

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المركز الجامعي صالحى أحمد - النعامة -
معهد الحقوق



مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر

الشعبة : حقوق

التخصص: قانون إداري

تحت عنوان

التهرب الضريبي بين الجزاءات الضريبية والجنائية

تحت إشراف الأستاذ:

بغني شريف

من إعداد الطلبة :

- عامري عبد الحفيظ

- لبوخي بولنوار

المناقشة من طرف اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
لعلوي محمد	أستاذ محاضر - أ -	رئيساً
بغني شريف	أستاذ محاضر - ب -	مشرفاً ومقرراً
عليوة كريمة	أستاذ محاضر - ب -	مناقشاً

السنة الجامعية 2022-2023



﴿ قَوْلٌ مَّعْرُوفٌ وَمَغْفِرَةٌ خَيْرٌ مِّنْ صَدَقَةٍ يَتَّبِعُهَا أَذَى ۗ وَاللَّهُ غَنِيٌّ حَلِيمٌ ﴾

[البقرة: 263]

قَالَ رَسُولُ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ :

﴿ صَنَائِعُ الْمَعْرُوفِ تَقِي مَصَارِعَ الشُّوءِ ﴾

[رواه الطبراني]

الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، أهدي هذه
المذكرة إلى روح والدي الفاضل والمغفور له بإذن الله السيد
عامري لعربي تغمده الله برحمته الواسعة وأكرم نزله، كما
أهدي هذه المذكرة إلى أمي رقيقة دربنا بالدعاء الدائم
إضافة إلى أخي الأكبر (منير) وأخواتي العزيزات وبصفة خاصة
سجدتي (سجود) والى كافة أقاربي وأصحابي وبالأخص
عبدو (عبد الرزاق) صديق الدهر دون أن ننسى زملاءنا في
الدراسة.



عامري عبد الحفيظ

الإهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله وبعد توفيق الله عز وجل، أهدي هذا العمل إلى روح أبي الغالي الذي كان يدعونا دائما إلى طلب العلم والمعرفة، وإلى أمي الغالية شفاها الله والتي بذلت عمرها في سبيل نجاحي، وإلى إخوتي الغاليين وإلى زوجتي الكريمة الذين ساعدوني على إتمام هذا العمل، كما أهديها إلى ابنتي الحبيبة آية، وإلى شروق وإيمان وعبود وكل الأهل والأقارب والأصدقاء، دون أن أنسى أساتذتي الأفاضل، وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل.



لبوخي بولنوار

شكر و عرفان

إن الحمد لله نحمده ونستعينه ونستهديه و نعوذ بالله
من شرور أنفسنا و من سيئات أعمالنا، من يهده الله فلا
مضل له و من يضل فلا هادي له، وصلى الله وسلم على
محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم، إمام الأمة
وكاشف الغمة وعلى آله و صحبه و من تبعهم بإحسان إلى
يوم الدين، قال رسول الله صلى الله عليه و سلم " أحب
الناس إلى الله أنفعهم للناس " و من قدرة رب العالمين أن
سخر لنا خلفاءه في الأرض قصد نفع الأمة بما يقدرون عليه
من خير، و من بين هؤلاء أن سخر لنا الله الأستاذ الفاضل
بغني شريف الذي كان و لازال خير سند إنساني قبل
التعليمي، والذي تقبلنا بصدر رحب سواء في الدراسة أو في
مشوار انجاز هذه المذكرة بصفته مؤطر، ناهيك عن إعانته
لنا بتوفير المادة العلمية والتي استعصت علينا في البداية،
كما نخص بالذكر صاحب تطبيق "قوانين جزائرية " الذي
أثرى رصيدنا القانوني بالقوانين المحينة والآنية و الشكر
والعرفان لكل من ساهم في إنجاز هذا البحث من قريب أو
بعيد .

قائمة المختصرات

باللغة العربية

ت. ض: التهرب الضريبي

ص: الصفحة

ف: فقرة

ط: طبعة

د. ط: دون طبعة

دج : دينار جزائري

ق. ض. م. ر. م: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

ق. ض. غ. م: قانون الضرائب غير المباشرة

ق. ر. ر. أ: قانون الرسم على رقم الأعمال

ق . ت : قانون التسجيل

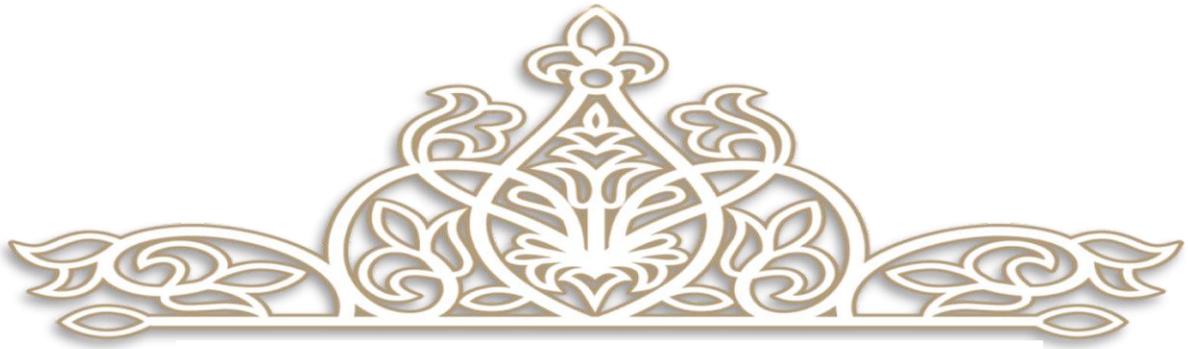
ق . ط : قانون الطابع

ق. ا. ج: قانون الإجراءات الجبائية

ق. ا. م. إ : قانون الإجراءات المدنية والإدارية

ق . م : قانون المالية

% : بالمائة



مقدمة



ترتكز الدولة بشكل عام على عناصر معروفة يجعلها تكتسب طابعها السياسي والاقتصادي و العالمي المتمثلة في رقعة جغرافية واضحة الحدود والأبعاد تحتوي على العنصر السكاني القاطن بها الذي يتجزأ منه الشعب الممارس لحقوقه السياسية و التي يحكمها نظام سائد المتأتي حسب نوعه المستخرج من أنواع أنظمة الحكم المختلفة والعديدة وتتمثل المهمة الأساسية لأي نظام حاكم لأي دولة في الحفاظ على دستورية القوانين الخاصة بالدولة إضافة إلى تنظيم العلاقات الدولية على مستويات عديدة أبرزها الإقليمي و العرقي إضافة إلى المستوى العالمي، إلى جانب هذه المهام توجد مهمة لا تقل أهمية عن ما سبق الحديث عنه من مهام والتي تخص الجانب الاقتصادي الذي يخاطب بصفة مباشرة رفاهية السكان و العيش الكريم لهم حيث أنه النظام الناجح دائماً يسعى إلى النهوض بالاقتصاد وضبط الخطط المدروسة للنهوض بهذا الجانب عن طريق تشجيع الاستثمار لضمان دخول العملة الصعبة مما يعود بالنفع على الخزينة المالية وإنعاشها ومن بين هذه الخطط التي ينتهجها الأغلبية الساحقة من أنظمة العالم والتي تعود بالنفع على الجانب الاقتصادي و المالي للدولة ألا و هي الضرائب المعروفة على أنها أموال إلزامية تحدها الدولة ويلتزم الممول بدفعها نقداً أو عينا دون مقابل مباشر لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق أهداف المجتمع، حيث أن الضرائب ليست حديثة الولادة اليوم بل لها تجليات تاريخية منذ القدم منذ عصور التشريعات القانونية القديمة.

إضافة إلى أن الضريبة بمفهوم اجتماعي أدبي تعرف على أنها عبء ترهق كاهل المكلف بها خاصة أنه يشعر بشيء من الظلم حيث أنه ملزم بدفع مال دون خدمة ملموسة يتحصل عليها مقابل هذا المال لهذا ظهرت ظاهرة عالمية تسفر عن تمرد المكلف بالضريبة تتجلى في ظاهرة التهرب الضريبي ، حيث يختلف الكثيرين في وضع تعريف له لاختلاف زوايا الرؤى، حيث يعرفه ميشال بوفيه"هو عبارة عن مخالفة قانونية مرتكبة تهدف إلى التملص النهائي من الضريبة أو تخفيض المبلغ" أيضا يعرفه لوسيان مال بأنه " مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي " وهذه الظاهرة قد شغلت أوساط التشريعات الجبائية والعديد من المفكرين الضريبيين وأهل الاختصاص لما يقتضيه من اهتمام بارز جعلته حديث الساعة بحثا عن حلول جذرية توقف زحفه إلى ما لا يحمد عقباه .

وظفنا مذكرتنا المتواضعة هذه إلى تفصيل و إيضاح ماهية هذه الجريمة عن غيرها من المفاهيم كالغش الضريبي، إذ تتجه إرادة المكلف فيهما إلى تحقيق نتيجة واحدة وهي التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا، إلا أن الطريقة تختلف ففي التهرب الضريبي يسلك المكلف سبلا مشروعة، وبالتالي لا توقع عليه أي عقوبات أو جزاءات، لأنه يتوفر فيه فقط العنصر المعنوي المتمثل في سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل و المناورات التدليسية. أما الغش الضريبي يتحقق عن طريق اللجوء إلى سبل غير مشروعة، تصل إلى حد التدليس والاحتتيال، فهنا يتوفر كل من العنصر المعنوي (سوء النية) والعنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية. بالإضافة إلى الأشكال و النطاقات التي يتمحور حولها إلى جانب أدوات المشرع الجزائري في القضاء عليها ومظاهر الإستراتيجيات المتبعة من قبله والتي من شأنها إيقاف زحف هذه الظاهرة.

يمكن تحديد إشكالية البحث بطرح التساؤل التالي:

- فيما تتمثل مظاهر تصدي المشرع الجزائري لهذه الجريمة، وفيما تتجلى الآليات

العقابية التي انتهجها في سبيل تحقيق ذلك ؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ماذا يقصد بالتهرب الضريبي ؟ وفيما تتمثل أنواعه ؟ وما هي أهم المجالات التي يشملها ؟

- أين تتجلى طرق التهرب الضريبي المستجدة ؟

- ما هي أهم الأسباب التي تؤدي إلى التهرب الضريبي؟ ماذا يصحب هذه الأسباب من انعكاسات على الدولة ؟

تتمثل أهم أهداف هذه الدراسة في محاولة تسليط الضوء على حيثيات التهرب الضريبي، إضافة إلى محاولة منا لإثراء هذا البحث العلمي بأكبر كم معرفي و تطبيقي الذي يشمل الجزاءات، ممكن ننير به ولو شيئاً بسيطاً لطلبة العلم و الباحثين و المفكرين المتخصصين، كما تجدر الإشارة إلى سبب آخر يرجع إلى هدفنا في إعطاء حلول جديدة وفعالة تؤخذ ولو على سبيل الاستئناس، كذلك تجسيد القوانين و النظم المحينة تشريعياً وبصفة حديثة تعكس تصدي المشرع للتهرب الضريبي .

يكتسب هذا الموضوع طابعاً خاصاً يجعل دراسته أمراً بالغ الأهمية تتمثل في إظهار اختصاص التشريع الجنائي الجزائري و مدى كفاءته، إضافة إلى تبيان تكريس روح الاجتهاد والتي تتمثل في كثرة التعديلات القانونية إما في جهة تقنين وتشريع الضريبة وإما من جهة الأدوات الجزائية العقابية في حال التهرب من الضريبة وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على عقلانية المشرع الجزائري في مواكبة و محاكاة الواقع المعاش وهذا ليس فقط في التشريع الجنائي بل ويخص مختلف التشريعات الأخرى و القوانين الموجودة في الجمهورية الجزائرية، كما تتجلى أهمية دراسة هذا الموضوع في أن الموضوع في حد ذاته نوعي ولا نقصد الموضوع من ناحيته المفاهيمية وإنما معالجته من الجانب التطبيقي و العقابي و عرض محاوره الضريبية و الجنائية بعد التعديلات الأخيرة .

تجدر الإشارة إلى أن هذا البحث وقصد إتمامه على أكمل وجه واجهنا بعض العراقيل و التي قد أرهقتنا نوعاً ما كباحثين تتجلى في عدة عناصر نذكر منها، نقص المراجع

ذات الصبغة القانونية المفتقدة للتحيين نظرا لكثرة التعديلات التي طرأت على مر السنوات مستأنسين بها فقط من الجانب المفاهيمي ، كذلك نقص أهل الخبرة و الاختصاص من حولنا في هذا المجال، إضافة إلى البعد الجغرافي بيننا نحن الطلبة والذي أنقص من عامل التشاور وتبادل الأفكار ووجهات النظر نوعا ما، إضافة إلى ضيق الوقت.

لرفع الغموض حول بحثنا وللتعمق أكثر فيه وقصد الإجابة عن هذه الإشكالية استندنا على المنهج الوصفي ويتجلى ذلك من خلال عرضنا للمعلومات الخاصة بالمادة العلمية الخاصة بنا والتي تتمثل في المراجع و المصادر ومحاولة منا لوصفها و وتنظيمها على نحو متسلسل و ممنهج .

طبقتنا في خطة البحث التقسيم الكلاسيكي المعروف المتمثل فصلين (الفصل الأول) حول الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي حيث يحتوي بدوره على مبحثين (المبحث الأول) يخص مفهوم التهرب الضريبي، (المبحث الثاني) يتمحور حول تداعيات التهرب الضريبي، أما الفصل الثاني فهو موسوم بالجزاءات المقررة للتهرب الضريبي، هو بدوره أيضا يحتوي على مبحثين (المبحث الأول) اقتضى الجزاءات الضريبية للتهرب الضريبي (المبحث الثاني) اختص بالجزاءات الجنائية للتهرب الضريبي وصولا إلى الخاتمة.

تم البحث في التهرب الضريبي من خلال العديد من الأساتذة و الدكاترة الضريبيين، حيث تم الإجماع على الجانب المفاهيمي للتهرب الضريبي في ما يخص مفهومه و أشكاله و أهم النطاقات التي يشملها و فيما تتمثل طرقه و أسبابه و نتائجه أما فيما يخص الجزاءات والآليات العقابية للتهرب الضريبي فقد امتازت كل دراسة في ما يقتضيه القانون والتشريع الضريبي أوان عمل هذه الدراسات، و نأخذ على سبيل المثال كتب أبرزها كتاب الأستاذين عوادي مصطفى و ناصر رجال بعنوان "الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري" و الذي ركز على حيثيات الغش و التهرب الضريبي و التطرق إلى هذه الجريمة مع ذكر الجزاءات التي تتجم عنها.

وفيما يتعلق بالرسائل الجامعية، فقد وظفنا رسالة ماجستير تخص الطالبة طورش بتاتة تحت إشراف طاشور عبد الحفيظ تحت عنوان " مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر". وقد استخدمنا المنشورات المنشورة في الدوريات و المجالات أهمها، نجد مقال "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" من إعداد الأستاذ قصاب سليم عن مجلة العلوم الإنسانية كذلك نجد مقال " مكافحة الغش و التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" من إعداد الأستاذة بن بعلاش خاليدة صادرة عن مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية إضافة إلى مقال "جريمة التهرب الضريبي" من إعداد الأستاذين أحمد خيدل و زهيرة كيسي الصادرة عن مجلة الواحات للبحوث و الدراسات .

كما يجب التنويه إلى أنه قد اعتمدنا على مذكرات تخرج نذكر أبرزها، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء من إعداد الطلبة اردير منيرة، يوسف التومي أحمد، سواعدي عبد الكريم كذلك نجد "الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي من إعداد الطلبة مقراني ايمان، منلايخاف محمد الأمين.



الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي



الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي

إن الدور الذي تلعبه الضرائب في تمويل الخزينة العمومية دور كبير، فقد أعطته الدولة أولوية هامة في ذلك ، إلا أن تحصيلها عرف معوقات ومصاعب أهمها هو امتناع المكلفين عن دفعها باستعمال طرق مشروعة وغير مشروعة، وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي الذي سنحاول تحديد مفهومه ، ولدراسة هاته الظاهرة وتشخيصها قمنا في الفصل الأول بالتطرق إلى الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي، فقسمنا هذا الفصل إلى بحثين سنتطرق في المبحث الأول إلى مفهوم التهرب الضريبي بذكر أهم التعاريف له، وإبراز أهم أنواعه وأشكاله وكذلك نطاقه وأهم القطاعات التي يمسها، أما في المبحث الثاني سنتناول فيه تداعيات التهرب الضريبي ما هي دوافعه وطرقه و ما هي نتائجه.

