



مذكرة بعنوان:

آليات مكافحة التهرب الضريبي

مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية
إعداد الطالبتين:

إشراف الدكتور: العايب نصر الدين

- ياقوتة محرش

- فتيحة بومازة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الهيئة المستخدمة	الصفة
د.زيد الخيل توفيق	أستاذ محاضر قسم -أ-	الشاذلي بن جديد -الطارف	ممتحنا
د.العايب نصرالدين	أستاذ محاضر قسم -أ-	الشاذلي بن جديد -الطارف	مشرفاً ومقرراً
د. أحمد حسين	أستاذ التعليم العالي	الشاذلي بن جديد -الطارف	رئيساً

السنة الجامعية: 2025-2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قُلْ لِّلَّهِ الْإِسْلَامُ ۖ لَمْ يَكُن لِّلْهٖ شَرِكٌ شَيْءٌ ۚ سُبْحَٰنَهُ عَمَّا يُشْرِكُونَ ۚ
يَا أَيُّهَا النَّاسُ اتَّقُوا اللَّهَ ۖ إِنَّهُ كَانَ شَدِيدَ الْعِقَابِ ۚ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur

Et de la Recherche Scientifique

Université et Art

Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Département de Droit



جامعة الشاذلي بن جديد

UNIVERSITÉ CHADLI BENDJEDID

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

المرجع: القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومخالفتها

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

محرر يا قوس

السيد (ة):

401229384

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم:

2022. 03. 29

الصادرة بتاريخ:

يو شاحة - الطارف

عن دائرة:

فانزى جنائي وعلوم جنائية

المسجل بقسم:

والمكلف بإنجاز منكرة تخرج ماستر عنوانها:

آليات مكافحة التهريب الضريبي

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2026/05/18

إمضاء المعني

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Minister de L'enseignement Supérieur

Et de La Recherche Scientifique

Université et tarf

Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Département de Droit



جامعة الشاذلي بن جديد
UNIVERSITÉ CHADLI BENJEDID

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

المرجع: القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من المرفقة العلمية ومكافحتها

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

بومارة فتحة

السيد (ة):

1047498144

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم:

2017 - 05 - 25

الصادرة بتاريخ:

عن دائرة: عن الكورث - الطارف

قانون جنائي وعلوم جنائية

المسجل بقسم:

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج ماستر عنوانها:

آليات مكافحة التهريب الضريبي

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2026/05/18

إمضاء المعني

By



شكر

انطلاقاً من قوله تعالى في سورة النمل: " رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين" الحمد لله على إحسانه والشكر على توفيقه وامتنانه، شكراً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه والصلاة والسلام على رسول الله تعظيماً لشأنه، وبعد:

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل، وعملاً بقول رسول الله صلى الله عليه وسلم، من لم يشكر الناس لم يشكر الله

أتقدم بالشكر لكل من يحمل شعلة النور والهدى وكل من علمنا حرفاً أثار به درينا أتوجه خالص الشكر والعرفان إلى الدكتور الفاضل نصر الدين العايب الذي كان لنا نعم المشرف والمعلم، إلى صاحب الخلق الرفيع والحسن، جزاك الله عنا خير ما جزي به أمة محمد، ورفع الله قدرك في الدنيا والآخرة.

كما لا أنسى السادة أعضاء اللجنة كل باسمه ومقامه على قبولهم مناقشة عملنا هذا وفي الختام تشكر كل من ساعدنا في إتمام هذا العمل وشجعنا على البحث ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة صادقة أو دعاء في علم الغيب.

والحمد لله من قبل ومن بعد.



إهداء

وأخر دعوائهم أن الحمد لله رب العالمين

الحمد لله الذي يسر البدايات وأكمل النهايات وبلغنا الغايات

أهدي هذا العمل إلى روح والدي الغاليين رحمهما الله وأسكنهما فسيح جناته

إلى رفيقتي وسندي ومأمني زوجي الغالي أدامه الله لي

إلى فلذات كبدي أبنائي الأعزاء راجية أن أكون دائما قدوة تفتخرون بها

إلى أخواتي وإخوتي وجميع أحبائي وأقاربي

إلى كل من آمن بي ودعمني بكلمة طيبة أو دعاء صادق أهدي هذا العمل المتواضع

ولنا من نصيب السعي حصادا من نجاح مبعلا

الطالبة: **ياقوتة**



إهداء

إنطلاقاً من قوله تعالى في سورة آل عمران " فرحين بما آتاهم الله من فضله "

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه

أهدي ثمرة عملي المتواضع إلى الوالدين الأعزاء اللذان كانا سندي وعنوي في مشوار حياتي وظل دعائهما ودعمهما مصدر طمأنينة وقوة يدفعني إلى المضيء قدما حفظهما الله لي وأدام نعمة وجودهما

إلى الزوج الكريم تقديراً وتقديراً لدعمه المستمر وتشجيعه الصادق الذي كان لي سنداً في مواصلة وإتمام مسيرتي العلمية

إلى أبنائي الأعزاء الذين كانوا مصدراً للأمل والدافع إلى الاجتهاد والمثابرة.

إلى إخوتي وأخواتي على ما أحاطوني به من محبة وتشجيع إلى عائلتي الكريمة وعائلة زوجي

إلى شريكتي في هذا البحث تقديراً لما جمعنا من جهد لإتمام هذا العمل

وزملاء الدراسة الذين كانوا خير رفقة في طلب العلم وتبادل المعرفة وزملاء العمل تقديراً لما أبدوه من تفهم ومساندة

إلى كل من نساء القلم وحفظه القلب

الطالبة: فتحيحة

قائمة المختصرات :

- ق. ذ. ض. غ. م: قانون الضرائب غير مباشرة
- ق. ر. ر. أ: قانون الرسم على رقم الأعمال
- ق. ض. م. ر. م: قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة
- ج. ر: جريدة رسمية
- ق. ع: قانون العقوبات
- ق. إ. ج: قانون الإجراءات الجبائية
- ق. ض. م: قانون الضرائب مباشرة
- ق. ت: قانون التسجيل

مقدمة

يعتبر النظام الضريبي من العناصر الأساسية التي تساهم في بناء الدولة الحديثة، إذ يلعب دورا مركزيا في تمويل الخزينة العامة وتعزيز العدالة الاجتماعية ومع ذلك فإن فعالية هذا النظام تواجه تحديات كبيرة نتيجة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي التي تمثل تهديدا مباشرا للموارد العامة والتوازنات المالية للدولة.

تعد الضرائب من أبرز المصادر للإيرادات العامة، حيث تعد من الموارد المستقرة والدائمة لذلك تعتمد الدولة عليها لتحقيق أهدافها الاجتماعية والمالية والاقتصادية المتنوعة كما تعبر الضريبة عن سيادة الدولة وقوتها حيث تمتلك السلطة اللازمة لتحصيلها باستخدام وسائل قسرية بالإضافة إلى ذلك يفرض المشرع عقوبات جزائية على الأفراد الذين يتجنبون دفع الضرائب أو يسعون للتقليل من مبالغها سواء جزئيا أو كليا.

