 كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61 أعلاه و اين ببعضه عليها تقديمها للتشريع أو يقوم بإتلاف الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها<sup>3</sup>.

### ثانيا العقوبات الجزائية:

إلى جانب العقوبات الجبائية التي أقرها المشرع , فمن القوانين الألف ذكرها نجده نص على عقوبات جزائية و اعتبرها من الوسائل العقابية التي تهتم بمعالجة ظاهرة الغش الضريبي و ردع مرتكبها من خلال فرض الغرامات الجزائية و الحبس إلى جانب عقوبات اخرى تكميلية سالبة للحرية .

1 - المادة 48 ق ت : نظمت شروط فتح الخزانة ...حجز الموثق الذي اسند عن هذا الغرض من قبل جميع ذوي حقوق التركة أو الموثق الذي يعينه رئيس المحكمة في حالة عدم اتفاق و بناء على طلب أحد ذوي الحقوق و بخبر الموثق المدبر الولائي للضرائب المختص اقليميا 8 أيام مسبقا بواسطة رسالة موصى عليها مع اشعار بالاستسلام لكي يتمكن أحد أعوان مصلحة التسجيل من الحضور

2- المادة 120 من قانون التسجيل

3- المادة 62 ق إ.ج

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

و سنحاول التطرق إلى نوعين من العقوبات في هذا الشأن هما العقوبات الأصلية و العقوبات التكميلية

### 01 العقوبات الأصلية:

بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تنص في مجملها على عقوبة الحبس و الغرامة لكل من تملص أو حاول التملص بالطرق التدليسية كلياً أو جزئياً عن إقرار وعاء الضريبة و عليه سنتطرق إلى بعض المواد الناصة على ذلك :

-إن المادة 303 من قانون الضرائب م ر م تنص على أنه فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة تعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كلياً أو جزئياً بما يأتي :

-غرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

-الحبس من شهرين(2)إلى ستة(6) أشهر و غرامة من 100.000دج إلى 500.000 أو بإحدى هاذين العددين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج ولايتجاوز 1.000.000 دج.

-الحبس من 6 أشهر إلى 2 سنة و غرامة مالية من 500.000 دج الى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج .

-الحبس من 2سنة إلى 5سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000دج أو بإحدى هذين العددين عندما تفوق الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما تفوق الحقوق المتملص منها 10.000.000دج<sup>1</sup>.

يعاقب كل من استخدم طرق احتيالية للتملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من ستة أشهر إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- المادة 303 ق ض م ر م  
<sup>2</sup>- المادة 532 ق ض غ م

و بالنظر إلى قانون الرسوم على رقم الأعمال نجد المشرع نص على أنه كل مخالفة للمنع من ممارسة مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب أو مسير أو مستخدم الصادر ضد الأشخاص الذين أثبت مسؤولين في أعداد أو المشاركة في أعداد موازنات و جرود و حسابات و ثائق خاطئة بمختلف أنواعها لتحديد أسس الضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم , يعاقب عليها بغرامة جزائية يتراوح مبلغها بين 1000 و 10.000 دج<sup>1</sup>.

### 2-العقوبات التكميلية:

إضافة إلى العقوبات الأصلية أقر المشرع الجزائري عقوبات تكميلية تتمثل في غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا , المنع من ممارسة المهنة و غيرها من العقوبات الأخرى و تعتبر العقوبات التكميلية جزاءات مالية للحقوق في حالة ارتكاب مخالفة الأحكام القانونية و يتم اللجوء إليها في حالة العود , و سنحاول التطرق إلى أهم العقوبات التكميلية التي نصت عليها القوانين الجبائية من خلال :

المادة 303 من قانون ض م ر م إذ تنص على أن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات , سواء كانت جبائية أم جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية , و ذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى المنع من ممارسة المهنة و العزل من الوظيفة و غلق المؤسسة ...الخ, ونفس العقوبة نص عليها من المادة 130 ق ر ر أ .