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي

من خلال تعريف الضريبة الذي يتمثل في أنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا للدولة مساهمة في التكاليف و الأعباء العامة وبصفة نهائية ودون مقابل أو منفعة خاصة يحصل عليها دافعها، يتبين أنها عبء على الفرد يدفعها دون أن يكون هنالك مقابل يحصل عليه مما يؤدي أن يحس الفرد بنقلها وخاصة في حالات تعدد الضرائب و فحش غلائها مما يدفع المكلف إلى محاولات التخلص من هذا العبء كليا أو جزئيا بنقل عبئها أو التخلص منها عن طريق التهرب¹ ، ومن خلال هذا التمهد يمكن التعرّيج إلى جملة من التعريفات المتعلقة بالتهرب الضريبي.

المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي

لا يوجد هناك تعريف دقيق و متفق عليه بين الكتاب والمختصين في المجال الجبائي للتهرب الضريبي، فمنهم من يعرف التهرب الضريبي في إطاره العام على أنه تخلص المكلف بأداء الضريبة من دفعها دون التفرقة بين طرق وكيفيات التخلص من أداء هذا الواجب، هل هي طرق مشروعة أو غير مشروعة، في حين منهم من ركز على الجانب

¹ - سالم محمد الشوابكة، المالية والتشريعات الضريبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، لبنان، 2015،

الاقتصادي من حيث الآثار المترتبة على الاقتصاد الوطني عامة و الخزينة العمومية خاصة.

الفرع الأول : التعريف الفقهي للتهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي فقهيًا على أنه ، عدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كليًا أو جزئيًا اتجاه الدوائر المالية مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة، وذلك باستخدام طرق ووسائل مشروعة أو غير مشروعة¹ ، كذلك يعرف على أنه محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها كليًا أو جزئيًا²، إضافة إلى أنه يعرف بمثابة لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها لكن بمقدار أقل من المقدار المحدد³. كما أنه لجوء بعض المكلفين لوسائل محظورة للتملص من الالتزامات التي تنص عليها هذه القوانين⁴، في سياق آخر تم تعريفه أنه التهرب عبارة عن استعمال الإمكانيات المخولة من طرف القانون للإفلات من الضريبة، وبالتالي فهو عمل مشروع، ويتميز بذلك عن الغش الذي هو مخالف للقانون⁵.

وعليه فإن التهرب الضريبي يتمثل إذا في عدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه، سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقًا للقوانين، أو تقديم بيانات مضللة وغير كاملة للدوائر المالية، والرغبة في حرمان الدولة من إيراداتها المالية من الضريبة.

1- خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، سوريا، العدد 02، سنة 2000، ص160 .
 2- مهاوي عبد القادر، "الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية العلوم السياسية والقانونية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 12، جانفي 2015، ص03 .
 3- قصاص سليم، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة 01، المجلد أ، العدد 48، ديسمبر 2017، ص280 .
 4- يحي الصافي، "الغش الضريبي، الهلال العربية للطباعة والنشر، الرباط، 1996، ص13.
 5- يحي الصافي، المرجع نفسه، ص37.

الفرع الثاني: التعريف الاقتصادي للتهرب الضريبي

أما رجال الاقتصاد والمفكرين الاقتصاديين يرون أن التهرب الضريبي ظاهرة معقدة، وهو من الجرائم الاقتصادية التي فرضت كافة قوانين الضرائب في العالم عقوبات لها، فلا يجدون فرق بين أنواع التهرب الضريبي، ويؤكدون أن لهم نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت أشكال التهرب الضريبي.

حيث عرفوا التهرب الضريبي بأنه:

عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها باعتماد طرق غير مشروعة¹، كذلك تم تعريفه التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها.²، كما عرفه الدكتور فليح العلي: "التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعها المنشئة"³. من الناحية الاقتصادية، يعتبر التهرب الضريبي تصرف يترتب عليه نقص في الحصيلة الضريبية، وضياع لمورد مالي مهم جداً من موارد الدولة⁴.

وتعريف آخر: التهرب الضريبي يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المستوجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير.⁵

كما عرفه د. رفعت المحجوب: "أن يتمكن المكلف بطريقة أو بأخرى من عدم دفعها دون أن يلقي العبء على الغير".⁶

-
- 1 - حسن الجندي، "القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2006، ص 13 .
 - 2 - فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص 223 .
 - 3 - فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، 2003، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2023، ص 123 .
 - 4 - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 281.
 - 5 - عواضة حسن وقطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم، دار النهضة العربية، لبنان، 1973، ص 219 .
 - 6 - المحجوب رفعت، المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص 318.

الفرع الثالث : التعريف الجنائي للتهرب الضريبي

إن الجريمة الضريبية هي جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة لأنها تمثل كل اعتداء على حق الخزينة العمومية، فالجريمة الضريبية تفرض أساسا لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي المكلف بالضريبة والدولة (إدارة الضرائب)، حيث يكون فيها المكلف بالضريبة الطرف السلبي لهذه العلاقة وبمقتضاها يقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عنه وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية، فالتهرب الضريبي يعد جريمة كسائر الجرائم حيث يمتاز بأركان الجريمة المعروفة المتمثلة على النحو التالي:

البند الأول: الركن الشرعي

طبقا لنص المادة 1 في قانون العقوبات على أنه: "لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون"¹، وعليه فقد أفصحت المادة 82 من الدستور الجزائري في فقرتها 6 بصريح العبارة أنه: "يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي"².

البند الثاني: الركن المادي

حيث يقصد بالركن المادي للجريمة كل من يدخل في كيانها، و تكون طبيعة مادية و تلمسه الحواس، فلا يتصور وجود جريمة بدون ركن مادي، ذلك أن القانون لا يعاقب على مجرد الأفكار والسلوك المعاقب عليه في الجرائم الضريبية، باعتبار مرتكبه فاعلا لهذه الجريمة يقتضي صدور هذا السلوك من شخص معين، فالجرائم الضريبية هي من الجرائم ذوي الصفة الخاصة³.

¹ - المادة 1 من الأمر 66-156 المؤرخ في 08 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم،

ج ر عدد 11 الصادرة بتاريخ 11 يونيو 1966 .

² - دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 20-442 في 2020/12/30.

ج ر العدد 82 لسنة 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020.

³ - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 289.

عند تحليل العنصر المادي لجريمة الغش الضريبي نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين ولازمين لوجوده وهما استعمال الطرق الاحتمالية إضافة إلى التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة.¹

حيث سيتم الحديث عنهم بالتفصيل في المبحث الثاني من هذا الفصل في فرع طرق التهرب الضريبي.

البند الثالث: الركن المعنوي

الذي يتمثل في القصد الجنائي لدى المكلف ونيته الخاصة لنفسه، والتي يقصد بها تقاضي دفع الضريبة، ولا يختلف العنصر المعنوي لجريمة الغش الضريبي عن باقي الجرائم العادية والمتمثل في القصد العام، وهو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات المكتتبه، وأنه قام بذلك عن قصد².

وهو بدوره ينقسم إلى قسمين قصد عام الذي يركز على عنصري العلم والإرادة، وهو يفترض في جريمة الغش الضريبي علم الجاني بارتكابه لفعل من أفعال الاحتيال التي من شأنها أن تؤدي إلى تخلصه من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وقصد خاص والذي يتمثل في غاية معينة أو باعث موضوعي خاص لدى الجاني ينصب على النتيجة تمخض عنها السلوك، وهو في جريمة ت، ض ينصرف إلى غاية الجاني في الإثراء من خلال التملص من أداء الضريبة المدين بها³.

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي هو وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة الملقاة على عاتقه، ويكون التخلص بطرق مشروعة والمقصود بها أن يسعى المكلف من خلالها التخلص من دفع الضريبة دون المساس بالنصوص التشريعية

¹ - عوادي مصطفى، رجال نصر، "الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011، ص21.

² - عوادي مصطفى، نصر الدين رجال، المرجع نفسه، ص 25.

³ - خيدل احمد، زهيرة كيسي، "جريمة التهرب الضريبي"، مجلة الواحات، العدد1، تمناست، الجزائر، 2021، ص1065.

الجبائية، كما يستعمل طرق غير مشروعة، تتضمن مخالفة الأحكام والتشريعات الجبائية¹.

وعليه فإن التهرب الضريبي يحتوي على أوجه و أنواع يختص بها من عدة نواحي مختلفة هي الناحية القانونية التي في التهرب الضريبي المشروع (التجنب) و التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) كذلك نجد من الناحية الإقليمية التهرب الضريبي المحلي و التهرب الضريبي الدولي وأخيرا فإن أشكال التهرب الضريبي من ناحية مقدار الضريبة نجد التهرب الكلي و التهرب الجزئي وهذا ما سنحاول تجليه في هذا المطلب على شكل فروع على النحو الآتي :

الفرع الأول: من الناحية القانونية

حيث سيتم الحديث في هذه الناحية عن التهرب الضريبي المشروع أو بمصطلح آخر هو التجنب الضريبي ثم التطرق إلى التهرب الضريبي الغير مشروع المتمثل في الغش الضريبي.

البند الأول: التهرب الضريبي المشروع

كما يسمى بالتجنب الضريبي الذي يمثل عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة، وتتم باللجوء إلى ثغرة موجودة في النصوص التشريعية الخاصة بالضريبة بحيث لا توجد مخالفة للنصوص القانونية ، ويقصد به أيضا امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة، ومن الأمثلة عنه رفض استيراد أية سلعة أجنبية يتبع استيرادها دفع ضريبة جمركية² ، أو تجزئة نشاط الشركات الكبرى بإنشاء شركات فرعية لتجنب الضريبة التصاعدية على المداخل³.

1 - خيدل احمد، زهيرة كيسي، المرجع السابق، ص15 .

2 - محمد سليم وهبة، "التهرب الضريبي واقع وتوصيات"، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة

الفساد، صنعاء الجمهورية اليمنية، يومي 26 و 27 يوليو سنة 2007، ص05 .

3 - مهاوي عبد القادر، المرجع السابق، ص03 .

كما يعرفه الدكتور محمد سالم الشوابكة "هو أن يقوم الفرد بتجنب الضريبة عن طريق إتيان العمل أو التصرف الذي يستوجب دفع الضريبة كأن تفرض ضريبة على استهلاك سلعة معينة، يمتنع الشخص عن استهلاكها فيتخلص بذلك من دفع الضريبة"¹.

ويقصد باستغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية بعدم الالتزام بالضريبة عليه، أي أنه يتمكن من التخلص من التزاماته بدفع الضريبة دون أن يقع في مخالفة القانون، ويكون ذلك ناتج عن سوء نية، كما يمكن للتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لتحويل الثغرات القانونية لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي، ويبقى التهرب الضريبي المشروع يشكل خطرا على موارد الدولة الضريبية ما لم يتدارك المشرع الجزائري الجبائي الأمر وسد الثغرات القانونية.²

البند الثاني: التهرب الضريبي غير المشروع

كما يسمى بالغش الضريبي يتجلى هذا النوع في شكل كل مخالفة صريحة وعمدية لأحكام القانون الضريبي، كتزوير المستندات أو الامتناع عن تقديم التصريح بشكل نهائي، عدم دفع مستحقات الضريبة، التصريح المزيف أو الناقص من خلال القيود المحاسبية... الخ³ ، لاستهداف الإفلات من الضريبة المفروضة وتجفيف الأوعية الضريبية .

إضافة إلى أنه يتضح في أن يحاول الفرد الذي تتوفر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا، مثلا أن يمتنع المكلف عن تقديم الإقرار الخاص بدخله حتى يسقط اسمه من قائمة المكلفين المطالبين بالضريبة، أو أن يقدم إقرارا يتضمن بيانات غير

¹ - محمد سالم الشوابكة، المرجع السابق، ص 129.

² - مرسلتي عبد الحق، التهرب الضريبي بين العقاب و الصلح"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، العدد2، الجزائر، 2019، ص160.

³ - عبد الله الحرتسي حميد، "تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2012، ص 63 .

صحيحة كي تربط الضريبة على دخل أقل من دخله الحقيقي ، أو أن يقوم الفرد بإخفاء السلعة المستوردة من الخارج عن أعين موظفي الجمارك عند عبورها حدود الدولة¹.
وعليه ، فالتهرب غير المشروع يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، فالغش يفترض مخالفة مباشرة وغير مشروعة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مباشرة و غير مشروعة.²

الفرع الثاني : من الناحية الإقليمية

في هذه الناحية نجد بندين سائدين، الأول متمثل في التهرب المحلي و البند الثاني يتمثل التهرب الضريبي الدولي أي التطرق إلى أوجه ت ض من حيث الرقعة الجغرافية

البند الأول: التهرب المحلي

تهرب مرتبط بحدود إقليم الدولة، فلا يتعدى إلى دولة أخرى وهو أكثر أنواع التهرب انتشارا إما باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو عن طريق امتناع الأفراد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة³، أي استعمال الطرائق الاحتمالية للتهرب الضريبي داخل حدود الدولة⁴، وهذا النوع من التهرب له أمثلة كثيرة منها زيادة المصروفات باستخدام مستندات وهمية مما يقلل من الدخل الخاضع للضريبة ،وتزداد نسبة التهرب في هذا النوع في العمليات التجارية في حين تقل في عمليات الصناعة، إذ تعاني منه الدول جميعا مهما اختلفت درجة تقدمها أو تخلفها⁵.

1 - محمد سالم الشوابكة، المرجع السابق، ص130.

2- رميساء بنادي،السعيد خويلدي،"العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد"، مجلة دفاثر السياسة و القانون ،العدد 1، الجزائر، 2020 ، ص461.

3 - سويح دنيا زاد،"جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة الفقه والقانون، المغرب، العدد 17 ، مارس 2014 ، ص284 .

4 - أحمد كاظم الغزي،"أثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي"، مجلة دورية تصدر عن كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة البصرة ، العراق ، العدد 30 ، فيفري 2021 ، ص43.

5 - حسن سالم محسن ،"الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة الدنانير ، العراق ، العدد09، 2016، ص514.

كما عرفه الدكتور بغني شريف بأنه "عندما يقوم المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل حدود البلد الذي ينتمي إليه، فهو يخضع لقانون جبائي واحد وملزم باحترام كل القوانين التشريعية الجبائية لبلده.¹

كما يعد ظاهرة قديمة قدم الضريبة في حد ذاتها، كما أنه الأكثر شيوعاً في العالم من التهرب الضريبي الدولي، بل لا تكاد تخلو منه أي دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها، ويحدث هذا النوع من التهرب في نطاق حدود الدولة، أين يلجأ المكلف إلى أعمال و طرق غير شرعية لتجنب الضريبة المتعلقة بالبلد الذي ينتمي إليه.²

البند الثاني: التهرب الدولي

يعرف على أنه تجنب الخضوع للضريبة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع وتأديتها في دولة أخرى ذات ضغط جبائي منخفض، ويتم عادة باستغلال التسهيلات والإعفاءات التي تمنحها بعض الدول أو المناطق المعبر عنها بتسمية الجنات الضريبية أو الملاذات الضريبية أو النظم الجبائية التفضيلية، التي تتميز أساساً بالسرية المصرفية المطلقة وغياب الرقابة على غير المقيمين وسهولة إنشاء المؤسسات وتوفير قطاع مصرفي وقضائي متطور.³

لا يوجد تعريف عام محدد للتهرب الضريبي الدولي، حيث عرفه كل طرف بحسب الوجهة التي ينظر منها ومن أهم هذه التعريفات:

يقصد به: "محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة غير المشروعة بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة، وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له في الدول المضيفة ويعرف

¹ - بغني شريف، "حقوق تسجيل العقارات في التشريع الجزائري بين النظرية و التطبيق"، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021، ص 221.

² - حديدي ادم، حمودي أم الخير، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب و الغش الضريبي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر، العدد 1، جانفي 2019، ص 220.

³ - مهاوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، المرجع السابق، ص 03 .

أيضا: ممارسة تهدف إلى الاستفادة من امتيازات أو التملص من نظام ضريبي لدولة معينة وذلك دون الخرق الواضح للنصوص القانونية، واللجوء إلى تشويه واقع التحويلات المالية وقد عرفه البعض بأنه : يغطي كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخول ذات، الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة.¹

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديات، إلا بعد قيام الشركات دولية النشاط أو الشركات متعددة الجنسيات، و يرجع ذلك إلى طبيعة نشاط تلك الشركات و التي تقوم على أساس ذوبان الفوارق و الحدود بين اقتصاديات الدول المختلفة .