كما أن دفع الضريبة من الحقوق الأساسية التي يتوجب على كل مواطن الالتزام بها، وذلك للمساهمة في تحمل الأعباء العامة.

رغم الجهود التي يبذلها المشرع الجزائري والإدارة الضريبية لا تزال ظاهرة التهرب الضريبي في تزايد مستمر خاصة في ظل الاقتصاد الذي يهيمن عليه الطابع غير الرسمي بالإضافة إلى وجود تفاوت واضح في التزام الأفراد بأداء التزاماتهم الضريبية ومع تزايد الحاجة لتعبئة الموارد المحلية في ظل الانخفاض المستمر لعائدات النفط أصبحت الحاجة ملحة لتقييم فاعلية الأدوات القانونية والمؤسسية المتاحة لمكافحة هذه الظاهرة.

- أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الموضوع في كونه يشمل صميم السياسات المالية والاقتصادية للدولة، ويبرز العلاقة المباشرة التي تربط بين جودة الإطار القانوني الجبائي ومدى التزام المكلفين بالدفع.

- أسباب اختيار الموضوع:

نقسم أسباب اختيارنا لموضوع آليات مكافحة التهرب الضريبي لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية.

- أسباب موضوعية:

إن تفاقم حجم التهرب الضريبي في الجزائر، وتفشي ثقافة عدم الالتزام الضريبي وكثرة الإصلاحات القانونية الجبائية، كل هذه العوامل تتطلب الدراسة والتحليل من أجل فهم فعالية هذه الآليات.

- أسباب ذاتية:

نظرا لاهتمامنا بمجال القانون الجبائي كان هذا الاهتمام سببا في اختيار هذا الموضوع. هذا يؤدي بهم فهم العوائق والتحديات التي تعترض الدولة في تحصيل الضرائب وتحقيق العدالة الضريبية.

وهذا نتيجة إدراكنا لخطورة هذه الظاهرة وانعكاساتها السلبية الناتجة عنها.

- أهداف الدراسة

يهدف البحث من أجل تحقيق جملة من الأهداف العلمية والعملية منها:

- تحليل الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم الضريبة وظاهرة التهرب الضريبي.
- تهديد أبرز الأسباب والعوامل التي تساهم في تفشي ظاهرة التهرب الضريبي
- عرض وتقييم الآليات القانونية والإدارية المعتمدة من طرف المشرع والإدارة الجبائية لمكافحة هذه الظاهرة

- بيان الوسائل التي تعالج هذه الظاهرة

- الإشكالية :

على الرغم من الإصلاحات المتكررة التي شهدتها النظام الضريبي في الجزائر بهدف تحقيق العدالة الضريبية وزيادة التحصيل المالي، يبقى التهرب الضريبي يشكل تحديا كبيرا أمام الإدارة الضريبية حيث يؤثر سلبا على الإيرادات العامة للدولة ويعرقل جهود التنمية الاقتصادية.

في هذا السياق تطرح الإشكالية التالية:

هل كانت النصوص الجنائية الجزائية كافية لمواجهة التهرب الضريبي من حيث فعالية الآليات الموضوعية؟.

- الأسئلة الفرعية:

1. فيما تتمثل مفاهيم التهرب الضريبي؟.
2. ما هي أركان وصور وآثار التهرب الضريبي؟.
3. كيف يتم معالجة التهرب الضريبي؟.
4. وما هي الوسائل الجزائية للتصدي لهذه الظاهرة؟.

- المنهج المتبع:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج التحليلي القانوني من خلال تحليل النصوص القانونية والتنظيمية ذات الصلة، بالإضافة إلى المنهج الوصفي لتشخيص واقع التهرب الضريبي في الجزائر.

- هيكل الدراسة:

تم تقسيم موضوع الدراسة الذي يندرج تحت عنوان آليات مكافحة التهرب الضريبي إلى فصلين:

- الفصل الأول تحت عنوان الأحكام الموضوعية للتهرب الضريبي، ينقسم إلى مبحثين، المبحث الأول عنوانه الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي، والمبحث الثاني عنوانه أركان وصور التهرب الضريبي وآثاره.
- أما الفصل الثاني فيندرج تحت عنوان الأحكام الإجرائية للتهرب الضريبي، وينقسم بدوره إلى مبحثين، المبحث الأول تحت عنوان وسائل معالجة التهرب الضريبي، أما المبحث الثاني فعنوانه الوسائل القمعية لجريمة التهرب الضريبي.

الفصل الأول

الأحكام الموضوعية

للتهرب الضريبي

الفصل الأول: الأحكام الموضوعية للتهرب الضريبي.

يعتبر التهرب الضريبي أحد الأفعال الإجرامية المالية التي تؤثر بشكل سلبي على النظام العام، حيث يُعدّ اعتداءً على حق الدولة في جمع الضرائب، التي تمثل مصدراً أساسياً لتمويل النفقات العامة وتحقيق المصلحة العامة. وبما أنّ الالتزام الضريبي يستند إلى مبادئ الشرعية والمساواة في مواجهة الأعباء العامة، فإنّ أي انتهاك لهذا الالتزام من خلال أساليب احتيالية أو إمتناع متعمّد يؤدّي إلى مسؤولية جزائية تستدعي تدخّل المشرّع بالعقوبات.

من هنا، فإنّ دراسة الجوانب الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي تتطلّب تحديد إطارها المفاهيمي وتوضيح عناصرها الأساسية، يتضمّن ذلك تقديم تعريف للجريمة وتمييزها عن المفاهيم المشابهة، بالإضافة إلى إستعراض أنواعها وأسباب حدوثها، كما يتطلّب الأمر تحليل أركانها القانونية وصورها المختلفة وآثارها. وهذا يتيح فهماً شاملاً للأساس الموضوعي لهذه الجريمة، ممّا يمهد الطريق لدراسة أحكامها الإجرائية والعقوبات المرتبطة بها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

جريمة التهرب الضريبي واحدة من أبرز الجرائم التي تؤثر سلباً على النظام المالي العام، حيث تلحق ضرراً بحق الدولة في جمع مواردها الضريبية، مما يؤثر بدوره على العدالة الضريبية والتوازن الاقتصادي، من هنا فإنّ دراسة الإطار الموضوعي لهذه الجريمة تكتسب أهمية كبيرة، إذ تتيح لنا فهم طبيعتها القانونية وتسلط الضوء على الأسباب التي إعتمدها المشرع لتجريمها وحمايتها ضمن السياسة الجزائية الحديثة.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

للحديث عن مفاهيم التهرب الضريبي لابدّ منّا أن نتطرق إلى تعريف المفهوم الأساسي ألا وهو الضريبة.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

أولاً: تعريف الضريبة

إقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية)، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية¹.

وعرّفت أيضاً بأنّها:

فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفعها.

¹. محرز محمد عباس، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومو للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003، ص

اختلفت التعاريف للتهرب الضريبي من باحث إلى آخر ومن تشريع إلى آخر أيضا، إلا أنه يشير إلى مخالفات قانونية للتهرب من دفع الضريبة، ويمكن تحديد تعريف التهرب الضريبي حسب ما يلي:

ثانيا: موقف الكتاب والباحثين من تعريفه

Andrem-: الإستعمال الإرادي للوضع غير المنصوص عليها من طرف القواعد القانونية والإدارية.