و في حالة العود و تعدد الجرح المثبتة بحكم أو عدة أحكام فإن الحكم الذي يقضي به يتضمن المقطع 2 ينتج عنه قانونا , المنع من ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب أو مستخدم و عند الاقتضاء يغلق المحل<sup>2</sup>.

أشار المشرع الجزائري إلى الجرائم المنطوية مع عقوبات جزائية بحيث باستطاعة الجهات القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي في الجرائد التي تعنيها و ذلك على نصه المحكوم استنادا إلى المواد 303 ق ض م ف 6 - ق حرف ط ن -الفقرة 6.

### الفرع الثالث عقوبات أخرى:

كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق وجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها , تعاقب بغرامة جبائية من 100 الى 10.000 دج.

و يترتب أيضا في هذه المخالفة تطبيق إجراء مالي قدره 500 دج على الأقل عن كل يوم تأخير يبتدئ من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض و ينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان

<sup>1</sup> - المادة 129 ق الرسوم على رقم الأعمال

<sup>2</sup> - المادة 306 ق الضرائب م ر م -الفقرة 3-

مكتوبا من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت للحصول على الوثائق المقررة<sup>1</sup>.

أشار المشرع في الفصل السادس من ق إ ج بخصوص العقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع أنه يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق تلجنة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ اسر بها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض و ينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني , تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق , يتم النطق بالغرامة و التلجنة المالية من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا الاستعجالية ... و يقوم فائض الضرائب بتحصيل الغرامة و التلجنة المالية<sup>2</sup> .

من خلال المادتين نجد المشرع الجزائري قد فرض عقوبات أخرى إضافية إلى العقوبات الجزائية و الجبائية السالف ذكرهما و هي عقوبات اصطلح على تسميتها العقوبات التهديدية و تتمثل في عقوبات مالية من أجل حث المكلف بالضريبة على احترام القواعد الضريبية المعمول بها حتى تسديد ما عليه تجاه الإدارة و الضريبة العمومية بالإضافة إلى عقوبات مهنية.

هذه العقوبات تسمى في القوانين الجبائية بالتلجنة المالية كما هو مبين في المواد أعلاه , وهي تأتي نتيجة تأخر المكلف بالضريبة عن تسديد ما عليه من التزامات ضريبية كإكراه مالي .

و على اعتبار أن الحكم بالغرامة التهديدية يكون من طرف جهة قضائية إدارية فإن الغرامة تعتبر ذات طابع مدني و ليست طابع جزائي .

إضافة إلى العقوبات التهديدية نجد أن المشرع قد أقر عقوبات أخرى مهنية لتعزيز الجهاز الردعي و محاربة الغش الضريبي , هذه الصعوبات هذه الصعوبات تنس مهنة المكلف بالضريبة من خلال :

الغلق المؤقت لنشاط المكلف بالضريبة و هو ما نص المشرع من خلال المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية بقوله :

يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية على حسب مجاله اختصاصه بناء على تقدير يقدم من طرف المحاسب المتابع ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر .

يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي اذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الجبائي أو لم يكتب سجلا للاستحقاق يوافق عليه قابض

<sup>1</sup> - المادة 518 ق ض غ م  
<sup>2</sup> - المادة 63 ق إ ج

## الفصل الثاني : إجراءات متابعة الغش الضريبي

الضرائب صراحة , في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت .

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في القضية كما هو الحال الاستعجالي , بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانوناً , لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت<sup>1</sup>.

إضافة إلى الغلق المؤقت لمحل المعني نجد أسلوب آخر اتخذه المشرع لتسهيل عملية تتبع المتهربين من الضريبة من خلال تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية عبارة عن بنك المعلومات الخاص بهم.