وبما أن الهدف الأساسي لهذه الشركات هو تحقيق أقصى ربح و بأقل التكاليف و عبئ ضريبي ممكن، فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي للتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلية².

الفرع الثالث: من ناحية مقدار الضريبة

في هذا الجانب سنتطرق إلى التهرب الضريبي الكلي ثم التهرب الضريبي الجزئي :

البند الأول: التهرب الكلي

هذا النوع من التهرب يقوم فيه المكلف بالتملص كليا من دفع الضريبة المستحقة عليه، منتهزا في ذلك غياب الرقابة الجبائية، فيعمل المكلف على عدم التصريح بالنشاط الذي يمارسه، أو أن يقوم بإنشاء وحدات ومصانع إنتاجية في مناطق كبرى، كالمدن التي تعرف اكتظاظ سكاني كبير، أو في مناطق وعرة وبعيدة عن الأعين، حتى لا يسهل الوصول إليها، كما تقوم فئة من المكلفين بتغيير مقرات نشاطهم كل مرة كأصحاب شركات التصدير والاستيراد، وبغياب الرقابة على نشاطه يسهل على المكلف التعامل بينه وبين

¹ - فاتح أحمية ،أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته ، مجلة الدراسات الجنائية، الجزائر، العدد2، سنة 2020، ص74.

² - بوزيدي سفيان، التهرب الضريبي ... مفهوم و قياس، مجلة الاقتصاد والمانجمنت، الجزائر، العدد 15، جوان 2016، ص147.

الزبائن بدون فواتير و بدون وصولات، ما يفتح المجال إلى انتشار السوق السوداء وبالتالي استفحال ظاهرة التهرب الضريبي وكل هذا راجع لغياب الرقابة الجبائية.¹

البند الثاني: التهرب الجزئي

إن الإخفاء الجزئي هو اتجاه نية المكلف بالضريبة نحو التخفيض من عبئ الضريبة دون التخلص منها كلياً ، ويتم بتصريحه بقيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً كما يمارس نشاطات ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلاً إلى جانب النشاط الرئيسي للمؤسسة بالإضافة، إلى قيامه بإخفاء جزء من مخزونات من سلع وبضائع التي تكون خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في الأسواق الموازية و السوداء.²

المطلب الثالث : نطاق التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي لا يمكن ممارسته في جميع القطاعات وجميع أنظمة فرض الضريبة، فمثلاً نظام الاقتطاع من المصدر يكاد يندم فيه التهرب من الضريبة طالما أن مقدار الضريبة يتم اقتطاعه مباشرة من دخل المكلف القانوني بدفع الضريبة.³

الفرع الأول : قطاع النشاط التجاري وقطاع المهن الحرة

سيتم الحديث في هذا الفرع حول نطاق ت ض في قطاع النشاط التجاري كبند أول ثم التعرّيج إلى قطاع المهن الحرة كبند ثاني .

البند الأول: قطاع النشاط التجاري

يعدّ النشاط التجاري ميداناً خصباً لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، والذي يشمل تجار الجملة والتجزئة، وكذا المستوردون، إن هذا القطاع يعرف العديد من المخالفات المرتكبة سواء منها ما تعلق بممارسة أنشطة تجارية دون الحيازة على محل تجاري، أو من دون القيد في السجل التجاري أو من خلال عدم الفوترة.⁴

¹ - زغدودي أمال، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس تخصص قانون خاص، كلية الحقوق و العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، سطيف، 2013/ 2014، ص 26.

² - زغدودي أمال، المرجع نفسه، ص 26.

³ - قاشي يوسف، "التهرب الضريبي في الجزائر"، مجلة القانون العقاري، جامعة البليدة 2، الجزائر، ص 285 .

⁴ - قاشي يوسف، المرجع نفسه، ص 286.

البند الثاني: قطاع المهن الحرّة

هذا القطاع الذي يشمل العديد من المهن على غرار الأطباء، المحامون، المحاسبون، المستشارون، مكاتب الدراسات، هذه النّشاطات تتميّز بالعديد من الخصائص التي تسهّل من انتشار واستفحال ظاهرة التّهرب الضّريبي فيها، ومن بين الخصائص المميّزة لهذا القطاع والتي تسهم في انتشار التّهرب الضّريبي نذكر ما يلي¹ :

1- صعوبة اكتشاف التّصريحات غير الحقيقيّة برقم الأعمال وذلك نظرا لصعوبة إثبات خطأ هذه التّصريحات، لأنها في العادة أصحاب هذه المهنة لا يلزمون بمسك محاسبة منتظمة تسهّل من عمليات اكتشاف التّصريحات الخاطئة.

2- عدم استقرار التّشريع الضّريبي بخصوص هذا القطاع، إذ هناك تعديلات وتغيّرات بخصوص معدّل ونمط فرض الضّريبة على هذه الفئة.

الفرع الثاني : قطاع البناء والأشغال العموميّة والقطاع الفلاحي

هذا الفرع سيتناول قطاعين آخرين خلافا للسابقين يتمثلان في قطاع البناء و الأشغال العمومية من جهة والقطاع الفلاحي من جهة أخرى:

البند الأول: قطاع البناء والأشغال العموميّة

في هذا القطاع يتم التهرب الضريبي عن طريق تشغيل اليد العاملة التي لا يسمح القانون بتشغيلها لصغر السن مثلا، عدم التّصريح بالعمال لدى الإدارات العامة، إذ عادة ما يلجأ المقاولون إلى تشغيل العمال لكن دون التّصريح بهم نظرا للطابع الظّرفي للنّشاطات التي يقوم بها هؤلاء العمال، والتي تنتهي بانتهاء المشروع أو قرب الأشغال على الانتهاء، وبذلك يتم تسريح هؤلاء العمّال بما يتلاءم ونسبة النّقد في الأشغال، من جهة أخرى يتمّ التّهرب من دفع الضّريبة عن طريق فتح ورشات لبيع مواد البناء وعدم

¹ - ولهي بوعلام، عجلان العياشي، "التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، 2008، سطيف، العدد 08، ص 149.

التّصريح بها إلى المصالح الجبائية، وقد يتم ذلك في المناطق النائية التي تعتبر بعيدة نوعاً ما عن أعين الرّقابة¹.

البند الثاني: القطاع الفلاحي

رغم أن القطاع الفلاحي يتميّر بكثرة الإعفاءات الضّريبية المرتبطة به، إلا أن الأنشطة غير المعفاة تكون أكثر عرضة للتهرب من الضّريبة نظراً لصعوبة حصر وتحديد الوعاء الضّريبي في إطار هذا القطاع، إذ عادة ما تتسم نشاطاته بالطرفية (نشاط موسمي) ويتم ممارسته دون أية وثائق ثبوتية في العادة، وأنه يتم في مناطق عادة ما تكون بعيدة جداً عن أعين الرّقابة، لأنه من العادة تمارس هذه الأنشطة في المناطق الريفية، ناهيك عن صعوبة حصر وتحديد الوعاء الضريبي، هذه الصعوبة تجعل عملية تحديد الوعاء الضريبي تتم بصورة تقريبية وفي كثير من الأحيان نجد أن المداخل الفلاحية تكون بعيدة عن مجال الإخضاع الضريبي نظراً لصعوبة تتبع وحصر هذه المداخل².

يعد التهرب الضريبي ظاهرة معقدة كما يمكن تناوله من وجهات عدة، كما تتأثر مواقف دافعي الضرائب بعوامل عديدة تشمل نزعاتهم واتجاهاتهم نحو المؤسسات العامة وإدراكهم للعدالة الضريبية حسب فهمهم والمعايير الاجتماعية السائدة واحتمالات اكتشاف عدم الإذعان والعقوبات والدوافع الأخلاقية والسيكولوجية .

1 - قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 287-288.

2 - قاشي يوسف، المرجع نفسه، ص 288.

المبحث الثاني: تداعيات التهرب الضريبي

ينجم عن التهرب الضريبي آثار سيئة على الخزانة العامة لكونه يقلل حصيلته الضرائب، وكذلك آثار سيئة على المكلفين أيضا الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يقبلونه فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة أي أن التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة ينجم عنه آثار عديدة .

المطلب الأول: دوافع التهرب الضريبي

إن دوافع التهرب الضريبي عديدة و متشعبة و متداخلة في بعضها البعض، والتي تؤدي بالمكلف بالضريبة للتملص من دفعها، كما أن ظاهرة التهرب الضريبي ليست مرتبطة فقط بالمكلف بالضريبة بل هي ناتجة عن عدة عوامل التي ساعدت على تفشيها واستفحالها، فلا تعرف حدودا و لا تعترف بالأقاليم، فأسباب هذه الظاهرة ترتبط ببعض الأطراف ذات الصلة بالعملية الجبائية، منها ما هو متعلق بالمكلف بالضريبة وظروفه الاقتصادية ومدى تقبله لدفع الضريبة ، ومنها ما هو متعلق بالنظام والإدارة الضريبية وطريقة عملها وكفاءتها ومنها ما يرجع إلى النص التشريعي في حد ذاته.

الفرع الأول: الدوافع المتعلقة بالمكلف بالضريبة

هناك العديد من الدوافع التي قد تؤدي بالمكلف بالضريبة للتهرب الضريبي منها:

البند الأول : الأسباب النفسية

للعامل النفسي دور أساسي في التهرب الضريبي، فقوة وضعف التهرب يحددها الوعي الضريبي للمكلف، فكلما كان المكلف واعيا نقص الباعث النفسي على التهرب، وكلما كان الوعي ضعيفا زاد الباعث النفسي للتهرب ومن الاعتقادات الخاطئة التي رسخت في ذهن المكلف ما يلي:

- 1- اعتقاد المتهرب من الضريبة أنه سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي وبالتالي لا يعد مخالفا للقانون ولا مضرا للآخرين¹.

¹ - زغدودي أمال، المرجع السابق، ص 13.

- 2- الاعتبار السائد لدى المكلف أن الضريبة هي اقتطاع مالي بدون مقابل يعود عليه.
- 3- ترسخ فكرة أن الضريبة عقاب مالي يدفعه المكلف مقابل ممارسته لنشاط ما.¹
- 4- شعور المكلف بضعف الخدمة العامة، فهو لا يجد خدمات مقابلة للضريبة التي يدفعها، لذلك يمتنع عن أدائها.
- 5- المحاباة في الضريبة، فالضريبة في البلدان النامية تفرض على الطبقات ذات الدخل المنخفض في حين تُعفى منها الطبقات ذات الدخل المرتفع رغم استفادتها من الخدمات العامة، مما يشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة فيمتنع عن أدائها ويحاول التهرب منها.
- 6- سياسة الإنفاق العام في الدول النامية واستخدام الدولة للضريبة في أغراض اجتماعية أو اقتصادية لا تخدم الشريحة الكبرى من المجتمع، مما يُشعر المكلفين بالظلم ويدفعهم للتهرب.
- 7- عدم توافر الثقة المتبادلة بين السلطة المالية والأفراد بحيث تتخذ العلاقة بينهما شكل العداة والخصومة بدلا من علاقة التعاون مما يدفع الفرد للتهرب من الضريبة .
- 8- ضعف المستوى الأخلاقي والوعي المالي والضريبي لدى الأشخاص.
- 9- شعور المكلفين بعدم عدالة الأنظمة الضريبية وذلك من خلال الاعتقاد أن ما يتم فرضه من ضرائب لا يتسم بالعدالة بين كافة المكلفين، كما أن ما يؤخذ من دخلهم في صورة ضرائب يعد ذو نسب مرتفعة، ناهيك عن سوء تخصيص النفقات وأوجه صرفها .
- 10 - نقص إن لم نقل انعدام الثقافة المالية لدى مختلف المكلفين، إذ ما يميّز مجتمعات الدول النامية أن الأفراد ليس لهم اكتراث بخصوص السياسة الانفاقية والمالية للدولة.
- البند الثاني: الأسباب الاجتماعية**
- الأسباب الاجتماعية لها دور هام في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها، وهذا عائد لضعف الوعي الضريبي ومن بين هذه الأسباب:

¹ - يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، تحت إشراف أ.أوكيل حميدة، جامعة البويرة، 2010-2011، ص36.

1- الخط المفاهيمي بين الزكاة والضريبة، إذ أن المكلف يقوم بدفع الزكاة التي هي طهارة لماله وبالتالي يحاول التهرب من دفع الضريبة طالما أن تشريع الضريبة يتم في إطار القوانين الوضعية وليس التشريع الإلهي، كما أن كثير من الأفراد يذهبون إلى أبعد من ذلك ويعتبرون أن دفع الضريبة لا يعد واجبا ولا فرضا طالما أنه لا يوجد نص شرعي بخصوصها، ومن جهة أخرى يرى بعض المكلفين أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد جريمة من الناحية الشرعية، بل يرون أن دفع الزكاة يغني عن دفع الضريبة وبالتالي هناك اعتقاد ديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية¹.

2- شعور الأفراد بتبذير أموالهم في وجهات لا تعود بالمنفعة العامة.

3- انعدام الثقة بين أفراد المجتمع نتيجة لعجز الإدارة الضريبية للقضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة والاختلاس.

البند الثالث: الأسباب الاقتصادية

الأسباب الاقتصادية بشقين، الأولى الأسباب الاقتصادية الخاصة و المتعلقة بالمكلف بالضريبة، والثانية الأسباب الاقتصادية العامة:

1- الوضعية الاقتصادية للمكلف بالضريبة

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب و نطاقه ، بحيث نجد ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه و ساء مركزه المالي².

لأن المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية ومالية سيئة سيضطر لا سيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام ثقل عبء الضريبة ، وخاصة في فترة الركود الاقتصادي و الأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية .

2- الوضعية الاقتصادية العامة

تؤثر التقلبات الاقتصادية التي تتعرض لها الدولة على مختلف المجالات وينسحب هذا التأثير على النظام الضريبي ومدى انخفاض وارتفاع نسبة التهرب الضريبي، إذ يلاحظ في

¹ - كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د.ط، سنة 2011 ، ص 14.

² - ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2004 ، ص 12 .

فترة الانتعاش الاقتصادي من خلال ارتفاع متوسط دخل الفرد يؤدي إلى زيادة المقدر الفردية على تسديد الضريبة المفروضة عليه وتبعاً لذلك يقل وينعدم التهرب لأن المكلف لا يشعر بعبء الضريبة المفروضة عليه. أما إذا تعرض الاقتصاد للكساد والانكماش فيؤدي إلى انخفاض في متوسط دخل الفرد ومن ثم تدني قدرة المكلف على تسديد الضرائب فعادة ما يسعى هذا الأخير إلى التخلص من دفع الضريبة من أجل تلبية الحاجيات المختلفة والمتزايدة له ولأفراد أسرته، وكذلك موقف الدولة من التهرب يختلف، فهي تبدي نوعاً من التساهل أثناء الرخاء عند زيادة إيراداتها، وتتشدد في رقابتها أثناء الكساد بسبب انخفاض إيراداتها.

الفرع الثاني: الدوافع المتعلقة بالنظام التشريعي والإداري للضريبة

لنجاعة أي نظام جبائي يرجع ذلك إلى مدى فعالية الإدارة، ومدى صرامتها في تطبيق القانون، فالنقائص التي يعاني منها النظام الجبائي تساهم بشكل كبير في اتساع الهوة بين الإدارة والمكلف و الذي يزيد من فرص التهرب الضريبي¹.

البند الأول: الأسباب المتعلقة بالنظام التشريعي للضريبة

رغم الإصلاحات التي قام بها المشرع في النظام الجبائي، إلا أنها لم تستطع الوصول إلى نظام إداري فعال، وذلك يرجع لعدة أسباب منها:

- ثقل عبء الضريبة الذي يشكل مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي لتحمله يدفعهم إلى التهرب الضريبي².

- تعقد النظام الجبائي وعدم استقراره، تتسم الضرائب بإجراءات عديدة ومعقدة، سواء أثناء تأسيسها أو تحصيلها يجعل المكلف يتهرب من التزامه الضريبي.

¹ - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2016،

ص 160.

² - مراد ناصر، المرجع نفسه، ص 157.

- عدم تشديد العقاب على المتهربين ، وذلك بقيام المكلف بالضريبة بالمقارنة بين المبلغ الذي يدفعه، وقيمة الغرامة المالية التي يدفعها، فإذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود عليه يلجأ إلى التهرب أما العكس فيقوم بدفع الضريبة المفروضة عليه¹.
- عدم استقرار النظام الضريبي ، يرجع ذلك للتغيرات المستمرة في القوانين المالية الرئيسية وقوانين المالية التكميلية وهذا ما دفع بالمكلف للتهرب من الضريبة وعدم ثقته في النظام الجبائي.
- ضعف فعالية الرقابة الجبائية، كلما أحس المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية، كلما ذهبته إرادته للتهرب الضريبي.