- ويرى M. Duverger: أن التهرب الضريبي واسع النطاق وعرفه بأنه (يمكننا التهرب من الضريبة بالاعتماد على القانون).¹

كما عرفه الباحثان Nangih, E. و Nkemakola, D على أنه: الرّفض المتعمّد لدّافع الضرائب تجاه إلتزامه الضريبي، وأنّه رفض متعمّد للإفصاح عن مصدر دخل الفرد لمصلحة الضرائب بقصد عدم دفع أي شيء أو دفع مبلغ أقل من إلتزامه الضريبي (Taxliability).

- عرفه كل من يسرى مهدي وزهرة خضير على أنه: محاولة المموّل أو المكلف الخاضع للضريبة التّخلص من أعبائها وعدم الإلتزام القانوني بأدائها.

- ويعرفه عبد المجيد قدي أيضا على أنه: مجموع السلوكيات الرّامية إلى تقليص مبالغ الإقتطاعات الضريبية الواجب دفعها.²

ثالثا: موقف المشرّع الجزائري

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 101.100.

² ناصر دنيا، المحاسبة في مواجهة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطّور الثالث LMD في علوم الماليّة والمحاسبة تخصّص: محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجاريّة، كليّة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 إبراهيم سلطان شيبوط، الجزائر، 2024-2025، ص 5.6.

- المشرع الجزائري لم يعرف التهرب الضريبي بمفهومه النظري وبشكل صريح، بل إقتصر على تعريف المكلّف الذي يتملّص من دفع الضريبة على أنّه: الشخص الذي تملّص أو حاول التملّص باللّجوء إلى أعمال تدليسيّة في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً، كما إقتصر على ذكر حالات محدّدة، إعتبرها تهرباً ضريبياً، وهذا التّعداد كان ناقصاً في ظل القانون، حيث نصّ قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة على أنّه يقصد بأعمال الغش خاصّة.

1. إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبّق عليها الرّسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصّة المبيعات بدون فاتورة.

2. تقديم وثائق مزوّرة أو غير صحيحة للإستناد إليها عند كل طلب الحصول إمّا على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرّسم على القيمة المضافة وإمّا الإستفادة من الإمتيازات الجبائيّة.

3. القيام عمداً بنسيان تقييد أو إجراء قيّد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيّد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادّتين 9 و 10 من القانون التجاري.

4. قيام المكلّف بالضريبة بتدبير عدم إمكانيّة الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

5. كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنّب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرّسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.¹

¹ بالواضح الجبّاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرّقابة وإستراتيجيّة المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 - 2011، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصّص: علوم تجاريّة، قسم العلوم التجاريّة، كليّة العلوم الإقتصاديّة والتّجاريّة وعلوم التّسيير، جامعة محمّد بوضياف، المسيلة، 2014-2015، ص 101.

6. ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل و / أو لا يتوفر على محاسبة قانونية غير محررة، تتم ممارستها كنشاط رئيسي أو ثانوي.

لكن المشرع الجزائري لم يورد ضمن الحالات المعتبرة تهرباً من الضريبة، حالة مهمة جداً وهي حالة عدم تقديم المكلف التصريح الضريبي أصلاً، والتي يجب أن تعد إحدى حالات التهرب الضريبي، مادام تقديم المكلف للتصريحات الكاذبة أو تقديمه لتصريح يتضمن بيانات غير صحيحة يعتبره القانون إحدى حالات التهرب.¹

- وعرف المشرع الفرنسي التهرب الضريبي كما جاء في المادة 1741 من قانون الضرائب الفرنسي (Code general des impots) على أنه: كل تهرب أو محاولة غير مشروعة للتهرب من تأسيس الضريبة أو تسديدها بالكامل أو جزئياً، من خلال الامتناع طوعاً عن تقديم التصريح الضريبي ضمن الآجال، أو من خلال كتم أو إخفاء جزء من المبالغ الخاضعة للضريبة، أو من خلال تنظيم عدم ملء المكلف، أو عرقلة تحصيل الضريبة بمناورات أخرى.²

رابعاً: موقف الفقه

انشغل علماء الإقتصاد وفقهاء المالية العامة على مر السنين بمحاولة الوصول إلى وضع تعريف جامع مانع للتهرب الضريبي، حيث إنهم اختلفوا في مجال تعريفه، سواء أكان ذلك لدى الفقه الأجنبي أم العربي.

في الفقه الإنجليزي، ظهر مؤخراً اهتمام ملاحظ بهذه الظاهرة، وذلك من خلال عدة دراسات نظرية وتحليلات منهجية، تحاول دراسة نتائجها وأسبابها.

¹. بالواضح الجليلاني، مرجع سبق ذكره، ص 102.

². ناصر دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 6.

قد حاول بعض الفقهاء تعريفه Tax Evasion، بأنه "المخالفة المتعمدة للقانون بغرض الإفلات من عبء الضريبة، فهو تعريف يدل على عدم مشروعيته. بالرغم من أن أولئك الفقهاء أنفسهم استخدموا مصطلح TaxFraud للدلالة على الحالات التي يتم فيها التخلص من الضريبة من خلال انتهاك القانون، وذلك باستعمال طرق وأساليب احتيالية، كالتزوير والتدليس على سبيل المثال.

في حين أنّ الفقه المصري اتخذ إتجاهين رئيسيين في تعريفه، الإتّجاه الأول عرّفه تعريفا موسّعا، والثاني فقد عرّفه تعريفا ضيقا.

خامسا: التعريف الموسّع للتهرب الضريبي

يعرّفه أنصار هذا الإتّجاه من وجهة نظر اقتصادية، بحيث يشمل صور التخلص من الضريبة بشكل عام:

عرّفه البعض بأنّه: ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلّها أو بعضها.

كما عرّفه آخرون بأنّه: كل وسيلة يلجأ إليها المكلف في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه، وبهذا يضيّع على الدولة جزءا من حصيلة الضريبة التي تواجه بها أعبائها العامة.

ينظر هذا التعريف إلى التهرب الضريبي من حيث النتيجة المترتبة عليه.

سادسا: التعريف الضيق للتهرب الضريبي

قام أنصار هذا الإتّجاه بوضع ضوابط قانونيّة لا بدّ من توافرها لتحديد معناه. حيث عرّفه بعض الفقهاء أنّه: محاولة الشّخص عدم دفع الضّريبة المستحقّة عليه كلياً أو جزئياً بإتّباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه.¹

كما عرّفه آخرون بأنّه: كل عمل أو إمتناع يترتّب عليه الإخلال بمصلحة ضريبة يقرّر القانون على ارتكابها عقاباً.

وينظر هذا التعريف إلى التّهرب الضريبي من حيث الوسيلة المتبعة في تحقيقه، فهذه التعاريف تنطلق من وجهة نظر قانونية تجريميّة بحتة، تجعل التّهرب مقصوراً على الحالات التي تتضمّن إنتهاكاً للقانون.²

سابعاً: أما من الناحية الاقتصادية:

فالتّهرب الضّريبي هو تصرف يترتب عليه نقص في الحصيلة الضريبية، وضياع المورد المالي للدولة، وهذه تعتبر نتيجة مشتركة تنتج عن جميع مظاهره.