<sup>1</sup> - المادة 146 ق إ ج

خاتمة

## خاتمة

إن موضوع الغش الضريبي عموماً يعتبر من المواضيع التي اهتم بها الفقه الحديث ، خاصة بعد ان اصبحت الجباية تمثل احد اهم المصادر المالية للدولة، وهذا ما نلّمحه من خلال الاهمية البالغة التي اولتها الدولة للتشريعات الجبائية من اجل استيفاء الضرائب المستحقة والحد من هاذها الظاهرة ومكافحتها، لكن تحقيق هذا الهدف ليس بالامر السهل، وهذا نظراً للتقنيات المنتهجة والحيل المستعملة من طرف المكلفين بهدف التخلص من دفع الضريبة والتخلص منها.

لذا حاولنا من خلال هذا البحث المتواضع التطرق إلى موضوع الغش الضريبي من خلال فصلين تطرقنا في الاول إلى مفهوم الغش الضريبي كظاهرة بالتعريف وذكر العناصر المكونة له كفعال جرمته القوانين الجبائية وكذا اهم الاساليب والطرق التي يعتمدها المتملصون من الضريبة ومعرفة الآثار التي تنتج عن ظاهرة الغش الضريبي على مختلف الابعاد ، كما تطرقنا من خلال الفصل الثاني إلى إجراءات المتابعة و إجراءات الدعوى الجبائية الجزائية.

وخلصنا من خلال بحثنا هذا إلى ان التهرب الضريبي له مفهوم واسع، إذ يشمل العديد من الممارسات التي يجرمها القانون، كالتزوير والتدليس وخيانة الأمانة، لكن جميعاً تصب في قالب واحد وهو تحقيق الهدف الإقتصادي، أي تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها (المكلف بالضريبة) أو لتفويت منافع مشروعة للغير (الدولة)، كما وخلصنا الى ان الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العمومية موارد هامة، ويخلق عراقيل ذات اثر كبير في تسطير سياسة الإنفاق العام وذلك راجع للاساليب المتعددة الاحتمالية الممارسة من طرف المكلف بالضريبة الناتجة عن كثرت الثغرات في النظام الجبائي وفقدان المكلف بالضريبة الثقة فيه.

في ذات السياق وخلصنا إلى ان الدولة الممثلة في الإدارة الجبائية اسست وسائل قانونية لمحاربة هذه الظاهرة التي تفنك بالإقتصاد الوطني وتضييق الخناق عليهما من خلال استحداث نظام رقابي فعال، يمكنها من الاستفادة وتعبئة الموارد المالية العامة والمحافظة عليها من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع ، والمتمثلة في وسائل التحقيق الجبائية المختلفة التي تفرض على المكلف بالضريبة رقابة معمقة وتحقيقاً دقيقاً ، ينتهي بالمتابعة الجزائية عند ثبوت في حقه ارتكاب جريمة الغش الضريبي باي شكل من الاشكال.

ومن جهة اخرى نرى انه لمجابهة هذه الظاهرة ينبغي علينا ولا تحليلها ومعرفة اسبابها الحقيقية ، على امل أن تكون خاصية استثنائية بدلا من أن يعم انتشارها كما هو عليه في الوقت الراهن، والوصول إلى هذه النتائج في مجال مكافحة الغش والتهرب الضريبي يقتضي بالدرجة الأولى توافر عزيمة جادة من كل الأطراف وعلى كل المستويات والعمل على تفعيل اليات جديدة وهو ما نقترحه كحل مكملة للاجراءات المتخذة :

## خاتمة

- محاربة ظاهرة الفساد الإداري قبل التوجه لظاهرة التهرب الضريبي (فمكلف متهربموظف غير كفي، والموظف غير الكفئعبي على الخزينة).

- العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة وموظفي الضرائب كذلك، وهذا عن طريق مختلف وسائل الإعلام، مع تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته، وإدراج الثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية (المدارس، المعاهد والجامعات)

- تقرير امتيازات وحوافز مهنية للمراقبين والمحققين الذي يتوصلون للكشف عن التهرب الضريبي، تشجيعهم على العمل بنزاهة، وعدم التعرض للإغراء.