البند الثاني: الأسباب المتعلقة بالنظام الإداري للضريبة

إن ضعف التنظيم على مستوى الإدارة الضريبية يفتح مجالاً للمكلف للتهرب من الضريبة، وذلك لنقص العناصر الفنية، وهذا ما يؤدي إلى عجز الجهاز الإداري وذلك من خلال:

- 1- انتشار الفساد الإداري على مستوى الإدارة الضريبية.
- 2- طبيعة النظام الجبائي نظام تصريحي حيث أعطى حرية مطلقة للمكلف، وهذا ما شجع المكلف لتقديم تصريحات كاذبة².
- 3- غياب جهاز الرقابة ما سمح للمكلف بتضخيم التكاليف وتخفيض المداخل الصافية المستحقة³.
- 4- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وتحصيلها مما يدفع إلى نفور المكلف من دفع الضريبة.

الفرع الثالث: الدوافع المتعلقة بالجانب السياسي والاقتصادي

إن الظروف والأوضاع السياسية تسهم في انتشار أو انحسار ظاهرة التهرب الضريبي، فإذا كان نظام الحكم يتسم بالديمقراطية ونوع من العدالة هذا يولد في نفوس

¹ - يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص 39 .

² - مراد ناصر، المرجع السابق، ص 14 .

³ - يدو لويزة، قاري حياة، المرجع السابق، ص 38 .

المواطنين نوع من الإحساس بالوطنية اتجاه الوطن وبالتالي المساهمة في تحمل أعباء الإنفاق العام من خلال دفع الضريبة، أما إذا كان نظام الحكم يتسم بالاستبداد والظلم فإن ذلك يؤدي بالمكلفين إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب والتملص من الوقوع في نطاق جاذبية القانون الجبائي متى كانت الفرصة سانحة لذلك، من جهة أخرى فظاهرة التهرب الضريبي تتوسع في حالة وجود اللأمن والاستقرار من الناحية السياسية، فهذه الحالة تتيح أمام الأفراد فرضية الإفلات من العقاب. أما من الناحية الاقتصادية فنجد أن ظاهرة التهرب الضريبي تتوسع وتتحصر تبعا للظروف الاقتصادية السائدة في البلد، ففي حالة انخفاض الدخل لدى المكلفين وأمام حتمية الحفاظ على نفس النمط المعيشي فإن ذلك يستدعي اللجوء إلى التملص من دفع الحقوق الجبائية خاصة إذا كانت لا تقتطع من المصدر، أما في حالة الرخاء فإن دفع الضرائب لا يلحق تأثير سلبي كبير بالمكلف وبالتالي يقوم بدفع الضرائب المفروضة عليه¹.

المطلب الثاني : طرق التهرب الضريبي

لقد تعددت وتنوعت الطرق المتبعة للتهرب، فمنهم من يلجأ إلى التخفيض من قيمة الموارد وتضخيم النفقات وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق التحايل المحاسبي، وهناك من يلجأ إلى استغلال النقص أو الإغفال الواقع في القانون الجبائي لصالحه وهذا ما يسمى بالتهرب عن طريق التحايل القانوني والمادي².

الفرع الأول : الإخفاء المادي

من بين أكثر الإيرادات انتشارا في ميدان التهرب عن طريق العمليات المادية التي تستعمله الورشات الصناعية خاصة في ميدان الصناعات النسيجية أين يصرح بها أصحاب هذه المشروعات بمعدلات خسارة كبيرة بشأن المخلفات الصناعية ، في حين أن جزء منها يكون محل صفقة بين صاحب الورشة والزبون، أو تستعمل كمواد أولية في نشاطها التجاري. ومن أشكال هذا التهرب الضريبي نجد أن المكلف بالضريبة يقوم بإخفاء

¹ - قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 283 .

² - عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة الماستر، قسم الحقوق،

تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2016، ص34 .

جزء هام من الشركة وذلك بإنشاء ورشات صغيرة في مناطق كثيرة الاكتظاظ، ونجد شكلين للإخفاء:

البند الأول: الإخفاء الجزئي

إن الإخفاء الجزئي هو اتجاه نية المكلف بالضريبة نحو التخفيض من عبئ الضريبة دون التخلص منها كلياً ، ويتم بتصريحه بقيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً كما يمارس نشاطات ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلاً إلى جانب النشاط الرئيسي للمؤسسة بالإضافة إلى قيامه بإخفاء جزء من مخزوناته من سلع وبضائع التي تكون خاضعة للضريبة لإعادة بيعها في الأسواق الموازية و السوداء¹، كما أنه يتمثل في التخلص فعلاً بجزء من الضريبة المفروضة على المكلف²، كذلك إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية .

البند الثاني: الإخفاء الكلي

يلجأ المكلف إلى ممارسة أنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك مستغلاً ضعف الرقابة الجبائية حيث يقوم بإنشاء مصانع صغيرة في أماكن آهلة بالسكان أو في مناطق ريفية يصعب الوصول إليها والإنتاج المحصل من هذه الوحدات الخفية يتم بيعه دون فواتير في السوق السوداء .

الفرع الثاني: التحايل القانوني

يتبع المكلف في هذا النوع من التهرب طرق قانونية تسمح له بخلق حالات من خلالها يستفيد من مزايا وإعفاءات ضريبية يخضع لها في الأصل، أو ليس له الحق في الاستفادة منها، فالتهرب في هاته الحالة يكون عن طريق استعمال المكلف لعمليات قانونية ، يخلق لنفسه حالة قانونية مزيفة وذلك باستعماله التكييف الخاطيء لحالته، وهذا

¹ - زغدودي أمال، المرجع السابق، ص 26 .

² - احمد كاظم الغزي، المرجع السابق، ص 43.

النوع من التهرب يعتبر الأكثر استعمالاً وتنظيماً، وكمثال عن ذلك قيام المكلف بتوزيع أرباح الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور بهدف تخفيض معدل الضريبة. أما المجال الذي يتجلى فيه هذا النوع من التهرب، هو مجال الرسم على القيمة المضافة فالمكلف يقوم بخلق وضعية قانونية له، تسمح باسترجاع الرسم على القيمة المضافة (TVA) بفواتير مزيفة في عمليات الشراء أو البيع للاستفادة من فارق الرسوم المفوترة بين رسوم البيع والشراء، ومن بين الأمثلة أيضاً عن هذا التهرب نذكر بعضها:

- التصريح عن حالة بيع على أساس أنها هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل¹.
- تحويل أرباح الشركات المتعددة الجنسيات إلى فروعها التي تتواجد في دول ذات معدلات ضريبية منخفضة.

الفرع الثالث : التحايل المحاسبي

إن المحاسبة هي الوسيلة الوحيدة التي تعتمد عليها المصالح الضريبية في تحقيقاتها فالتحقيق المحاسبي يتمثل في التأكد من مطابقة ما يصرح به المكلف وما هو موجود في دفاتره المحاسبية من قيود²، ومع افتراض جزء من تضامن المكلف اتجاه الإدارة الجبائية فإن المكلف يسعى دوماً إلى إدخال تغييرات على ملفه الجبائي خاصة من الجانب المحاسبي.

البند الأول: تخفيض الإيرادات

تعتبر هذه الطريقة من الطرق التي يلجأ إليها المكلف، والتي يعتمد من خلالها إلى تخفيض وتقليص الوعاء الضريبي وتفاذي الإقرار أو التصريح على جزء كبير من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للاقتطاع، وهي طريقة تقتصر على من يملكون أو يمسكون سجلات محاسبية، ويتجسد هذا التخفيض أيضاً في البيع بدون فواتير، حيث لا يترك أثر لأي عملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله، كما يقوم المكلف بالاتفاق مع الزبون بتسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية.

¹ - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تحت إشراف طاشور

عبد الحفيظ، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012، ط1، ص 84 .

² - بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، د. ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 45 .

البند الثاني: تضخيم الأعباء

للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة وهذا وفقا للشروط التالية:

- أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة .
- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة .
- أن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية .
- أن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون .

هذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوما تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق حيث يحاول إدخال نفقات ولو وهمية من اجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة وهذه الأساليب متعددة ومتنوعة للغاية، مثل تضخيم حساب المشتريات أو التكاليف عن طريق فواتير مزورة ، كذلك عن طريق الاستخدام المضاعف للفواتير، تسجيل مناصب شغل ليس لها أية وثائق تبررها، أو تسديد أجور ورواتب تخص عمالا أو مسيرين وهميين مبالغ فيها ، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف والأعباء التي لا علاقة لها بالمؤسسة وإنما تتم الاستفادة منها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من طرف مسيري أو مالكي هذه المؤسسة.

كذلك بواسطة تقنية الاهتلاكات التي يستغلها المكلف ويتلاعب بها، من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك، أو برفع قيمتها مثلا أو بزيادة اهتلاكات الأصول التي أصبحت خردة، أو التي لم يعد لها وجود أصلا مما يساهم في تضخيم التكاليف.

المطلب الثالث : نتائج التهرب الضريبي

يخلف التهرب الضريبي نتائج هامة تنعكس سلبا على الوضعية المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية للبلاد وسوف نتعرض لكل واحدة على حدى:

الفرع الأول : النتائج الناجمة على المستوى المالي والاقتصادي

يقود التهرب الضريبي إلى انعكاسات جمة تتمثل في أضرار تكون على الجانب المالي للدولة وأيضا على الجانب الاقتصادي.

البند الأول: على المستوى المالي

يسبب كل من التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع نتائج سلبية علي خزينة الدولة، وبالتالي على نفقاتها العامة، فمتى أدركنا أن النفقات المقدرة أولاً في الموازنة العامة، تستدعي تقدير وإرادات كافية لتغطيتها، كان من المنطقي تصور مدى اضطراب الدولة إلى تقليص نفقاتها وخصوصاً غير الملحة منها، وفي ذلك ما يعرقل إمكانيات تسيير مرافقها العامة الكفيلة بإشباع الحاجات الاقتصادية والاجتماعية والتربوية والزراعية والصحية... إلخ، بما أن التهرب الضريبي يساهم في انخفاض العملة الوطنية، وذلك لعملية اكتناز الأموال غير المصرح بها لدى المصالح الضريبية، والتي تبقى متداولة على السوق النقدية والتي تؤدي إلى التضخم النقدي، كما حدث للجزائر في الثمانينات وهو ما أدى إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، هذه الخسارة على مستوى خزينة الدولة أرغمت الحكومة الجزائرية على أن تتحمل سياسة تنموية تسعى إلى الاستدانة من الخارج بالنظر إلى ضعف الوسائل الداخلية¹.

البند الثاني: على المستوى الاقتصادي

يؤثر التهرب الضريبي بشكل سلبي على اقتصاد الدول التي تعتمد على الضرائب في مداخيلها ولهذا الظاهرة آثار كثيرة من بينها:

- إعاقة النمو الاقتصادي للدولة، كون تقدم الاقتصاد متوقف على توفر الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات وتمويل مشاريع التنمية (كإنشاء المصانع والطرق.....).
- ارتفاع معدلات الضرائب ونسبها ، وهذا راجع لنقص الإيرادات الضريبية، ما يسمح للدولة باللجوء إلى الرفع من معدلات الضرائب المفروضة ، ما يؤدي إلى غياب العدالة الضريبية.

¹ - عبد الغفور هلايلي، المرجع السابق، ص 38- 39 .

- توجيه الاقتصاد الوطني نحو الاقتصاد الموازي، حيث تعمل ظاهرة التهرب الضريبي على تحويل عناصر الإنتاج الوطني إلى أنشطة يسهل فيها التهرب وبالتالي التسبب في الركود الاقتصادي.

- عدم تشجيع الادخار العام بسبب اكتناز المكلفين لأموالهم، أو عن طريق تحويل رؤوس أموالهم إلى الخارج بفتح حسابات بنكية هناك، ما يتعذر على الدولة تحقيق أهدافها الاستثمارية المبرمجة من في جميع الميادين (صحة، تعمير، سكن.....).

- انتشار الأسواق الموازية والسوداء¹.

الفرع الثاني: النتائج الناجمة على المستوى الاجتماعي والسياسي

كذلك نجد النتائج التي تنجم عن تضاؤل مستويات أخرى تتمثل في المستوى الاجتماعي و المستوى السياسي.

البند الأول: على المستوى الاجتماعي

تعتبر قاعدة العدالة من بين أهم مبادئ الضريبة، ويستند هذا المبدأ على ضرورة تساوي جميع أفراد الدولة أمام العبء الضريبي، ويتم استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة والمحدودة الدخل، كأن يقرر المشرع الضريبي تخفيض الأعباء الضريبية على بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية².

إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي تعمل على تغييب مبدأ العدالة والمساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع وتزيد الفوارق الطبقيّة فيما بينهم، بالإضافة إلى آثار أخرى نذكر منها:

1- تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين بسبب انتشار الغش والخداع بين مختلف الطبقات.

2- عدم المساواة بين المكلفين فهناك من هم حريصون على أداء واجبهم الضريبي.

3- انتشار ظاهرة الرشوة، حيث يقوم المكلفون برشوة أعوان الضرائب للتخفيف من المخالفات الضريبية.

4- تعميق الفوارق الاجتماعية.

¹ مقراني ايمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب الضريبي، مذكرة الماستر، قسم

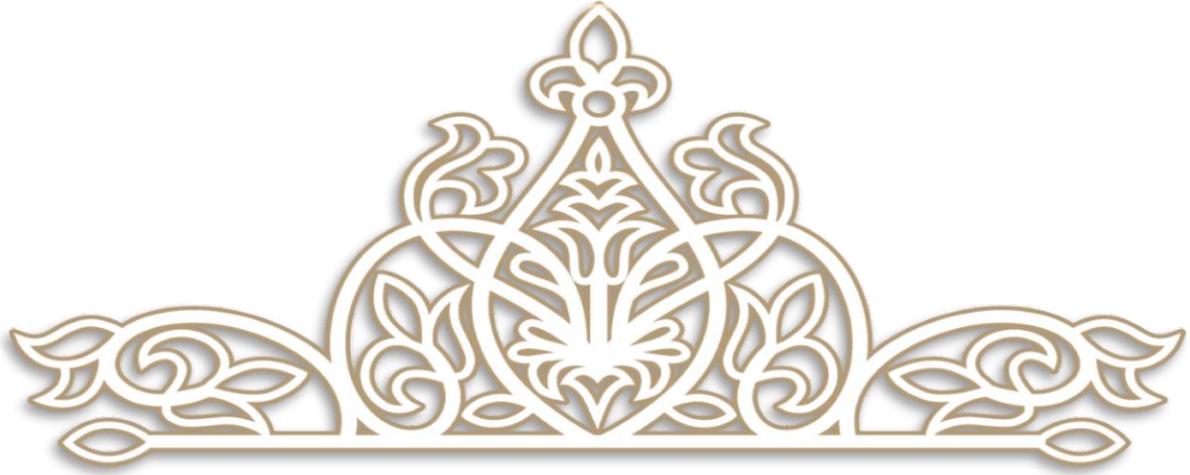
الحقوق، تخصص تسيير المؤسسات، 2016/2015، ص 18.

² مهدي محمد محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، د.ط، لبنان، سنة 1995، ص 304.

البند الثاني: على المستوى السياسي

إن للتهرب الضريبي آثار سياسية مرتبطة أساسا بالآثار الاقتصادية والاجتماعية السالفة الذكر، حيث تنعكس تلك الآثار على الدولة وتزعزع استقرارها السياسي، فكلما كان هناك انتعاش اقتصادي بتوافر الإيرادات اللازمة، والكافية لتغطية جميع النفقات وتمويل جميع المشاريع، وخاصة منها المشاريع القاعدية كلما كانت هناك تنمية محلية (كإنشاء الطرق والسدود، المصانع.... إلخ) والتي من خلالها يتم توظيف عمال، وموظفين ما يهدف إلى القضاء على البطالة، وبالتالي تحسين المستوى المعيشي وزيادة الدخل الفردي، فينعكس ذلك إيجابا على الحالة الاجتماعية والاقتصادية للدولة، فتكون جيدة ومستقرة ما يجعل الوضع السياسي مستقرا، وهذا الاستقرار لا يتحقق إلا إذا كانت هناك إرادة سياسية تعمل على توازن الإيرادات والنفقات العامة¹.