ثامناً: ومن الناحية القانونيّة

التّهرب الضّريبي في رأي معظم فقهاء القانون والماليّة العامّة، يشكّل جرماً قانونيّاً، أي أنّه فعل يتضمّن إنتهاكاً صريحاً لنص القانون، مع أنّ معظم هؤلاء الفقهاء أنفسهم عادوا وقسموا التهرب الضّريبي إلى نوعين، تهرب مشروع قد ينظّمه المشرّع ذاته أو ينجم عن إستغلال المكلف لشغرات ونصوص القانون الضّريبي، وآخر غير مشروع ينتج عن إستعمال أساليب مخالفة للقانون.

¹ بالواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 103.

² بالواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 102-104.

ويعتقد بضرورة النظر إلى مفهومه من وجهة نظر إقتصادية واسعة، كونه يشكل ظاهرة إقتصادية ومالية، قبل أن يكون جرماً قانونياً، رغم أن بعض الكتاب والباحثين يرفضون ذلك ويؤكدون على وجوب اعتبار التهرب الضريبي مصطلحاً قانونياً وليس إقتصادياً يراد به التحايل على القانون لإخفاء الأرباح الحقيقية.

ولكن حسب رأينا أن مفهوم التهرب الضريبي له أهمية إقتصادية وقانونية في نفس الوقت، لأن ردع جرائمه من خلال الآليات القانونية والعقوبات الردعية تؤدي لا محالة للفائدة الإقتصادية، وتمويل خزينة الدولة، وهذا يتضح جلياً على المستوى الداخلي للدولة، أمّا على المستوى الدولي، ونظراً لاستغلال أوجه الغموض في العبارات والنصوص والقوانين الضريبية والتفاوت بين الأنظمة الضريبية للدول دون أن تتضمن مخالفة صريحة لهذه القوانين، خصوصاً أن الواقع العملي يؤكد أن العمل على المستوى الدولي يحقق مزايا ضريبية كثيرة، مما يسهل عملية التهرب الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات.

وفي الأخير نشير إلى تعريف التهرب الضريبي عموماً بأنه: ظاهرة قانونية وإقتصادية وضريبية خطيرة تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي، وذلك من خلال إتباع أساليب وأعمال تخالف نصوص القانون.¹

كما يوجد عدة مفاهيم مشابهة للتهرب الضريبي نبيّن من خلال الجدول الآتي أوجه الاختلاف والتشابه معه:

الجدول رقم (1-1): مفاهيم مشابهة للتهرب الضريبي

¹ قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلّة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري فسنطينة، المجلد أ، العدد 48، 2017، ص 281.

الفصل الأول الأحكام الموضوعية للتهرب الضريبي

المفهوم	التعريف المختصر	الطبيعة القانونية	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
التجنب الضريبي ¹	خفض مبلغ الضرائب باستعمال وسائل قانونية.	تصرف مشروع في الأصل	تقليل قيمة الضرائب التي يدفعها المكلف	تكون إجراءاته قانونية ولا يترتب على المكلف بها أي عقوبات
الغش الضريبي ²	مخالفة للقانون الجبائي باستعمال وسائل محاسبية أو مادية من أجل التخلص الكلي أو الجزئي للضريبة	عمل تدليسي غير مشروع (جريمة جزائية)	يشتركان في استعمال الوسائل التدليسية	يعد صورة من وسائل التهرب الضريبي وليس مفهوم مستقل عنه
الامتناع عن التصريح	عدم تقديم المكلف بالضريبة للتصريح في الوقت المناسب	قد يكون مخالفة إدارية أو جريمة حسب القصد	يؤدي إلى عدم دفع الضريبة ساء كلياً أو جزئياً	إذا لم يتوفر فيه القصد الجرمي يعتبر مجرد مخالفة

المصدر: من إعداد الطلبة

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

يمكن تقسيم التهرب الضريبي كالاتي:

أولاً: التهرب الضريبي وفق مشروعيته

¹. هارفارد بزنس ريفيو، تجنب الضرائب Tax avoidance، الثاني من مارس 2026 الساعة 23:20،

<https://hbrarabic.com>

². عباس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 95.

1- التهرب الضريبي المشروع:

يقصد به تخلص المكلف من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير متفادياً أي مخالفة للنصوص التشريعية الجبائية؛¹

ويظهر مثل هذا التهرب في إستغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع دين الضريبة، وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع وعدم إحكام صياغته، إذ أنّ إستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعدّ مخالفة أو إنتهاك للأحكام الجبائية، كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة، والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات إقتصادية أو مناطق جغرافية... إلخ.

- التهرب من الضريبة التي تمس بالأرباح، وذلك بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونياً وبترخيص من القانون التجاري.

- تصنيف التهرب الضريبي المشروع:

يأخذ التهرب الضريبي المشروع صورتين أساسيتين وهما التهرب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي والتهرب الضريبي الغير مقصود من المشرع الجبائي،

الصورة الأولى: التهرب الضريبي المقصود:

لجوء المشرع الجبائي إلى التهرب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة للتقليل من إستيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد

¹. عرعوش محمد، التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي الدولي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة عباس لغرور، خنشلة، 2018/2019، ص 44.

من إستغلالها، أو إلغاء الضرائب على أنشطة محدّدة ضمن شروط معيّنة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معيّنة مثل تدعيم الإستثمار.¹

مثل: التهرب من الضريبة التي تمس بالأرباح، وذلك بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيًا وبترخيص من القانون التجاري.²

الصورة الثانية: التهرب الضريبي الغير مقصود

تعني إستغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، وبذلك فالمكلف ينتهك أو يخالف التشريع لأنّ المشرّع هو الذي هيئ له مجموعة من الإعفاءات والتّخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معيّنة.³

مثل: التهرب الضريبي بفرض ضريبة على كل التّركات دون إخضاع الهبات لهذه الضريبة، فيقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم أنّه مازال حيّا حتّى لا تخضع أمواله لضريبة التّركات.⁴

2- التهرب الضريبي الغير مشروع:

يعتبر الغش الضريبي تهربًا مقصودًا، حيث يعتمد بعض المكلفين إلى إتّباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي بقصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضرائب. لهذا فإنّ التهرب الغير مشروع يلجأ فيه المكلف بالضريبة إلى إستعمال طرق

¹. عرعوش محمّد، مرجع سبق ذكره، ص 45.

². عبّاس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 101.102.

³. عرعوش محمّد، مرجع سبق ذكره، ص 46.

⁴. عبّاس عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 101.102.

تدليسيّة ووسائل الإحتيال، ومن ثم فإنّ المكلف بالضريبة ينتهك أحكام التشريعات الجبائيّة، ويتم عادة بعدة طرق أهمّها:

- العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة أصلاً وذلك بإخفاء المكلف نشاطه التجاري؛
- إستيراد سلع دون المرور بالمراكز الحدوديّة؛
- تضخيم الأعباء عن طريق تضخيم المشتريات والتّقليل من المبيعات وزيادة نفقات غير مبرّرة.