- استبدال عقوبة حبس المكلف بعقوبة يكون وقعها أكثر عليه وعلى ذمته المالية، فمتهرب محبوس ليس له أي فائدة للخزينة بل وبعد أن أخل لتزاماته الضريبية تتم استضافته في المؤسسة العقابية على نفقة المضرور؛ فهو عبء غير مباشر على الخزينة من خلال توفير شروط معيشتة وأمنه داخل المؤسسة.. فلا يسعنا القول إلا أن المكلف هو حجر الزاوية في العملية؛ فمكلف واعي، تحصيل آمن، مشاريع تنموية، منفعة عامة تعمم على الجميع.

-- إعطاء النيابة حق استخلاف إدارة الضرائب في جلسات المحاكمة في حالة غيابها، وكذلك تقديم طلبات فيما يخص الدعوى الجبائية، لأن ما نلاحظه في جلسات المحاكمة أن تغيب إدارة الضرائب يؤدي إلى سقوط الدعوى الجبائية، خلافا لما هو معمول به في التشريع الجمركي، أين تحل النيابة محل إدارة الجمارك..

وإن ما يمكن قوله في ختام هذا البحث هو أن تولي الدولة الظاهرة التهرب الضريبي اللازم من الاهتمام لأجل تحسين مردودية الموارد المالية التي هي في أمس الحاجة إليها، وذلك بتطوير سبل وكيفيات التصدي لها دون إهمال أهم طرف فيها وهو المكلف من خلال توعيته وتكوينه وتحسن علاقته بالإدارة وجعل الضريبة تأخذ المكانة اللائقة بها والدور الحقيقي لها ولما لا الوصول إلى الحالة المثلى التي أختصرها القاضي الأمريكي هولمز بقوله: "أحب دفع ضرائبي لأنها ثمن الحياة المدنية المتحضرة."

في آخر المطاف نأمل أن تكون قد وفقنا بالقدر الكافي في اختيار الموضوع ومعالجته، وأي نقاط لم يتم التطرق إليها تشكل منطلقا لموضوعات أخرى تحتاج إلى البحث فيها، في دراسات حول مشكلة الغش الضريبي.

# قائمة المصادر و المراجع

الكتب :

- ✓ M. Rosier، عن عدلي ناشد (سوري) ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- ✓ اعصام شيور، المالية العامة و التشريع الضريبي، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2004-2005.
- ✓ ايدير عبد المالك ومخلوفي عبد الغاني، الضرائب و التهرب الضريبي، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2002.
- ✓ البطريق (يونس أحمد)، المالية العامة، دار النهضة العربية، لبنان، 1984.
- ✓ حسن عوض الله (زينب)، مبادي المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998.
- ✓ دراز (حامد عبد المجيد)، مرسي السيد حجازي، المالية العامة، جامعة بيروت العربية، بيروت، 2003.
- ✓ السبتى (فارس) المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري دار هومة 2005
- ✓ سرور (أحمد فتحي)، الجرائم الضريبية، القاهرة، 1990.
- ✓ سهام كرودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المعيد للنشر، ط1، الجزائر، 2011.
- ✓ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار النشر جامعة الإسكندرية، 2000
- ✓ صادق بركات عبد الكريم،، دراز حامد عبد المجيد، عياد علي عباس، دراسات في النظام الضريبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1975.
- ✓ صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987.
- ✓ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي - دار الهدى للطباعة و النشر، عين مليلة، طبعة 2012.
- ✓ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2000.
- ✓ عدلي ناشد (سوزي)، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،.
- ✓ العرباوي (حسن) وكبير (جلال)، المالية العامة، مصر، 1994.
- ✓ على زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2004-2005.
- ✓ العيدصالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية الرقابية الجبائية المنازعات الجبائية ط3. دار هدهد الجزائر 2008.
- ✓ غازي عناية، الزكاة و الضريبة، منشورات دار الكتب الجزائر، 1992.
- ✓ فوزي عبد المنعم، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 223
- ✓ محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية و الضريبة، دار هومة للطباعة، طبعة 2003.
- ✓ محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، النظرية العامة في مالية الدولة، السياسة المالية في اقتصاد الرأسمالي، دار المعرفة الجامعية، 1996.