¹ - مقراني ايمان، منلايخاف محمد أمين، المرجع السابق، ص 19 .



الفصل الثاني

الجزاءات المقررة للتهرب الضريبي



الفصل الثاني: الجزاءات المقررة للتهرب الضريبي

قرر المشرع الجزائري لمواجهة جريمة الغش الجبائي عقوبات جبائية وأخرى جزائية، أما العقوبات الجبائية فتختص في الأصل إدارة الضرائب بتطبيقها، وأما فيما يخص العقوبات الجزائية فهي من اختصاص القضاء الجزائي، وعلى هذا فالدراسة ستكون من خلال ثلاثة عناصر هي الأشخاص الخاضعون للجزاء، ثم العقوبات المقررة لجريمة الغش الجبائي، وأخيرا الظروف المشددة والظروف المخففة للعقوبة.

المبحث الأول: الجزاءات الضريبية للتهرب الضريبي

حيث سنتحدث في هذا المبحث عن كل من الغرامات الجبائية كمطلب أول، والمصادرة كمطلب ثاني .

المطلب الأول : الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية و تقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة "الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"¹، التي يشملها كل من ق.ض.م.ر.م وق.ض.غ.م، إضافة إلى ق.ر.ر.أ وق. ط نهاية إلى ق. ت، حيث أنه تطبق على المحكوم عليه كفاعل للتهرب الضريبي عقوبات جبائية تختلف في مضمونها ومقدارها من نص جبائي لآخر، وسيتم التطرق للغرامات الجبائية حسب كل قانون على حدى:

الفرع الأول: الغرامات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة

سنعالج الغرامات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ثم التطرق للغرامات الجبائية المحكمة في قانون الضرائب غير المباشرة .

¹ - عوادي مصطفى ، رجال نصر، المرجع السابق، ص35

البند الأول: الغرامات المقررة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

حيث أنه تتمثل الغرامات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في غرامة تساوي ثلاثة أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن 5000 دج. حيث أن نص المادة 303 من قانون ض.م.ر.م في قسمه السابع على أنه فيما يتعلق بالغرامات فإن :

- 1) حيث نصت الفقرة 2 من المادة على أنه تفعيل غرامة مالية من 50,000 دج إلى 100,000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دج.
- 2) كما أنه نصت الفقرة 3 من نفس المادة على أنه هناك غرامة مالية من 100,000 دج إلى 500,000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دج ولا يتجاوز 1000,000 دج.
- 3) كما نصت الفقرة الرابعة على أنه تكون غرامة مالية من 500,000 دج إلى 2000,000 دج على سبيل الاختيار عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000,000 دج ولا يتجاوز 5000,000 دج.
- 4) كما نصت الفقرة الخامسة على وجود غرامة مالية من 2000,000 دج إلى 5000,000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000,000 دج ولا يتجاوز 10,000,000 دج.
- 5) حيث أنه نص المادة السادسة على أنه يعرّم ماليا مرتكب جريمة التهرب الضريبي بغرامة مالية من 5000,000 دج إلى 10,000,000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10,000,000 دج¹.

البند الثاني: الغرامات الجبائية المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة

حيث أنه تم ذكر بعض الغرامات الجبائية كذلك في قانون الضرائب الغير مباشرة، حيث نص المادة 532 قانون ض.غ. م على أنه :

¹ - المادة 303 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل والمتمم، ج ر عدد 102 المؤرخة في 1976/12/22 .

(1) يعاقب كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزءاً من وعاء الضريبة، أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50,000 دج إلى 20,000 دج .

(2) غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير ستجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10,000 دج¹.

الفرع الثاني: الغرامات الجبائية في قانون الرسم على رقم الأعمال وقانون الطابع
حيث نجد أن المشرع أقر الغرامات الجبائية في قانون الرسم على رقم الأعمال إضافة إلى قانون الطابع.

البند الأول: الغرامات الجبائية المقررة في قانون الرسم على رقم الأعمال
حيث تم ذكر بعض الغرامات الجبائية كذلك في قانون الرسم على رقم الأعمال، وعلى وجه الخصوص في المادتين 117,116 من نفس القانون.

1-1) قد تناولت المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال ما يلي:
أ) إذا تبين بعد عملية التحقيق السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية :
- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية أقل من مبلغ 50,000 دج أو يساويه.

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200,000 دج.

ب) في حالة استخدام طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.
وعلاوة على ذلك يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب تطبيق أحكام المادة 117 في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحق فعلا.
1-2) كما نصت المادة 117 من هذا القانون على ما يلي:

¹ - المادة 532 من الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم، ج ر عدد 70 المؤرخة في 1976/10/02.

أ) يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها¹.

البند الثاني: الغرامات الجبائية المقررة في قانون الطابع

حيث تناول قانون الطابع في قسمه الرابع الغش الجبائي وتحديداً في المواد 33 و34

(1) حيث نصت المادة 33 من نفس القانون:

إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها².

غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10,000 دج ومن دون الإخلال بهذه العقوبات، فإن كل تقليد وتزييف وتزوير البصمات وكل استعمال لبصمات مزورة تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادتين 210,209 من ق.ع.

(2) كما نصت المادة 34 على ما يلي:

(1-2) كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش، تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5,000 دج إلى 20,000 دج.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1,000 دج.

(2-2) فيما يخص تطبيق المقطعين السابقين، يعتبر من الأعمال التدليسية قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به.

¹ - المواد 116-117 من الأمر 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، ج ر العدد 103 المؤرخة في 1976/12/26.

² - المادة 33 من الأمر 76-103 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج ر العدد 39 المؤرخة في 1977/05/15.

(2-3) تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من ق.إ.ج.¹.

الفرع الثالث: الغرامات الجبائية المقررة في قانون التسجيل وقانون الإجراءات الجبائية
وختم المشرع الجزائري بالغررامات المقررة في حال ارتكاب جريمة التهرب الضريبي في قانونين آخرين تمثلا في قانون التسجيل و قانون الإجراءات الجبائية .

البند الأول: الغرامات الجبائية المقررة في قانون التسجيل

حيث تناول هذا القانون في قسمه الخامس ما يتعلق بالغش الجبائي، وهذا ما استظهرته المادة 119 حيث نصت بـ:

(1-1) فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتهما أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية بغرامة جزائية تتراوح من 5,000 دج إلى 20,000 دج .

(2-1) هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة، أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1,000 دج.²

البند الثاني: الغرامات الجبائية المقررة في قانون الإجراءات الجبائية

رغم أن هذا القانون هو قانون إجرائي شكلي و ليس قانون موضوعي إلا أنه قد احتوى على جزاء ضريبي تمثل في غرامات جبائية تخص فاعلين جريمة التهرب الضريبي ، حيث أفصح ق.إ.ج في فصله السادس المتعلق بالعقوبات المطبقة عند رفض حق الاطلاع في المادة 62 على ما يلي:

يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50,000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منع حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 65 أعلاه، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها³.

1 - المادة 34 من قانون الطابع .

2 - المادة 119 من قانون التسجيل .

3 - المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: المصادرة

تعريف المصادرة إضافة إلى الشروط المتعلقة بها، ثم التطرق إلى التطبيقات القانونية للمصادرة، وهذه العناصر موزعة على التوالي في شكل فروع كما يلي :

الفرع الأول: تعريف المصادرة

تعرف المصادرة على أنها نزع ملكية الشيء جبرا عن مالكه وإضافته إلى ملك الدولة بغير مقابل¹.

كما عرفت أيضا المادة 15 من ق ع بنصها أن المصادرة هي الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء².

إذن المصادرة نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تقول إلى المجني عليه أو إلى خزنة الدولة كتعويض عما تسببه الجريمة من أضرار³، وتكون المصادرة جنائية إذا جرت بموجب حكم من المحكمة المختصة، أو تكون إدارية إذا جرت بموجب تشريع أو قرار يصدر من الإدارة.

كما أن المصادرة تنقسم إلى قسمين، حيث توجد المصادرة العامة والتي يقصد بها تجريد المحكوم عليه من جميع ما يملكه، أو من نسبة معينة من ماله، كنصفه أو ثلثه أو ربعه، وهي أقصى العقوبات المالية، وتقابل الإعدام في العقوبات البدنية .

في المقابل نجد المصادرة الخاصة في أنها تنصب على مال معين، وقد يكون هذا المال هو الوسيلة التي ارتكبت بها الجريمة، أو ناتجا عنها، أو يكون هو جسم الجريمة ذاتها إذا كانت حيازته محرمة كالمخدرات والأسلحة غير المجازة⁴.

ومن خلال التعريفات السالفة الذكر، نجد أن خصائص المصادرة تتمثل فيما يلي:

1 - أكرم نشأت ابراهيم، القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن، ط1، مطبعة الفتیان، بغداد، 1998، ص334.

2 - المادة 15 من قانون العقوبات .

3 - أبوبكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1993، ص 237 .

4 - علي حسن خلف، سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، مطابع الرسالة، الكويت، 1982، ص 439.

أنها عقوبة مالية عينية، أي ترد على مال معين، وهي في أحد حالتها جوازية، وفي الثانية وجوبية، ولها ثلاثة حين تكون تعويضا حيث يجوز للقاضي في حالة الحكم بعقوبة جنائية أو جنحة أن يحكم بمصادرة الأشياء المضبوطة التي تحصلت من الجريمة وكذلك الأسلحة والآلات، حيث يجوز هنا مصادرة مثل هذه الأشياء¹.

الفرع الثاني: شروط المصادرة

حيث أن المصادرة كغيرها من الأساليب الردعية المتمثلة في العقاب، تحتوي على شروط متعارف عليها من طرف الأنظمة التي تتحدث عن المصادرة، وهذه الشروط لا تختلف اختلافا جذريا بين النظم والقوانين، وسيتم تسليط النور على هذه الشروط الشاملة لكل القوانين في هذا الفرع على شكل بنود .

أولاً: وجوب توفر شرط المنقولية للشيء المصادر، أي أنه يجب على الشيء الذي تتم مصادرته أن يكون منقولاً، والمال المنقول هو ما ليس مستقراً بحيز ثابت، أي أنه يمكن نقله من شخص إلى آخر، وتجوز حيازته من قبل الشخص لتسليمه من يد إلى يد، فالمنقول ما يمكن نقله وتحويله من مكان إلى مكان سواء تغيرت هيأته وصورته عند النقل أو لم تتغير².

ثانياً: وجوبية كون الشيء محل المصادرة مجاز من طرف الجاني، بحيث أنه لا ينتهي هذا الشيء المصادر لشخص آخر غير الذي فعل الجريمة³.

ثالثاً: وجوبية ضبط الشيء المصادر، بمعنى أنه لا يمكن للشيء محل المصادرة أن يدخل ضمن السلطة العامة، حتى يتم تفعيل صدور الحكم بالمصادرة في الشيء محل المصادرة، في المقابل إذا ثبت أن الشيء المصادر ليس مضبوطاً فبالتالي لا يمكن مصادرته⁴.

1 - محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات العام، ط5، دار النهضة العربية، لبنان، 1982، ص767 .
 2 - عبد الكريم زيدان، المدخل للدراسة الشرعية الإسلامية، دار عمر بن الخطاب للنشر والتوزيع، إسكندرية، ص222.
 3 - مأمون سلامة، قانون العقوبات، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1990، ص683 (بتصرف).
 4 - عبد الرزاق بن محمد سليمان البدر، عقوبة المصادرة والنظام وتطبيقها في المملكة العربية السعودية، رسالة الحصول على درجة الماجستير في العدالة الجنائية، تخصص التشريع الجنائي، قسم العدالة الجنائية، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، معهد الدراسات العليا، سنة 2000، ص102 .

رابعاً: كذلك يوجد في ق.ع.ج في المادة 15 من الفقرة الثانية، والتي مفادها أنه لا يكون قابلاً للمصادرة محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه، إذا كانوا يشغلونه فعلاً عند معاينة الجريمة وعلى شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسباً عن طريق غير مشروع، إضافة إلى الأموال المذكورة في الفقرات 2 و3 و4 و5 و7 و8 من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية¹، المتمثلة في الأموال الموقوفة وقفاً عاماً أو خاصاً، ما عدا الثمار والإيرادات المادة 636 من ق.م.و.ا، إضافة إلى أموال السفارات الأجنبية والنفقات المحكوم بها قضائياً، إذا كانت قيمتها لا تتجاوز ثلثي (3/2) الأجر الوطني الأدنى المضمون، الأموال التي يملكها المدين ولا يجوز له التصرف فيها، الأثاث وأدوات التدفئة والفرش الضروري المستعمل يومياً للمحجوز عليه ولأولاده الذين يعيشون معه، والملابس التي يرتدونها .

إضافة إلى الكتب اللازمة للدراسة أو لمهنة المحجوز عليه في حدود مبلغ يساوي 03 مرات الأجر الوطني الأدنى المضمون والخيار للمحجوز عليه في ذلك، وأخيراً أدوات العمل الشخصية والضرورية لأداء مهنة المحجوز عليه، والتي لا تتجاوز قيمتها مائة ألف دينار (100,000 دج) والخيار له في ذلك² .

الفرع الثالث : تطبيقات المصادرة

بالنظر إلى المادتين 523 و 524 من قانون الضرائب الغير المباشرة يوجد استنتاج قانوني مفاده أن المصادرة تتبع العقوبات والجزاءات الضريبية السالفة الذكر، وهذا ما بينته المادة 525 من نفس القانون، حيث نصت بقولها، *إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين السالفتي الذكر أعلاه، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه*³ .

1 - المادة 15 من قانون العقوبات .

2 - قانون رقم 08-09 مؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فيفري 2008، المعدل والمتمم ج ر عدد 48

المادة 636 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

3 - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 289 .

ومن هذا النص القانوني يتبين أن المصادرة كجزاء ضريبي تابع للجزاءات الضريبية المقررة للتهرب الضريبي، إلى جانب الغرامات الجبائية والزيادات الجبائية والتي سنحاول إيضاحها في المطلب الثالث والأخير من هذا المبحث .

المطلب الثالث : الزيادات الجبائية

حيث سنعرج في هذا المطلب على عنصرين، يتمثل الأول في تحديد تعريف صريح للزيادات الجبائية، وأما العنصر الثاني فيتمثل في ذكر تطبيقات الزيادات الجبائية في التشريع الضريبي الجزائري.

الفرع الأول : تعريف الزيادات الجبائية

حيث تمثل الزيادات نسب نصت عليها التشريعات الضريبية بمختلف أنواعها، وتختلف بمقدار الحقوق المتملص منها، فمثلا الزيادات بعدم تقديم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما الضريبة على أرباح الشركات¹.

حيث أن الزيادات الجبائية هي جزء كغيره من الجزاءات الضريبية التي أقرها المشرع الضريبي الجزائري في مكافحة ظاهرة وجريمة التهرب الضريبي المتفشية في أوساط الإدارة والبيئة الضريبية، كما أن الزيادات الجبائية تتمحور حول قيمة مضافة على قيمة مبلغ الحقوق المتملص منها .

كما أن الزيادات عن الفوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته و فوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة و تطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الأجل المحددة قانونا، وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة² .

¹ - بغني شريف، "الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجا"، مجلة البحوث

القانونية والسياسية، العدد 13، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2019، ص 127 .

² - عوادي مصطفى ، رجال نصر، المرجع السابق، ص 34.

وهذا ما سنتطرق إليه في فرع الموالى المتمثل في تطبيقات الزيادات الجبائية:

الفرع الثاني : تطبيقات الزيادات الجبائية

حيث تتمحور تطبيقات الزيادات الجبائية على ثلاث ركائز وهي كالاتي:

البند الأول: زيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه

تم ذكر الزيادات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحديدا في المادة 192 الفقرة 1 بنصها على أنه:

تفرض زيادة مقدارها 25% إما بصدد الضريبة على الدخل، وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، وتخفف هذه الزيادة إلى 10% و 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 ، أما في حالة التأخر في تقديم التصريح السنوي للإدارة في أجل 30 يوم، في ظرف موسى عليه مع الإشعار بالاستلام والقاضي بوجوب تقديمه، فقد نصت نفس المادة في فقرتها الثانية على زيادة بنسبة 35%¹.