3- التهرب الضريبي وفق معيار الحجم أو المقدار

أ. التهرب الضريبي الكلي:

يكون التهرب الضريبي الكلي عندما يستطيع المكلف التّخلص من الضريبة بشكل كامل، ولا يسدّدها إلى الخزينة العموميّة للدولة، ويتحقّق ذلك إمّا بإخفاء نشاطه كلياً أو بإخفاء ذلك الجزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعيّة قائمة بذاتها عن باقي نشاطه الإقتصادي.

ومن أمثلة هذا النوع من التهرب أن يمتنع الشّخص الذي بلغت مبيعاته حد التّسجيل طبقاً لقانون الضريبة العامّة على المبيعات عن تسجيل نفسه لدى المصلحة الضريبية المختصّة وبالتالي يكون نشاطه غير خاضع للضريبة تماماً، ويكون بذلك قد تخلص من عبء هذه الضريبة بالكامل.

ب. التهرب الضريبي الجزئي:

يحصل عندما يتمكّن المكلف التّخلص من جزء الضريبة المستحقّة عليه، وذلك إمّا عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقّي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا سيؤدي بالضرورة إلى فرض الضريبة عليه بأقل ممّا كان يجب أن

تفرض، أو من خلال تمكنه من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.¹

4- التهرب الضريبي وفق درجة التعقيد:²

أ. التهرب الضريبي البسيط:

يقصد به كل تصرف بحسن نية لأجل التخلص من الضريبة، فهو محاولة تضليل بغية تخفيض الضريبة إلى أقل قدر ممكن من خلال تقديم تصريحات خاطئة قصد التأخير أو عدم تقديمها.

ب. التهرب الضريبي المعقد:

يمكن تعريفه على أنه استعمال طرق تدليسية ليس فقط عند التهرب من دفع الضريبة، كذلك محاولة تضليل الرقابة مثل تقديم فواتير مزورة ناتجة عن نية تجنب الضريبة، تضخيم قيمة الأعباء وتخفيض الإيرادات.

من خلال ما سبق، نستخلص أنه من الصعب التفريق بين التهرب البسيط والمعقد، تبعاً لدرجة التعقيد؛ كون التمييز بينهما يخضع إلى التقدير الشخصي لمصالح الرقابة الجبائية؛ فالفرق بين حسن نية المكلف من سوءها يخضع للتقدير الشخصي.

4- التهرب الضريبي وفق المعيار الإقليمي

يتكون من:

¹. ناصر دنيا، مرجع سبق ذكره، ص 16-18.

². حمّوش خولة، فعالية النظام الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر : دراسة تحليلية تقييمية للفترة 2005-2020، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الجبالي بونعامة - خميس مليانة-، 2021/2022، ص 74.75.

أ. التهرب الضريبي الداخلي:

نشأت ظاهرة التهرب الضريبي الداخلي قبل ظاهرة التهرب الضريبي الخارجي لذا كانت التشريعات الداخلية سبّاقة إلى إدراك مدى خطورتها على الاقتصاد الوطني لكون الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة. وهو الذي يجري داخل حدود الإقليم الوطني، أين تكون عقود المتهربين محدودة بهذا الإقليم.

وهو أقل خطورة من الإفلات الخارجي لأنّ مكافحته وحيدة الطرف، حيث تستطيع الدولة مكافحته بكل وسائلها الممكنة دون تدخّل.¹

ويعرّف التهرب الضريبي الداخلي على أنّه كل إستعمال لطرق وممارسات الغش من قبل المكلف محاولاً للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية.

كما يعرف أيضاً بتمثيله جميع السلوكيات والممارسات الغير شرعية والتي تحدث داخل إقليم الدولة بمخالفة التشريع الضريبي الداخلي وذلك دون الأخذ بعين الاعتبار جنسية المكلف بالضريبة وما إذا كان من مواطني الدولة أو شخصاً أجنبياً عنها.

- في ضوء التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أنّ التهرب الضريبي الداخلي هو إستخدام دافعي الضرائب أساليب إحتيالية للتهرب من دفع المستحقات الضريبية داخل أراضي الدولة التي يمارسون فيها أنشطتهم، ويتخذ شكلين:

- إستغلال الثغرات في النظام الضريبي، وهو يعتبر من الأساليب التي لا يعاقب عليها القانون، لأنّ المكلف يتهرب من دفع الضريبة دون ارتكاب لفعل أو مخالفة يعاقب عليها القانون،

¹. سعدي أسماء، التأويل السوسولوجي للجرائم الاقتصادية: التهرب الضريبي نموذجاً، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د تخصص علم الاجتماع الإجرام: الجريمة والمجتمع، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، قسم العلوم الاجتماعية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2021/2022، ص 156.

كما أنّ المشرّع هو من يضع هذه التّواقص منسجمة مع السّياسة الضّريبية، و هذا ما يطلق
كما سبقت الإشارة له بالتهرب الضّريبي المقصود من المشرّع الضّريبي.

- رفض دفع الضّرائب المباشرة، وذلك عندما يرفض المكلّف بدفع الضّريبة سواء عن طريق
عدم تقديم إقراراته للإدارة الضّريبية، أو ممارسة نشاط تجاري بدون سجل لتجنّب دفع
الضّريبة.

هذا ويكثر اللّجوء إلى التّهرب الدّاخلي في إطار الضّرائب المباشرة التي تعتمد غالبا على تقديم
إقرارات ضريبية من المكلّف إلى الإدارة الضّريبية كما في حالة الضّريبة على الأرباح المهنية.¹

ب. التّهرب الضّريبي الخارجى:

يعرّف التهرب الضريبي الدولي على أنّه ذلك الفعل الذي يترتّب عنه فعل قيام المكلّف بالضّريبة
بتحويل أو إخراج الأموال من البلد الذي يقيم فيه لغرض استثمارها أو توظيفها في الخارج. والواقع
أنّ المكلّف بالضّريبة لا يتمّ معاقبته على هذا الفعل بشرط أن يكون الدّخل المحوّل من الممتلكات
ورؤوس الأموال، يتمّ الإبلاغ عنه بشكل منتظم. - أمّا في الحالة المخالفة فإنّ فعله هذا يتحوّل إلى
تهرب ضريبي غير مشروع، كما عرّفه J.J. Neuer بأنّه "كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدّول،
و من شأنه أن يفقد الدّولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك المشروع
دولي النشاط طرقا مشروعة أو غير مشروعة، أو تتوفّر لديه إرادة التّهرب أولا، و أيّا كان التّشريع
الضّريبي الذي يختاره، مستفيدا من تباين الأنظمة والتّشريعات الضّريبية للدّول من أجل التّوصل إلى
هدفه نحو تخفيض عبئه الضّريبي أو التّخلص منه تماما.

في ضوء ما تقدّم من تعاريف يتّضح بأنّ التّهرب الضّريبي الدولي وإلى جانب كونه يتمثّل في
إستخدام مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تؤدّي في نهاية المطاف إلى فقدان حق الدّولة في

¹. بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 109.