## قائمة المصادر و المراجع

- ✓ محمد مرسي فهمي اسيد لظفي عبد الله ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبعيين و تطبيقاتها العلمية ، ديوان دار النشر ، القاهرة ، 1999 .
  - ✓ المساعدة (أنور محمد صدقي) المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية, دار الثقافة, عمان 2007.
  - ✓ منصور بن اعمارة ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية.
  - ✓ مهدي محفوظ ، علم المالية العامة و التشريع المالي الضريبي ، ديوان النشر ، لبنان ، الطبعة الرابعة ، 2004 .
  - ✓ مولاي عبد الرحمان ابيلا ، الاثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة (على ضوء الممارسة و الاجتهاد القضائي) مطبعة الأمنية ، الرباط ، المغرب 2013.
  - ✓ ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي و التطبيق ، جامعة البلدية دار النشر و التوزيع ، الجزائر ، 2003.
  - ✓ ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر و التوزيع ، الطبعة الثانية الجزائر 2009.
  - ✓ نبيل صقر الوسيط في شرح ق ع الخاصة بالجريمة الضريبية و التهرب -دار الهدى- الجزائر -2013- (د-ط) .
- رسائل ماجيستر :**
- ✓ إلياس واضح ، الاثبات في المواد الضريبية (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ، رسالة نيل شهادة ماجستير ، تخصص قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة السانبا وهران، 2003- 2004 .
  - ✓ عباس عبد الرزاق ، التهرب الضريبي و الرقابة الجبائية مذكرة نيل شهادة الدراسات العليا، دفعة 2007 .
  - ✓ عفاف بوسالم ، الاثبات في المادة الضريبية في القانون الجزائري ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص قانون العام للأعمال ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة .
  - ✓ محمد فلاح ، التهرب الجبائي و تأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية ، رسالة ماجيستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، سنة 1997
- مراجع أجنبية :**

- ✓ Jean Claude martinez ,la fraude fiscal. (p.ul ,Alger ,p74.
- ✓ NGAOSYVATHN , le role de l'impot dans les P.VD ,P-L-F France, Novembre 1975, 95.

## المواد و القوانين :

- ✓ قانون إجراءات الجبائية
- ✓ قانون الضرائب الغير مباشرة
- ✓ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- ✓ قانون الطابع
- ✓ قانون التسجيل

## قائمة المصادر و المراجع

---

- ✓ قانون الرسوم على رقم الاعمال
- ✓ القانون التجاري
- ✓ قانون الاجراءات الجزائية

| الصفحة | الموضوع   |
|--------|---|
|        | دعاء  |
|        | إهداء   |
|        | إهداء   |
|        | شكر وتقدير  |
|        | ملخص  |
|        | قائمةالمختصرات                                    |
| 2      | مقدمة   |
|        | الفصل الأول: ظاهرة الغش الضريبي                   |
| 9      | المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي                  |
| 9      | المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي                  |
| 11     | المطلبالثاني:عناصر الغش الضريبي                   |
| 12     | المطلب الثالث: تصنيفاته                           |
| 15     | المبحثالثاني:أسباب و طرق وأثار الغش الضريبي       |
| 15     | المطلبالأول:أسباب الغش الضريبي                    |
| 35     | المطلبالثاني:طرق الغش الضريبي                     |
| 41     | المطلب الثالث : أثار الغش الضريبي                 |
|        | الفصل الثاني: إجراءات متابعة الغش الضريبي         |
| 48     | المبحث الأول : التحقيق الجبائي                    |
| 49     | المطلب الأول : وسائل التحقيق الجبائي              |
| 60     | المطلب الثاني : وسائل التحقيق الأخرى              |
| 70     | المبحث الثاني : إجراءات المتابعة الجزائيةالجبائية |
| 70     | المطلب الأول : المتابعة الجزائية                  |

## فهرس المحتويات

80

المطلب الثاني : الجزاءات

101

خاتمة

104

قائمة المصادر و المراجع

فهرس المحتويات