كما تفرض غرامة جبائية كزيادة بنسبة 25% بحسب النتيجة الجبائية المصرح بها، وهذا ما نصت عليه المادة 192 مكرر المحدثه بموجب المادة 21 من ق م ق م 2021 في فقرتها الأولى، حيث أضافت دون أن تتعدى هذه الغرامة مبلغ 1000,000 دج، تطبق على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادتين 18 و 136 من ق.ض.م.ر.م، الذين لم يقدموا الكشف التلخيصي الكترونيا قبل 20 ماي على الأكثر .

وفي حالة تسجيل عجز في النتيجة الجبائية المصرح بها، تطبق غرامة قدرها 100,000 دج، كما تطبق على هذه الغرامة الجبائية زيادة بنسبة 35%، عندما لا يكتب المكلفون بالضريبة المعنيون الكشف التلخيصي السنوي بعد انقضاء أجل 30 يوم، ابتداء من تاريخ استلام الإخطار الرسمي².

¹ - بغني شريف، المرجع السابق، ص 127.

² - المادة 192 مكرر من ق.ض.م.ر.م.

البند الثاني: زيادات بسبب نقص التصريح

حيث نصت المادة 193 الفقرة 1 من نفس القانون على زيادة على مبلغ الحقوق

المتخلص منها المكلف تقدر بـ:

10% إذا كان مبلغ الحقوق المتخلص منها يقل عن مبلغ 50,000 دج أو يساويه .

15% إذا كان مبلغ الحقوق المتخلص منها يفوق مبلغ 50,000 دج ويقل عن مبلغ

200,000 دج أو يساويه .

25% إذا كان مبلغ الحقوق المتخلص منها يفوق 200,000 دج ¹ .

¹ - المادة 193 من قانون ض م ر م

المبحث الثاني : الجزاءات الجنائية للتهرب الضريبي

الجزاءات الجنائية مجازة كذلك من قبل التشريعات الضريبية والجبائية في الجزائر، والتي سنعالج صداها على مستوى كل الجزاءات المتمثلة في الجانب الأصلي، والتي تحتوي على كل من عقوبات الفاعل الأصلي سواء كان طبيعي أو معنوي، إضافة إلى عقوبات الشريك، وأعاون الضرائب، ثم التطرق إلى العقوبات المقررة في حالة العود، وكذلك دمج العقوبات، هذا فيما يخص المطلب الأول، أما المطلب الثاني فمفاده العقوبات التكميلية، ثم التطرق إلى الظروف الملمة بالعقوبات الجنائية.

المطلب الأول : العقوبات الأصلية للتهرب الضريبي

إلى جانب الجزاءات الجبائية الردعية السابقة التي وضعها المشرع الجبائي الجزائري، جاء الدور على مجموعة من الوسائل الردعية والعقابية، في حال تمادى البعض في الإخلال بالقانون والتهرب العمدي من أداء الضريبة المكلف بها، حيث تتضمن الوسائل القانونية والعقابية بالأساس عقوبات مؤسسة منظمة تدرج حسب نوع وحجم التهرب الضريبي، ودرجة خطورته على الاقتصاد الوطني¹.

ومما لا شك فيه أن تحول المشرع الجزائري من تطبيق القواعد العامة في فرض دفع الموارد المالية العامة، لم يجد من الفعالية التي ينتظرها منها ضمان موارد الخزينة بقدر ما يؤدي إلى زيادة تكاليف إضافية تقتضيها المتابعات القضائية، والتي قد تنتهي بعقوبات جزائية دون تحقيق هدفها، وهذا ما أدى بقانون المالية لسنة 2012 بتبني سياسة تحافظ على الاستثمارات من التمكن من استرجاع أكبر قدر من الديون الجبائية²، وتم إلحاق هذه السياسة بوضع إجراءات ردعية عقابية تحول دون الإخلال بالسياسة الجبائية.

¹ - حساني بن عودة، بن ديبية يمينة، عبد الرحمن عبد القادر، "جهود الجزائر في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية"، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد 02، ديسمبر 2019، ص 64 .

² - مرسلني عبد الحق، المرجع السابق، ص 168 .

الفرع الأول : عقوبات الفاعل الأصلي

حيث تنقسم العقوبات الأصلية الجزائية لجريمة التهرب الضريبي، على حسب فاعل الجريمة، ومنه ينقسم الفاعل إلى نوعين فاعل طبيعي وفاعل معنوي .

البند الأول: عقوبات الشخص الطبيعي

تنص هذه العقوبات في الحبس والغرامة المالية، ولقد نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 16- 11 المؤرخ في 29-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012¹ على عقوبة الحبس التي ترتبط شدتها حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي:

- الغرامة من 50000 دج إلى 100000 دج عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100000 دج .

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة بـ 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج .

- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج .

- الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 10.000.000 دج .

¹ المادة 303 من قانون رقم 11- 16، المؤرخ في 28- 12- 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية رقم 72.

كما نصت المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003¹ وكذا المادة 119 من قانون التسجيل على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

وتجدر الإشارة هنا أن المشرع الجزائري قد جنح جريمة الغش الضريبي مهما كانت قيمة مبلغ التملص مع تغليظه لعقوبة الحبس، بخلاف لما كان ساريا في ظل القانون السابق أي قانون المالية لسنة 2003 وتحديدًا نص المادة 303 منه التي تنص على أنه إذا تجاوز المبلغ المتملص من الضريبة 1.000.000 دج تصبح الجريمة عندئذ جنائية وتخضع للإجراءات الخاصة بالجنايات، وبذلك يكون المشرع قد أصاب في هذا التعديل نظرًا لما يتميز به قضاء الجنح من يسر وسرعة في الإجراءات والآجال، مما يعطي الفاعلية أكثر للتصدي لهذه الجريمة التي شاعت وأصبحت تهدد الموارد الجبائية للدولة، مما يقتضي ردع ومعاقبة مرتكبيها².

¹ - المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 02-11، المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

² - بن الشيخ نور الدين، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، سنة 2011، ص 26.

البند الثاني: عقوبات الشخص المعنوي

عندما ترتكب الجريمة من قبل شركة أو شخص معنوي تابع للقانون الخاص، فإنه يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين القانونيين للمجموعة، ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد هؤلاء، وضد الشخص المعنوي، أما الغرامات الجبائية فتطبق على الشخص المعنوي فقط، غير أن الأحكام المتعلقة بتطبيق العقوبات على الشخص المعنوي والتي جاءت بها مختلف القوانين الجبائية تستوقفنا من ناحية أن ما جاءت به مخالف لما أقرته القواعد العامة لتطبيق العقوبات على الشخص المعنوي الواردة في المواد 18 مكرر إلى مكرر 3 من ق.ع¹ والتي تفيد بعقوبات جمة، بداية بالغرامة التي تساوي من مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة، كما أن الحد الأقصى للغرامة المحتسب لتطبيق النسبة القانونية المقررة للعقوبة فيما يخص الشخص المعنوي يكون على النحو الآتي :

- 1- 2000,000 دج عندما تكون الجناية معاقبا عليها بالإعدام أو بالسجن المؤبد .
- 2- 1000,000 دج عندما تكون الجناية معاقبا عليها بالسجن المؤقت .
- 3- 500,000 دج بالنسبة للجنحة .

كما يعاقب شخص معنوي بوحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية المنصوص عليها في المادة 18 مكرر، فإن خرق الالتزامات المترتبة على هذا الحكم من طرف شخص طبيعي، يعاقب عليه بالحبس من سنة إلى 05 سنوات وبغرامة من 100,000 دج إلى 500,000 دج، ويمكن كذلك التصريح بقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة المذكورة أعلاه، وذلك حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 51 مكرر، ويتعرض في هذه الحالة إلى عقوبة الغرامة حسب الكيفيات المنصوص عليها في المادة

¹ - أحمد خيدل، زهيرة كيسي، المرجع السابق، ص 1069 .

18 مكرر¹، كما نصت المادة 554 من ق. ض. غ. م على عقوبات تخص الشخص المعنوي بقولها عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة، وكذلك العقوبات اللاحقة تقرر على أعضاء مجالس الإدارة، أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة، وتقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة²، وكذلك أقرت المادة 138 فقرة أولى من قانون الرسم على رقم الأعمال نفس الحكم بقولها عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الثانوية التابعة لها، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات³.

ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية كما نصت نفس المادة في الفقرة الثانية في آن واحد ضد القائمين بالإدارة، أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد الشخص الاعتباري، وكذا الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق⁴، لذلك نصت المادة 121 الفقرة 4 من قانون التسجيل بقولها عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المطبقة، وكذلك العقوبات التبعية يحكم بها على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين، أو المؤسسين للشركة، ويحكم في آن واحد بالغرامات الجزائية على أعضاء مجلس الإدارة، أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين وعلى شخص معنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة⁵، وختمت العقوبات المقررة للشخص الاعتباري بالمادة 36 فقرة 4 من قانون الطابع بقولها، عندما ترتكب

1 - المواد من 18 مكرر إلى 18 مكرر 3 من قانون العقوبات (بتصرف) .

2 - المادة 554 من قانون ض غ م.

3 - المادة 138 الفقرة 1 من قانون ر ر أ.

4 - المادة 138 الفقرة 2 من قانون ر ر أ .

5 - المادة 121 الفقرة 4 من قانون ت .

المخالفات من قبل شركة، أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص ينطق بعقوبات السجن، وكذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة، أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة، وينطق بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد أعضاء مجلس الإدارة، أو الممثلين الشرعيين، أو المؤسسين وضد الشخص المعنوي، ويتم نفس الإجراء بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة¹.

الفرع الثاني : عقوبات الشريك وأعاون إدارة الضرائب

حيث أننا في الفرع الأول عالجت عقوبات المساهمة الأصلية للشخص الطبيعي والمعنوي، أما في هذا الفرع سنخرج إلى عقوبات المساهمة التبعية المعروفة بالاشتراك، إضافة إلى تحديد عقوبات أعوان إدارة الضرائب.

البند الأول: عقوبات الشريك

يقصد بالاشتراك شكل من أشكال المساهمة الجزائية، وقد بين المشرع الجزائري معنى الشريك في المادة 42 من ق.ع، ثم أضاف ما اعتبره في حكم الشريك في المادة 43 ع. ونستخلص من المادة 42 ق.ع أن الاشتراك يقتضي عمل مساهمة في ارتكاب الجريمة، وقد حصر المشرع هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية، أو المسهلة، أو المنفذة لها، وصورة ذلك مثلا: من يدل السارق على مكان وجود الشيء المراد سرقة².

وفيما يلي بعض العقوبات التي أقرها المشرع الجزائري للفاعل الشريك لجريمة التهرب الضريبي، والتي تتم عقوبات الفاعل الطبيعي والمعنوي .

حيث أنه على غرار الفاعل الأصلي، فإن الشريك في جريمة الغش الضريبي تطبق عليه نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي، دون الإخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين، والأعوان العموميين، وهو ما أجمعت عليه كل النصوص الضريبية

¹ - المادة 36 الفقرة 4 من قانون ط .

² - نقلا عن الرابط التالي: Startimes.com في 15/04/2023، الساعة 19,01.

وبالرغم من توسع القانون الضريبي في تجريم الأفعال المعتبرة غشا، حتى الأفعال ذات صلة بالغش، إلا أنه استثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم وخصمهم بأحكام خاصة، رغم أنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي¹، وهو ما أشارت إليه المواد ابتداءً بالمادة 306 من ق.ض.م.ر.م بقولها، يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة قدرها :

1- 1,000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه .

2- 2,000 دج عن المخالفة الثانية .

3- 3,000 دج عن المخالفة الثالثة، وهكذا دواليك بإضافة 1,000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة، دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين، إما بالتعاقب وإما بالتزامن، وعندما يثبت أن المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية، وجروا حسابات ووثائق غير صحيحة أيا كانت طبيعتها، من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم، يمكن فضلا عن ذلك أن يعاقبوا بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 304².

كذلك المادة 544 من ق.ض.غ.م السالفة الذكر، في بند عقوبات الشخص المعنوي المتمثل في الشركات، كذلك المادة 128 من ق.ر.ر.أ، والتي وافقت المادة 306 من ق.ض.م.ر.م، وكل هذه النصوص أجمعت على أنه يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير وكل شخص أو شركة تمتن مسك السجلات الحسابية على مشاركتهم في إعداد واستعمال وثائق يثبت عدم صحتها، ويفهم كذلك من هذه النصوص أن الشريك

1 - بن بعلاش خاليدة، المرجع السابق، ص42.

2 - المادة 306 من قانون ض م ر م.

ممن ذكروا لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي، بما فيها العقوبات الجزائية إلا حين تتوافر لديهم إلى جانب القصد العام قصدا خاصا ينطوي على إعداد الحسابات والوثائق غير الصحيحة، يكون بغرض إقرار أساس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين وتمكينهم من التملص من الضريبة¹.

البند الثاني: عقوبات أعوان إدارة الضرائب

حيث أن عون إدارة الضرائب هو مكلف بتطبيق سيادة الدولة مهنيا، وأن يسهر على سلامة سير التشريع الضريبي أثناء تأديته لعمله تأدية صحيحة، بصفته موظف له حقوق وعليه واجبات، ومنه أن المشرع الجزائري شرع عقوبات جزائية ردية لأعوان إدارة الضرائب تواجه إخلالهم بالتزاماتهم .

وهذا ما تقتضيه المادة 120 من ق.ع بقولها، يعاقب بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وبغرامة من 20,000 دج إلى 100,000 دج، للقاضي أو الموظف أو الضابط العمومي الذي يتلف أو يزيل بطريق الغش وبنية الإضرار ووثائق أو سندات أو عقود أو أموالا منقولة كانت في عهده بهذه الصفة أو سلمت له بسبب وظيفته².

كما أنه مع استحداث قانون 06-01 الذي يعالج موضوع الوقاية من الفساد ومكافحته، فقد أقر جريمة التهرب الضريبي الذي يمارسها أعوان إدارة الضرائب بصفتهم موظفين ومشاركين يدخل في جريمة الغدر، والتي نصت عليها المادة 30 بقولها: "يعد مرتكبا لجريمة الغدر ويعاقب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات، وبغرامة من 200,000 دج إلى 1,000,000 دج، كل موظف عمومي يطالب أو يتلقى أو يشتراط أو يأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنها غير مستحقة الأداء، أو يجاوز ما هو مستحق سواء لنفسه أو لصالح الإدارة، أو لصالح الأطراف الذين يقوم بالتحصيل لحسابهم"³

¹ - اردير منيرة، يوسف التومي احمد، سواعدي عبد الكريم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15 لسنوات 2004/2007، ص 39-40.

² - المادة 120 من قانون العقوبات .

³ - المادة 30 من الأمر 06-01، المؤرخ في 20-02-2006، المتضمن قانون الوقاية من الفساد ومكافحته،

كما أقرت المادة 31 من نفس القانون، على سبيل باب الإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم على عقوبة بقولها، يعاقب بالحبس من 05 سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة من 500,000 دج إلى 1000,000 دج كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال ولأي سبب كان، ودون ترخيص من القانون من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية، أو يسلم مجاناً محاصيل مؤسسات الدولة¹.

وعليه كذلك وبمقتضى أحكام المادة 301 من ق.ع ، يتعرض للعقوبات المقررة الأشخاص المتدخلين في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به، هذا ما نصت عليه المادة 65 من ق.إ.ج، وهذا ما وافقته كذلك المادة 539 من قانون الضرائب غير المباشرة إضافة إلى كشف السر المهني.

الفرع الثالث: عقوبات حالة العود وحالة جمع العقوبات

حيث سنتطرق إلى حالة العقوبات المقررة في حالة العود الإجرامية ، ثم تسليط الضوء على جمع العقوبات .

البند الأول: حالة العود

حالة العود الإجرامي وهو عودة المجرم إلى فعل نفس الجريمة آخذاً عليها حكماً سابقاً، كما يعرف العود لدى علماء الإجرام بأنه الظرف الموضوعي الذي بموجبه يعتبر الشخص في حالة خطرة، بعد أن حكم عليه في جريمة، ويقدر الخطر بمقدار الحقيقة الواقعة التي عليها الجاني، وكافة الظروف المحيطة به والمؤثرة على سلوكه، وليس على المعايير الشكلية سواء كانت قانونية أم عقابية، ويؤكد ذلك أحد العلماء بقوله: قد يوجد إجرام فعلي دون أن نكون بصدد إجرام من وجهة قانونية².

¹ - المادة 31 من قانون الوقاية من الفساد و مكافحته .

² - فاروق عبد السلام، العود للجريمة من منظور نفسي اجتماعي، ط1، دار النشر المركز العربي للدراسات الأمنية والتدريب، الرياض، 1409هـ، ص20.