الضريبة، بحيث أنّ ذلك يحدث عندما يتم إستغلال الاختلافات في النظم الضريبية بين الدول لتجنّب دفع الضرائب أو تقليلها ويشمل ذلك التحويلات المالية والأرباح عبر الحدود واستخدام هياكل شركات دولية معقدة للتلاعب بالضرائب، فإنّه يتضمّن أيضا:

- إخفاء الدّخل الفعلي المكتسب وتحويله إلى حسابات سرّية أو بنوك خارجيّة غير معلنة لتجنّب دفع الضرائب.

- التلاعب بالأسعار والتعاملات بين الشركات التابعة لنفس الكيان الإقتصادي لتحويل الأرباح بشكل غير قانوني وتقليل الضرائب المستحقة.

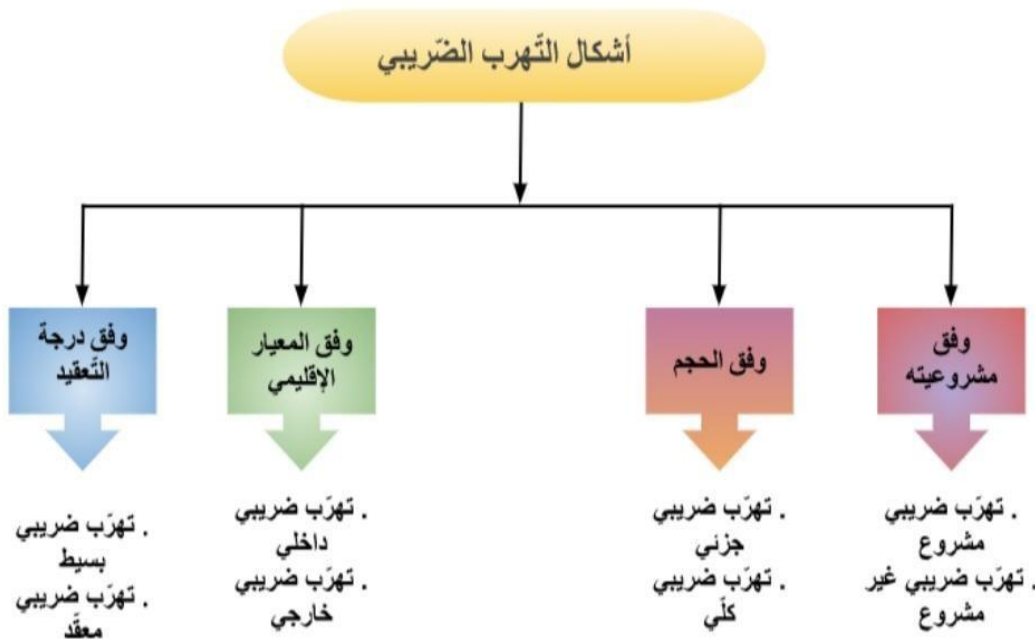
وعادة ما يتمّ دعم مثل هذه الممارسات من خلال ما يطلق عليه بصناعة التجنب أو التهرب الضريبي المربحة التي يشرف عليها محاسبون محترفون وخبراء ماليّون يعملون على تطوير خطط مبتكرة ودائمة ممّا يجعل من الصّعب على السّلطات الضريبية القيام بعملية التنظيم والمراقبة.¹

وفيما يلي شكل يوضّع أنواع التهرب الضريبي

شكل رقم (1-1): أنواع التهرب الضريبي

¹. بلواضح الجيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 109.

شكل رقم 01:



المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: أسباب وأساليب التهرب الضريبي

يعدّ التهرب الضريبي من الظواهر التي تؤثر سلباً على النظام الجبائي، لما يسببه من نقص في موارد الخزينة العمومية وإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، وترجع هذه الظاهرة إلى مجموعة من الأسباب الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والتشريعية، كما تتجسد من خلال أساليب متعددة مثل إخفاء الدخل أو التصريح غير الصحيح أو إستغلال الثغرات القانونية. وعليه يهدف هذا المطلب إلى بيان أهم أسباب التهرب الضريبي وأبرز أساليبه.

الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي

أن أسباب التهرب من الضريبة كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات إلا أنه يمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي:

أولاً: الأسباب التشريعية

أن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي ومرجع ذلك إما النقص في التشريع الضريبي، وعدم إحكام صياغته، واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون.

1- ثقل العبء الضريبي:

كلما ارتفع معدل الضريبة وزاد عبوها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.

2- تعقد النظام الضريبي:

أنه كلما كانت صياغة القانون معقدة يكون القانون أقل وضوحاً ويترك مجالاً لتدخل أعوان الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها.

3- عدم استقرار النظام الجبائي:

نتيجة للتغيرات السنوية التي تطرأ على القوانين الضريبية مما يجعل المكلفين في غالب الأحيان على غير دراية بها نتيجة لنقص وسائل الإعلام الضريبية أو صعوبة الإلمام بمضمونها، وغالباً ما تنتهي بالاصطدام ما بين المكلف وإدارة الضرائب والدخول في منازعات فتشتد كراهية المكلف وبالتالي يزداد ميله للتهرب.

4- ضعف الرقابة الضريبية:

عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها يزيد ميله للتهرب.

5- ضعف العقاب المفروض على المتهرب:

هناك علاقة عكسية بين العقاب ومبلغ التهرب بحيث كلما كانت قيمة العقاب المفروض على المكلف أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة، فالنتيجة هي ابتعاد المكلف عن ذلك التهرب و يقلل منه ، لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف، أو غير موجود تماما ، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي.

6- ارتفاع مستوى الضغط الضريبي:

عندما يشعر المكلف بنقل عبء الضريبة يتحایل المكلف ويتهرب من دفع الضريبة، حيث أن كل زيادة في حجم الاقتطاع الضريبي تؤدي إلى التقليل من دخل المكلف الأمر الذي يدفعه إلى التهرب والتخلص من دفع الضريبة أو محاولة التخفيض من وعائها.

7- النظام الجبائي التصريحي:

يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.¹

ثانيا: الأسباب الاقتصادية

من الأسباب التي تدفع إلى التهرب الضريبي هو ارتفاع الضرائب مما يؤدي إلى شعور المكلف بأن الضريبة تقتطع

كجزء كبير من دخلة.