أما فيما يتعلق بعقوبة العود في ارتكاب الجرائم المنصوص عليها سابقا في أجل خمسة سنوات بقوة القانون، هي مضاعفة العقوبات الجزائية والجنائية، أما العود المثبت بحكم أو عدة أحكام في حق وكلاء الأعمال أو المستشارين الجبائيين أو الخبراء أو المحاسبين، عندما يثبت أنهم ساعدوا على إعداد حسابات ختامية، وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على الزبائن، فإن عقوبتهم المنع من ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي، أو خبير أو محاسب، أو مستخدم، وعند الاقتضاء غلق المحل¹

كما يشترط لاعتبار الجاني عائدا أن تتوفر ثلاثة شروط :

- 1- صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة ضريبية، أي لا يكفي الحكم في جريمة عادية ويشترط صدوره من قضاء جزائري مع اشتراط الحكم بها عليه .
- 2- ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه.
- 3- أن يرتكب الجاني الجريمة الضريبية الأخيرة في خلال مدة معينة².

البند الثاني: جمع العقوبات

حيث أن جمع العقوبات يراد به بمصطلح آخر ضم العقوبات، ويكون الضم كليا أو جزئيا بناء على طلب النيابة العامة أو تقررر جهة الحكم من تلقاء نفسها، في حدود الحد الأقصى للعقوبة المقررة للجريمة الأشد، وذلك بموجب حكم أو قرار مسبب، متضمن جميع البيانات التي تسمح للمحكمة العليا من بسط رقابتها عليه، إضافة إلى أن تكون العقوبات المحكوم بها من طبيعة واحدة، أي جنحة مع جنحة أو جناية مع جناية³ .

حيث أقرت مجمل التشريعات الجنائية، بداية بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من مادتها 303 الفقرة 5، وقانون الضرائب غير المباشرة من مادته 549، وفي قانون الرسم على رقم الأعمال المادة 133، إضافة إلى قانون الطابع المادة 35 الفقرة 5، ختاماً

¹ - مرسلي عبد الحق، المرجع السابق، ص163.

² - بغني شريف، المرجع السابق، ص114

³ - الرابط <https://www.startimes.com>، في 19/04/2023، الساعة 19:30 .

بقانون التسجيل المادة 120 الفقرة 5، قولا واحدا وهو أن العقوبات فيما يخص قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها تكون مجموعة .

المطلب الثاني : العقوبات التكميلية للتهرب الضريبي

تمحور هذا المطلب حول ثلاث عناصر على شاكلة فروع، وهي التعريف ثم الشروط، فالتطبيقات المقررة للعقوبات التكميلية .

الفرع الأول : تعريف العقوبات التكميلية

العقوبات التكميلية هي جزاءات ثانوية تتفق مع العقوبات التبعية، في أنها لا تأتي بمفردها بل تابعة لعقوبة أصلية ولكنها تختلف عنها (أي العقوبات التبعية)، في أنها لا تلحق المحكوم عليه حتما وبقوة القانون، بل يجب لذلك أن ينص عليها القاضي صراحة في حكمه المتضمن للعقوبة الأصلية¹.

وطبقا للفقرة الثالثة في المادة 4 من ق.ع.ج فإنه لا يجوز الحكم بها مستقلة عن عقوبة، فيما عدا الحالات التي ينص عليها القانون صراحة، وهي إما إجبارية أو اختيارية².

الفرع الثاني : أنواع العقوبات التكميلية

حيث أن العقوبات التكميلية تنقسم إلى نوعين، تتمثل الأولى في العقوبات التكميلية الإلزامية، والثانية تتمثل في العقوبات التكميلية الجوازية .

البند الأول: العقوبات التكميلية الإلزامية

ونقصد بها العقوبة التي يجب على القاضي الجنائي القضاء بها في حكمه مقترنة بالعقوبة الأصلية³.

¹ - علي حسن خلف، سلطان الشاوي، المرجع السابق، ص 436 .

² - المادة 4 الفقرة 3 من قانون العقوبات .

³ - بوحفص وسام، النظرية العامة للعقوبة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص جنائي، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، دفعة 2021/2020، ص 49 .

البند الثاني: العقوبات التكميلية الجوازية

حيث تكون جوازية لعقوبة مصادرة الأشياء المضبوطة التي تحصلت من الجريمة، والتي تتصف بأن حيازتها في حد ذاتها لا يعتبر جريمة للأموال والعقوبات، أما الأشياء المضبوطة من قبيل الأشياء التي يعتبر مجرد حيازتها جريمة في حد ذاتها كالمخدرات والأسلحة¹.

الفرع الثالث : تطبيقات العقوبات التكميلية

حيث نجد أن القوانين الجبائية تنص على إمكانية أن تنشر المحكمة حكم الإدانة كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها، وكل ذلك على نفقة المحكوم عليه².

وقد يتم تقرير عقوبات تكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية، والتي من بينها الغلق المؤقت لمقر المنشأة، والمنع من الدخول في الصفقات، مصادرة الأشياء موضوع الغش ، المنع من مزاوله النشاط ، نشر الحكم وتعليقه³.

وهذا ما سنتطرق له بالشرح، حيث تضمنت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات ، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي :

البند الأول: الغلق المؤقت لمقر المنشأة

حيث نصت المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة على هذا الإجراء عند الاقتضاء.

البند الثاني: المنع من الدخول في الصفقات العمومية

لقد نصت المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997، يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة 10 سنوات، كل شخص حكم عليه بجريمة الغش الضريبي .

1 - نقلا عن الرابط <https://www.droit-arabic.com> ، في 2023/04/23، الساعة 13:48 .

2 - أحمد خيدل، زهيرة كيسي، المرجع السابق، ص 1069 .

3 - بن بعلاش خاليدة، المرجع السابق، ص 43 .

البند الثالث: المنع من مزاوله النشاط التجاري

لقد نصت المادة الثالثة من قانون العقوبات، على المنع من ممارسة النشاط التجاري بالنسبة للمكلف المتملص من أداء الضريبة، والذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي، بالإضافة إلى المنع من ممارسة المهنة، بالنسبة للمستشارين الجبائيين والمحاسبين الذين يشتركون مع المتملصين والمخالفين أنفسهم ، وهذا الإجراء يعتبر من تدابير الأمن الشخصية، كما نصت كذلك المادة 544 من ق.ض.م.ر.م على هذا الإجراء في حالة العود وبقوة القانون، عند تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام، كذلك نصت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على هذا الإجراء وحددت مدة المنع بمدة لا تتجاوز 10 سنوات .

البند الرابع: نشر الحكم وتعليقه

لقد أجمعت كل النصوص الضريبية على أنه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملاً أو مستخرجاً منه في الجرائد التي تعينها وتعلقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه وهذا حسب ما جاء في المادة 303 ق.ض.م.ر.م، والمادة 550 من ق.ض.غ.م، والمادة 120 الفقرة السادسة من قانون التسجيل.

ولقد ألزمت المادة 303 في الفقرة الثالثة من ق.ض.م.ر.م، والمادة 546 من ق.ض.غ.م والمادة 120 في الفقرة الثانية من قانون التسجيل على اتخاذ هذا الإجراء من طرف المحكمة في حالة الحكم بالغش الضريبي¹.

المطلب الثالث : الظروف الملزمة بالعقوبات الجنائية

حيث تم تكليف القاضي بمهمة تقدير الظروف الملزمة بالعقوبات الجنائية المتمثلة في الظروف المشددة والظروف المخففة، والتي تمت الإشارة إليها قانوناً وفقها في التشريع

¹ - بغني شريف، المرجع السابق، ص132-133-134 .

الجزائري، ومنه سنتطرق إلى إيضاح وتبيان هذه الظروف المحيطة بالعقوبات التي تم إقرارها من قبل المشرع الجزائري حول جريمة التهرب الضريبي .

الفرع الأول: ظروف تشديد العقوبة

أجمعت كل القوانين الجبائية على مضاعفة العقوبة في حالة العود لارتكاب جريمة الغش الجبائي في مدة 05 سنوات سواء كانت العقوبات جزائية أو جبائية، وهذا دون الإخلال بتطبيقات العقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة ... الخ)، كما أنه وفي حالة العود يكون نشر الحكم أو مستخرج منه وتعليقه إلزاميا على المحكمة بخلاف في حالة المرة الأولى حيث يكون هذا الإجراء جوازيا. وعلى هذا يتميز العود في جريمة الغش الجبائي بأنه عود خاص ومؤقت، خاص لأنه يتطلب لاعتبار الشخص عائدا أن يرتكب جريمة مماثلة لتلك التي سبق الحكم عليه من أجلها، ومؤقت لأنه يستلزم أن تكون الجريمة الجديدة قد وقعت خلال فترة معينة¹ إن التماثل المطلوب لاعتبار العود في جريمة الغش الجبائي عبرت عنه مختلف القوانين الجبائية باستثناء ق.ض.م.ر.م بقولها " :يعتبر (أو يكون) في حالة العود ... وارتكب ... مخالفة خاضعة لنفس العقوبة"، غير أن هذا التعبير يثير إشكالا فيما يتعلق بنوع الجريمة الجديدة أو اللاحقة، فإذا كان هذا التعبير ليصلح في ق.ض.غ.م لأنه يحتوي على مخالفات أخرى تطبق عليها عقوبات مختلفة كتلك المخالفات الواردة في المادة 53 منه، فإنه في قانون الطابع وقانون التسجيل وكذلك ق.ر.ر.أ فإنه قد يدفعنا إلى اعتبار أن الجريمة الجديدة يمكن أن تنتمي إلى قانون آخر غير الذي يحكم الجريمة الأولى، وذلك يرجع إلى كون قانون الطابع وقانون التسجيل ينصان على نفس العقوبة، وأن ق.ر.ر.أ يحيل في تطبيق العقوبات على المادة 303 من ق.ض.م.ر.م، وعليه فإن الشخص الذي يرتكب جريمة الغش الجبائي مخالفة لأحكام قانون الطابع ويصدر في حقه حكم نهائي ثم يرتكب في أقل من 05 سنوات جريمة الغش الجبائي في مفهوم قانون

¹ - نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 53 .

التسجيل فإنه يكون في حالة عود، وكذلك الأمر فيما يختص ق.ر.ر.أ وقانون ض.م.ر.م.، كما أن هذين القانونين الأخيرين (ق.ر.ر.أ.ق.ض.م.ر.م) يعطيان فرضاً آخر وهو فرض شاذ جداً، ومؤداه حيث أن العقوبة طبقاً لهذين القانونين تتدرج بحسب قيمة المبلغ الذي تملص أو حاول المكلف التملص منه¹.

الفرع الثاني: ظروف تخفيف العقوبة

إن المشرع خول للقاضي سلطة تقديرية في تخفيف العقوبات، ولم يحصرها أو يحدد مضمونها، بل اكتفى بنص المادة 53 من ق.ع على تحديد الحد الأدنى للقاضي الذي يمكن أن ينزل بالعقوبة إليه في حالة تطبيق ظروف التخفيف.

إلا أنه بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق ظروف التخفيف حسب المادة 53 من ق.ع على العقوبات الجبائية، بالتالي لم تترك أي سلطة تقديرية للقاضي في هذا المجال، وتركت له ذلك في مجال العقوبات الجزائية فقط المواد (303 ف 4 ق.ض.م.ر.م، 132 ق.ر.ر.أ، 548 ق.ض.غ.م، 120 ف 4 ق.ت، 35 ف 4 ق.ط)، لأن العقوبات الجزائية هدفها قمع وردع المخالفين، فهي جزء لمخالفة الأحكام، ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة والسلطة التقديرية للقاضي، أما العقوبات الجبائية هدفها ردع وكذلك تعويض الخزينة العمومية على الأضرار التي لحقت بها، بالتالي لا يمكن تخفيضها وحرمان الخزينة منها².

¹ - أحمد خيدل، كيسي زهيرة، المرجع السابق، ص 1072.

² - طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 165.



خاتمة



مما لا شك فيه أن التهرب الضريبي قد أدى إلى الكثير من الاقصادات في أنحاء العالم إلى الهاوية بصفة أساسية وعمامة وسبب أضرار لخزائن الدول بصفة خاصة وهذا راجع إلى أن التشريعات الجبائية ضعيفة التقنين الجبائي بحيث يوجد تصلب و شيء من الظلم ناتج عن عدم مواكبة التشريعات للواقع الذي يعيشه المواطن، في المقابل عدم قدرة هذه التشريعات على التصدي لمثل هذه الجريمة في حال وقوعها لعدم نجاعة القوانين المقررة لها للحد من تفشيها، كما وأنه من الواجب الإحاطة علما أنه يلزم مراعاة شعور المكلف بالضريبة إزاء فرض الضريبة عليه حيث أنه يشعر بشيء من الإجحاف في معيشتة والاستبداد تجعله يفر من أداء الضريبة واستخدام طرق تدليسية لغرض التخلص من الضريبة .

و بالرغم من أننا عالجنا طريقة المشرع الجزائري في مواجهة التهرب الضريبي باستظهار عقوبات مقررة لمواجهة المجرمين، إلا أن المؤشرات أثبتت أن هذه الآليات العقابية لم تتم مهمتها على أكمل وجه، إذ أن آخر المؤشرات أقرت بأرقام مخيفة فيما يتعلق بتفشي التهرب الضريبي، وهنا إن استنتجنا فإننا نستنتج أن هذه الأدوات الجزائية أصبحت عقيمة منعدمة الجدوى وينبغي تجديد فعاليتها وذلك بالرجوع لأهل الاختصاص في هذا المجال، إضافة إلى أن المشرع الجزائري مطالب بإعادة النظر في الجانب التشريعي للضريبة مع وجوب تكييف الضرائب مع الواقع المعاش والملائم للمكلف وقدرته المالية لئلا يكون هنالك تناقضات بين ما يجنيه المكلف وما يحصله وما تفرضه عليه الدولة من الضرائب حيث أن الأمر وصل حد استطاعة المكلف أو يمكن أن يتجاوز ذلك يتمثل في فرض الدولة ضرائب غير معقولة ونأخذ على سبيل المثال (الضرائب المفروضة على السلع المشتراة من الأسواق الإلكترونية حيث يصل مقدار الضريبة إلى نصف السلعة المشتراة) .

- وعلى سبيل التوصيات فانه وعلى حسب معرفتنا المتواضعة فإننا نقترح:
- أن يتم تيسير بما يبسط على أعضاء الضريبة و الأشخاص المفروضة عليهم الضريبة استيعابه و تقبله دون المبالغة في النص التشريعي بما يخدم أهداف كل جهة .
 - التخفيف من الضريبة قدر الإمكان خاصة في حالات نهوض الاقتصاد والتطور القائم في الدولة وحصر فرض الضريبة فقط في حالات طارئة تخص أزمة مالية خانقة تشل الدولة.
 - تحقيق العدل في اتجاه المكلفين بالضريبة يعني قصد الضريبة على حسب استطاعة كل شخص على حدة وعدم تسويتها على الجميع دون الأخذ بعين الاعتبار المستوى المادي لكل شخص .
 - تطوير الإدارة الضريبة ومحاولة تأهيلها بتحضير دورات تكوينية توسع نطاق المعرفة الضريبية وهذا لا يقتصر فقط على أعوان إدارة الضرائب وحدهم بل كذلك على القائمين بالتشريع الضريبي .
 - تفعيل حملات تحسيسية قصد إنارة عقل المجتمع المدني و صقل ثقافته الضريبية و تحسين وجهة نظره إلى الضرائب.



قائمة المصادر والمراجع



المصادر:

الوثائق الداخلية:

الدستور

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر بموجب المرسوم الرئاسي 20-442 في 2020/12/30، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري، المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020، (ج ر عدد 82 لسنة 2020).

القوانين

- الأمر رقم 66-156، المؤرخ في 08 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات، المعدل و المتمم، (ج ر عدد 49 بتاريخ: 1966/06/11).
- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل و المتمم، (ج ر عدد 102 بتاريخ: 1976/12/22).
- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل و المتمم، (ج ر عدد 70 بتاريخ: 1977/10/02).
- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل و المتمم، (ج ر عدد 103 بتاريخ: 1976-12-26)

- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم، (ج ر عدد 81 بتاريخ: 18/12/1977).
- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم، (ج ر عدد 39 بتاريخ: 15/05/1977).
- قانون الإجراءات الجبائية .
- قانون رقم 06-01، المؤرخ في 20-02-2006 المتضمن قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، المعدل و المتمم، (ج.ر عدد 14 سنة 2006).

المراجع :

المراجع المتخصصة:

الكتب

- أبوبكر الصديق محمد عامر، أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، د.ط، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1993.
- أكرم نشأت ابراهيم، القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن، ط1، مطبعة الفتیان، بغداد، 1998.
- بغني شريف ، حقوق تسجيل العقارات في التشريع الجزائري بين النظرية والتطبيق، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021.
- بوزيدة حميد، جباية المؤسسة، د.ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة 2006.

- سالم محمد الشوابكة ، المالية والتشريعات الضريبية ، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، لبنان، 2015 .
- عبد الكريم زيدان، المدخل لدراسة الشريعة الإسلامية، د.ط، دار عمر بن الخطاب للنشر والتوزيع، إسكندرية، مصر، 1425هـ.
- عبد الله الحرثسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2012 .
- علي حسن خلف، سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، د.ط، مطابع الرسالة، الكويت، 1982.
- عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، د.ط، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
- عواضة حسن وقطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم، د.ط، دار النهضة العربية، لبنان، 1973.
- فاروق عبد السلام، العود للجريمة من منظور نفسي اجتماعي، ط1، دار النشر المركز العربي للدراسات الأمنية والتدريب، الرياض، 1409هـ.
- فليح العلي (عادل)، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2023.
- فوزي (عبد المنعم)، المالية العامة والسياسة المالية، د.ط، دار النهضة العربية، لبنان، 1972 .
- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، د.ط، سنة 2011 .
- مأمون سلامة، قانون العقوبات، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1990.

- المحجوب رفعت ، "المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة" ، د.ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975 .
- محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات العام، ط5، دار النهضة العربية، لبنان، 1982.
- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2016.
- مهدي محمد محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، د.ط، لبنان، سنة 1995.
- ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،الجزائر، 2004 .
- نبيل صقر، الجريمة الضريبية و التهريب، د.ط، دار الهدى للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر 2013.
- يحي الصافي، الغش الضريبي، الهلال العربية للطباعة والنشر، د.ط، الرباط، 1996

المقالات والمجلات العلمية

- خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16 ، سوريا، العدد 02 ، سنة2000.
- مهاوي عبد القادر، " الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية العلوم السياسية والقانونية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، العدد 12 ، جانفي2015 .

- قصاص سليم، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة 01، المجلد أ، العدد 48 ، ديسمبر 2017.
- خيدل احمد، زهيرة كيسي، "جريمة التهرب الضريبي"، مجلة الواحات، العدد 1، تمراست، الجزائر، 2021.
- محمد سليم وهبة، "التهرب الضريبي واقع وتوصيات"، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، الجمهورية اليمنية، يومي 26 و 27 يوليو سنة 2007.
- مرسلي عبد الحق، التهرب الضريبي بين العقاب و الصلح"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، العدد 2، الجزائر، 2019.
- رميساء بنادي، السعيد خويلدي، "العلاقة بين التهرب الضريبي و الفساد"، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، العدد 1، الجزائر، 2020.
- سويح دنيا زاد، "جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة الفقه والقانون، المغرب، العدد 17، مارس 2014 .
- أحمد كاظم الغزي، "أثر الحوكمة الضريبية في التهرب الضريبي"، مجلة دورية تصدر عن كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، العدد 30، فيفري 2021.
- حسن سالم محسن، "الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة الدنانير، العراق، العدد 09، 2016.
- حديدي ادم، حمودي أم الخير، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب و الغش الضريبي، مجلة المقرزي للدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر، العدد 1، جانفي 2019.

- فاتح أحمية، أسباب و آليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته،
مجلة الدراسات الجنائية، الجزائر، العدد 2، سنة 2020.
- بوزيدي سفيان، التهرب الضريبي مفهوم و قياس، مجلة
الاقتصاد والمانجمنت الجزائر، العدد 15، جوان 2016.
- قاشي يوسف، "التهرب الضريبي في الجزائر"، مجلة القانون العقاري،
جامعة البليدة 2، الجزائر.
- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، "التهرب الضريبي كأحد مظاهر الفساد
الاقتصادي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات
عباس، 2008، سطيف، العدد 08.
- بغني شريف، "الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها، جريمة
الغش الضريبي نموذجا"، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد 13،
جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، 2019.
- حساني بن عودة، بن ديبة يمينة، عبد الرحمن عبد القادر، "جهود الجزائر
في مكافحة التهرب الضريبي لدعم التنمية الاقتصادية"، مجلة الاقتصاد
وإدارة الأعمال، العدد 02 ديسمبر 2019.
- بن بعلاش خاليدة، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري،
مجلة المستقبل للدراسة القانونية والسياسية، العدد 2، سنة 2021.
- بن الشيخ نور الدين، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري،
مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، سنة 2011،
ص 26.

الرسائل و المذكرات

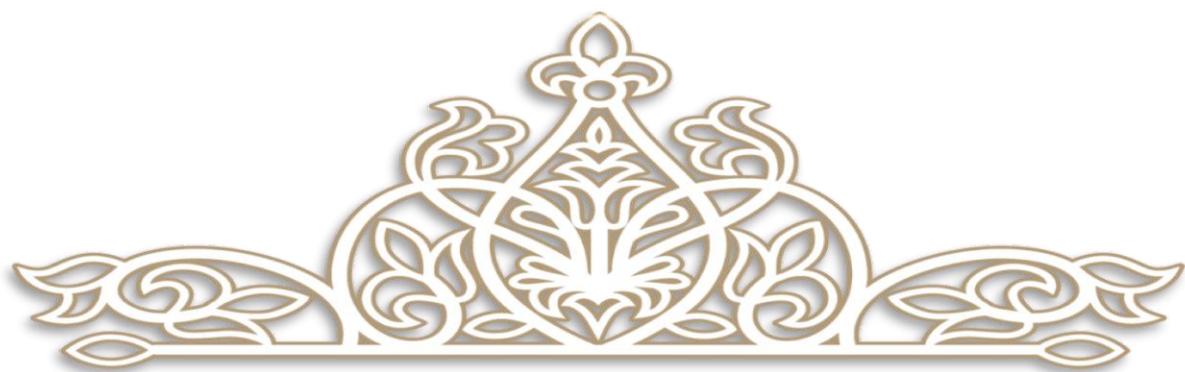
- طورش بتاته، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجيستر، تحت إشراف طاشور عبد الحفيظ، قسم قانون الخاص، جامعة قسنطينة، الجزائر ، 2012.
- عبد الرزاق بن محمد سليمان البدر، عقوبة المصادرة والنظام وتطبيقها في المملكة العربية السعودية، رسالة الحصول على درجة الماجيستر في العدالة الجنائية، تخصص التشريع الجنائي، قسم العدالة الجنائية، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، معهد الدراسات العليا، سنة 2000 .
- اردير منيرة، يوسف التومي احمد، سواعدي عبد الكريم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 15 لسنوات 2007/2004.
- بوحفص وسام، النظرية العامة للعقوبة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص جنائي، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، دفعة 2021/2020.
- زغدودي أمال، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس تخصص قانون خاص، كلية الحقوق و العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، سطيف، 2013 / 2014.
- عبد الغفور هلايلي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة الماستر، قسم الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015.

- مقراني ايمان، منلايخاف محمد أمين، الآليات القانونية للحد من التهرب
الضريبي، مذكرة الماستر، قسم الحقوق، تخصص تسيير المؤسسات،
2016/2015.

- يدو لويزة، قاري حياة، الغش الضريبي وآلية مكافحته، مذكرة لنيل شهادة
الليسانس في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، تحت إشراف
أوكيل حميدة، جامعة البويرة، 2010-2011.
المواقع الالكترونية

<https://www.startimes.com> -

<https://www.droit arabic.com> -



الفهرس



الفهرس

رقم الصفحة	العنوان
--	إهداء
--	شكر وعرافان
8	مقدمة
14	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي
14	المبحث الأول : مفهوم التهرب الضريبي
14	المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي
15	الفرع الأول: التعريف الفقهي للتهرب الضريبي
16	الفرع الثاني: التعريف الاقتصادي للتهرب الضريبي
17	الفرع الثالث: التعريف الجنائي للتهرب الضريبي
17	البند الأول : الركن الشرعي
17	البند الثاني : الركن المادي
18	البند الثالث : الركن المعنوي
18	المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي
19	الفرع الأول: من الناحية القانونية
19	البند الأول : التهرب الضريبي المشروع
20	البند الثاني : التهرب الضريبي غير المشروع
21	الفرع الثاني: من الناحية الإقليمية
21	البند الأول : التهرب المحلي
22	البند الثاني : التهرب الدولي
23	الفرع الثالث: من ناحية مقدار الضريبة
23	البند الأول : التهرب الكلي
24	البند الثاني : التهرب الجزئي
24	المطلب الثالث: نطاق التهرب الضريبي
24	الفرع الأول: قطاع النشاط التجاري و قطاع المهن الحرة

الفهرس

24	البند الأول : قطاع النشاط التجاري
25	البند الثاني : قطاع المهن الحرة
25	الفرع الثاني: قطاع البناء و الأشغال العمومية و القطاع الفلاحي
25	البند الأول : قطاع البناء والأشغال العمومية
26	البند الثاني : القطاع الفلاحي
27	المبحث الثاني : تداعيات التهرب الضريبي
27	المطلب الأول: دوافع التهرب الضريبي
27	الفرع الأول: الدوافع المتعلقة بالمكلف بالضريبة
27	البند الأول : الأسباب النفسية
28	البند الثاني : الأسباب الاجتماعية
29	البند الثالث : الأسباب الاقتصادية
30	الفرع الثاني: الدوافع المتعلقة بالنظام التشريعي والإداري للضريبة
30	البند الأول : الأسباب المتعلقة بالنظام التشريعي للضريبة
31	البند الثاني : الأسباب المتعلقة بالنظام الإداري للضريبة
31	الفرع الثالث: الدوافع المتعلقة بالجانب السياسي و الاقتصادي
32	المطلب الثاني: طرق التهرب الضريبي
32	الفرع الأول: الإخفاء المادي
33	البند الأول : الإخفاء الجزئي
33	البند الثاني : الإخفاء الكلي
33	الفرع الثاني: التحايل القانوني
34	الفرع الثالث: التحايل المحاسبي

الفهرس

34	البند الأول : تخفيض الإيرادات
35	البند الثاني : تضخيم الأعباء
35	المطلب الثالث: نتائج التهرب الضريبي
35	الفرع الأول: النتائج الناجمة على المستوى المالي والاقتصادي
36	البند الأول : على المستوى المالي
36	البند الثاني : على المستوى الاقتصادي
37	الفرع الثاني: النتائج الناجمة على المستوى الاجتماعي والسياسي
37	البند الأول : على المستوى الاجتماعي
38	البند الثاني : على المستوى السياسي
40	الفصل الثاني: الجزاءات المقررة للتهرب الضريبي
40	المبحث الأول: الجزاءات الضريبية للتهرب الضريبي
40	المطلب الأول: الغرامات الجبائية
40	الفرع الأول: الغرامات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة
41	البند الأول: الغرامات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
41	البند الثاني: الغرامات الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة
42	الفرع الثاني: الغرامات الجبائية في قانون الرسم على رقم الأعمال و قانون الطابع
42	البند الأول: الغرامات الجبائية في قانون الرسم على رقم الأعمال
43	البند الثاني: الغرامات الجبائية في قانون الطابع

الفهرس

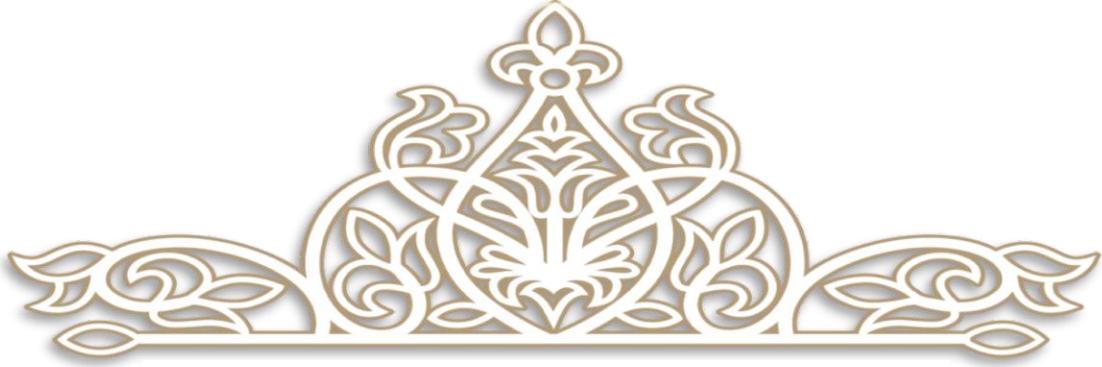
44	الفرع الثالث: الغرامات الجبائية في قانون التسجيل و قانون الإجراءات الجبائية
44	البند الأول: الغرامات الجبائية في قانون التسجيل
44	البند الثاني : الغرامات الجبائية في قانون الإجراءات الجبائية
45	المطلب الثاني: المصادرة
45	الفرع الأول : تعريف المصادرة
46	الفرع الثاني: شروط المصادرة
47	الفرع الثالث: تطبيقات المصادرة
48	المطلب الثالث: الزيادات الجبائية
48	الفرع الأول: تعريف الزيادات الجبائية
49	الفرع الثاني: تطبيقات الزيادات الجبائية
49	البند الأول: زيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه
50	البند الثاني: زيادات بسبب نقص التصريح
51	المبحث الثاني: الجزاءات الجنائية للتهرب الضريبي
51	المطلب الأول: العقوبات الأصلية للتهرب الضريبي
52	الفرع الأول: عقوبات الفاعل الأصلي
52	البند الأول: عقوبات الشخص الطبيعي
54	البند الثاني: عقوبات الشخص المعنوي
56	الفرع الثاني: عقوبات الشريك و أعوان إدارة الضرائب
56	البند الأول: عقوبات الشريك

الفهرس

58	البند الثاني: عقوبات أعوان إدارة الضرائب
59	الفرع الثالث: عقوبات حالة العود و حالة جمع العقوبات
59	البند الأول: حالة العود
60	البند الثاني: حالة جمع العقوبات
61	المطلب الثاني: العقوبات التكميلية للتهرب الضريبي
61	الفرع الأول: تعريف العقوبات التكميلية
61	الفرع الثاني: أنواع العقوبات التكميلية
61	البند الأول: العقوبات التكميلية الإلزامية
62	البند الثاني: العقوبات التكميلية الجوازية
62	الفرع الثالث: تطبيقات العقوبات التكميلية
62	البند الأول: الغلق المؤقت لمقر المنشأة
62	البند الثاني: المنع من الدخول في الصفقات العمومية
63	البند الثالث: المنع من مزاولة النشاط التجاري
63	البند الرابع: نشر الحكم وتعليقه
63	المطلب الثالث: الظروف الملمة بالعقوبات الجنائية
64	الفرع الأول: ظروف تشديد العقوبة
65	الفرع الثاني: ظروف تخفيف العقوبة
67	الخاتمة
70	قائمة المصادر والمراجع
--	الفهرس

الفهرس

--	ملخص الدراسة
----	--------------



ملخص الدراسة



ملخص الدراسة:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي كأحد أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية، وهذا ما أدى بنا إلى محاولة وصف هذه الظاهرة الخطيرة والإمام بمختلف جوانبها، حيث تتضح صعوبة وضع تعريف دقيق وشامل لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية وهذا راجع إلى اختلاف وجهات النظر التي انطلق منها كل باحث، أما ميزان العدالة في مواجهة جريمة التهرب الضريبي المتمثل في الجزاءات بين الكفة الضريبية، حيث نجد الغرامات الجبائية والمصادرة والزيادات الجبائية، والكفة الأخرى المتعلقة بالجزاءات الجنائية ومنها العقوبات الأصلية والعقوبات التكميلية وكذا العقوبات الملزمة بالعقوبات الجنائية.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة، المكلف بالضريبة، التهرب الضريبي، الإدارة الضريبية.

The summary (Abstract):

The phenomenon of tax evasion is considered as one of the most important challenges that the state faces in implementing its economic policy, and this is what led us to try to describe this dangerous phenomenon and get acquainted with its various aspects. Each researcher includes the balance of justice in the face of the crime of tax evasion represented in the penalties between the tax scale, where we find fiscal fines, confiscation and tax increases, and the other scale related to criminal penalties, including original penalties and complementary penalties, as well as penalties familiar with criminal penalties.

key words:

Tax, taxpayer, tax evasion, tax administration.