¹ بوشياخي عائشة، بوشياخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلد الدراسات جبائية، مجلد3، العدد1، 2014، ص153-ص154

يمكن عرض الأسباب الاقتصادية للتهرب من الضريبة على النحو الآتي:

- المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة، فكلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه زاد ميل المكلف نحو التهرب؛
- ضخامة حجم الاقتصاد غير الرسمي، فالعلاقة بين وجود الاقتصاد غير الرسمي والتهرب الضريبي علاقة وثيقة؛
- يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها، هذا في حالة الأزمات، أما في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.¹

ثالثا: الأسباب الإدارية

- الإدارة الضريبية الأداة التنفيذية المطبقة فكلما كانت الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة سهلت التهرب الضريبي، إذ تعد الإدارة الضريبية أن أهم الأسباب التي تدفع الأفراد للتهرب من الضريبة ومن أهمها:
- سوء تنظيم الإدارة الضريبية وعدم كفاءة وكفاية العاملين لديها، وعدم وجود فروع كافية لها في جميع أرجاء الدولة قد يؤدي هو الآخر إلى التهرب الضريبي، وهذه الأمور كثيرة الانتشار في الدولة النامية وقد تكون مقصودة أو غير مقصودة؛
 - عدم الشفافية في الإجراءات وعدم قيام الدولة بنشر نسب الضريبة المفروضة دفعها والنقص الذي تعانيه الإدارة الجبائية من وسائل وإمكانات مادية وبشرية وكذا عدم القيام بالدراسات المعمقة للضريبة كل هذا يؤدي إلى نقص الحوافز ومنه يدفع إلى التهرب والغش الضريبي؛

¹ محمد ساحل، المالية العامة، الطبعة الأولى، جسر النشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص 153.

- ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتورعون في إسلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاي، إذ هذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها، وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه وكذلك من قلة المرتبات الممنوحة للموظفين.¹

رابعاً: الأسباب الأخلاقية

أن نظرة المجتمع في بعض المجتمعات العربية إلى المتهرب نظرة إعجاب وتقدير على اعتبار أن سرقة الخزانة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة على عكس الحال في المجتمعات الأوربية التي تسعى للوفاء بالتزاماتها الضريبية احتراماً منها للالتزام الأخلاقي بضرورة المساهمة في تحمل الأعباء المالية.

يعتبر المستوى الأخلاقي السائد في المجتمع هو السبب الأهم للتهرب الضريبي، فإذا ضعف هذا المستوى قل الوعي الضريبي لدى الأفراد، وأدى ذلك إلى عدم اهتمامهم بالمصلحة العامة وقل احساسهم بالمسؤولية اتجاه خزينة الدولة، لذلك من واجب الدولة زيادة الوعي الضريبي لدى الأفراد للقيام بواجباتهم اتجاه خزينة الدولة.²

خامساً: الأسباب السياسية

¹قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البلدة 2 لونيبي علي، 2019، ص 97-98.

² خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد 9، 2013، ص 20

أن عدم الاستقرار والاستقلال السياسي للبلاد وسياسة الإتفاق العام في الدولة تلعب دورا سياسيا في التهرب الضريبي فكلما أحسنت الدولة إستخدام الأموال العامة قبل ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة.

فانعدام الإستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة، عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزامتهم الضريبية .

حيث تبين أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل القومي أو في توزيع الخدمات الإجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم أن حصيلة الضرائب إنما تذهب للإنفاق على قلة من صفوة المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهرين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.¹

سادسا: أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية:

اعتبارها وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلفين المعنيين بالضريبة قد تعتبر الإدارة الضريبية سببا من أسباب التهرب الضريبي في حالة :

- محدودية الوسائل المادية مثل عدم توفر الإدارة بالشكل المطلوب على التجهيزات والمستلزمات الضرورية بالشكل الذي يساعدها على تحقيق أهدافها المتمثلة في الوصول إلى كل الأوعية الضريبية وربطها وتحصيلها؛

- محدودية الوسائل البشرية سواء من حيث الكم أو النوع؛

¹ بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، مجلد15، العدد1 جامعة مستغانم، 2016، ص 121_ ص122.

- المحدودية الكمية تتمثل في نقص الأعداد من الأعوان الإداريين القادرين على تغطية العمليات الجبائية من تحقيق ، رقابة وتحصيل. وفي نقص حملات المتابعة والملاحقة وهو ما يشجع على التهرب والغش؛

- المحدودية النوعية: تتمثل في نقص الكفاءات القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب من تحديد الوعاء وتصفية وتحصيل لمختلف أنواع الضرائب بسبب انعدام ونقص التربصات والدورات التكوينية أو بسبب ضعف أجور العاملين في الإدارة.¹

سابعاً: الأسباب النفسية والاجتماعية:

من الأسباب الاجتماعية التي تدفع بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة هي عدم وجود عدالة ضريبية مطبقة على واقع الناس، مما يمنع المكلف من القيام بواجباته الضريبية نتيجة عدم اتفاقه مع القواعد والأنظمة الضريبية.

كما يعد تأثير المحيط الاجتماعي سبباً هاماً في رسوخ وشيوع ظاهرة التهرب الضريبي وحيث أن المواطن الذي يولد في المجتمع الأصل فيه الغش والتهرب من الالتزامات الجبائية، لا ينتهج إلا هذا المنهج.

تعود الأسباب العائدة للمكلف إلى درجة الوعي عنده بالإضافة إلى ما تحدثه الضرائب من ضغوطات نفسية تدفعه للتهرب، فكلما انخفضت درجة تعليم المكلف، ومستواه الثقافي، كلما زاد اقتناعه بعدم عدالة الضريبة، وبأنها ليست التزام يتعين عليه أدائها، بل يعتبرها استقطاعاً جائراً تحصل عليه الدولة ظلماً دون تحقيق أي نفع حقيقي للمجتمع وبالتالي تنتشر ظاهرة التهرب الضريبي.

¹ فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، 2020، ص 73.

فالوعي ضرورة من ضروريات المجتمع، بل في الواقع ضرورة أساسية لقيام المجتمعات، ذلك لأن المجتمع لا يمكن أن يتقدم إلا إذا تحقق لأفراده الوعي والإدراك لحاجات النوع الإنساني وظروفه، وإمكاناته والمجتمع الذي ينعدم فيه الوعي، إما أن يكون مجتمع بدائيا ولم يكتمل نضجه بعد، وإما أن يكون مجتمع تسوده حالة التفكك والتملك بفعل دوافع غير طبيعية.

علاوة على ذلك شعور الفرد بضعف مستوى الخدمات المقدمة من طرف الدولة كحق مشروع له وبدون أي منازع كاستتباب الأمن الصحة النظافة العمومية الخدمات التشغيلية وغيرها من الخدمات الاجتماعية التي تكفل له مستوى من الرفاهية الاجتماعية، فشعور الفرد بأنه لا يجد من الخدمات ما يقابل الضريبة التي يقوم بدفعها أي عدم الإحساس بمقابلها يدفعه إلى اعتبار أن الضريبة أداة تعسفية تجعله يسلك مختلف الآليات والوسائل المشروعة وغير المشروعة كسبيل للتخلص من عينها والعكس صحيح أي كلما شعر الأفراد بجدوى الضريبة وبالنفع الذي يعود عليهم من جزاء تسديدها كتوفير المرافق العامة من مدارس وطرق ومستشفيات ومختلف المراكز العمومية فتوفير¹ هذه الخدمات على مستوى جيد ومرضى يشجع الأفراد على الإلتزام بها ويضمن بدفع ما عليهم من مستحقات ضريبية.

الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي

في الواقع أن أساليب التهرب الضريبي كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان التعاملات والمبادلات التجارية، في حين بقيت المصالح الضريبية حبيسة نظام تشريعي غير مساير لهذا التطور، غير أن التهرب الضريبي يتخذ عدة أساليب والتي يستعين بها المكلف للإفلات من التزاماته الضريبية الخاصة بالتصريح والتسديد وهي:

¹ أسماء سعدي، العوامل الاجتماعية المؤثرة في التهرب الضريبي، دراسات في التنمية والمجتمع، المجلد 5، العدد 2، 2018، ص 145-146.

أولاً: الإخفاء المادي.

وهو يسمح بكشف عملية التهرب عن طريق الإخفاء أو عدم التصريح الإرادي للمادة الخاضعة للضريبة من خلال قيام المكلف بإخفاء السلع والمواد عن الإدارة الضريبية، وبذلك يغير أساس مادي خاضع للضريبة، كالامتناع عن تقديم تصريح الأرباح، إخفاء رؤوس الأموال أثناء تحصيل الضريبة، أو إنشاء وحدات إنتاجية صغيرة في مناطق معزولة لا تصلها الإدارة الضريبية ... الخ، والهدف من ذلك التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة، ويعتبر من أخطر طرق التهرب بسبب مساهمته في إرساء الاقتصاد السري.¹

ثانياً: الإخفاء القانوني

يتمثل في خلق وضعية قانونية مخالفة للحالة الحقيقية أي التظاهر بأن العملية قانونية وهذا التظاهر لا يمكن اعتباره إلا تهرباً اتجاه القانون، فالمكلف بالضريبة يقدم للإدارة الضريبية تصريح لا يتطابق مع الواقع بالتالي فهو يصرح بطريقة غير قانونية، تعتبر الحالة تهرباً متعمداً أو تجاوز قانوني وهو خدعة هدفها دفع مبلغ قليل من الضريبة.

يميز المختصين في القانون بين ثلاثة أشكال للإخفاء القانوني:

1- الإخفاء باستخدام عقد وهمي:

يتمثل عادة في عمليات وهمية مع الحفاظ على الجانب القانوني قصد التملص من دفع الضريبة.

2- الإخفاء باستخدام عقد مزيف:

¹ بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية اليات الرقابة واستراتيجية المكافحة، مرجع سبق ذكره، ص 122-123

يحدث التزييف عند ما يكون العقد المقدم إلى الإدارة الضريبية لا يتوافق مع العقد المبرم بين الأطراف، إذا اكتشفت الإدارة الضريبية لهذا النوع من العقود يقودها إلى تسوية العملية من خلال فرض الضريبة على العملية حسب طبيعتها الحقيقية وليس حسب الشكل الخاطيء.

3- الإخفاء باستخدام الأشخاص:

يتعلق بالاستعانة بشخص ما بدلا عن الشخص صاحب العمل أو القيام بتوكيل نيابة عن المكلف الحقيقي الذي يبقى في الكواليس بينما يظهر الشخص الذي يعير اسمه لإستخدامه في العقد بصفة علانية، تقع الضرائب في هذه الحالة على المكلف صاحب الوثائق ويبقى المتعامل الحقيقي بعيدا عن الأنظار¹.

4- التهرب الضريبي عن طريق التحايل المحاسبي:

المكلف بالضريبة مجبر على تقديم تصريحات الإدارة الجبائية يوضح فيها نتائج نشاطه الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية مدعما ذلك بوثائق تثبت تصريحاته كالفواتير سجلات المحاسبة اليومية دفتر الجرد ووصلات التسليم وذلك في أجيال محدده قانونا.

إلا أن المكلفين يتقنون ويتكرون طرق للتلاعب المحاسبي للتهرب من بينها:

- تضخيم الأعباء:

لقد قام المشرع بتحديد التكاليف الواجب خصمها فإن المكلفين يلجؤون إلى تضخيم النفقات ولزيادة في التكاليف من الضريبة المفروضة:

¹ جمعي عبد القادر، التهرب الضريبي واثره على التنمية المحلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نفود

ومالية، جامعة الجزائر، 2005، ص 30-31

بواسطة تسجيل رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين وهميين أو الأشخاص حقيقيين لم يقوموا بأي نشاط أو تضخيم مبالغ أشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية غير تلك التي سجلت لها تلك الأعباء.

بواسطة تسجيل نفقات ومصاريف عامة غير مبررة مثل الإفراط في تقديم المكافآت أو شراء مستلزمات خاصة تسجل على حساب المؤسسة.

بواسطة تقنية الاهتلاكات التي يستغلها المكلف ويتلاعب بها من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتملك أو برفع قيمتها مثلاً أو بزيادة¹.

- تخفيض الإيرادات:

تعتبر هذه الطريقة من الطرق التي يلجأ إليها المكلف، والتي يعتمد من خلالها إلى تخفيض وتقليص الوعاء الضريبي وتفادي 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 أيضا في البيع بدون فواتير حيث لا يترك أثر لأي عملية، هذه الطريقة تمكنه من إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كما يقوم المكلف بالإتفاق مع الزبون بتسجيل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية.²

5- التهرب عن طريق العمليات القانونية:

¹ لاباد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلسان، 2012، ص 92.

² سليمة واضح، اليات تفعيل الرقابة جبائية للحد من التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم إقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، 2024، ص 118

و تكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على أثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة فيكون الممول قد تهرب بناء على تقديم محاسبة بفواتير وهمية ووثائق شرعي قانونية بعيدا عن أي رقابة محتملة.¹

المبحث الثاني: أركان وصور التهرب الضريبي وآثاره

تتطلب دراسة جريمة التهرب الضريبي، بعد تحديد مفهومها، الانتقال إلى تحليل أركانها وأشكالها المختلفة، هذا يساعد على فهم مدى التجريم وطبيعة الأفعال الممنوعة، بالإضافة إلى ذلك يعد دراسة آثارها أمرا بالغ الأهمية لتقييم خطورتها وضمان فعالية السياسة الجزائية في حماية المال العام.

المطلب الأول: أركان التهرب الضريبي

لا يمكن تحميل أي شخص المسؤولية القانونية إذا كان يتجنب دفع الضرائب أو يمارس التهرب الضريبي المشروع؛ فهذا لا يعد مخالفة قانونية ولا يستوجب عقاباً. على العكس تماماً، تقع الجريمة الضريبية ويسأل جنائياً كل من يخالف أحكام القانون الضريبي، وذلك عن طريق استخدام حيل متقنة بهدف التهرب من دفع الضريبة أو أي رسوم أو مستحقات أخرى تفرضها السلطات المختصة بموجب القانون². ومن أجل عد السلوك الإنساني جريمة بمعناه القانوني، يجب أن تتوفر

¹ علام ليلة، التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة الأغواط، المجلد 6، العدد 1، 2022، ص 396

² رزيقة تغريبت، جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة بجاية، الجزائر، 2022، المجلد 05، العدد 03، ص 307..

شروط وعناصر معينة، هي الشروط والعناصر اللازمة لتحقيق الجريمة وقيامها وهي ما تسمى بأركان الجريمة¹: الركن الشرعي والمادي والركن المعنوي.

الفرع الأول: الركن الشرعي والمادي

أولاً: الركن الشرعي

وهو من النصوص القانونية التي تضع عقوبة محدّدة لفعل يعتبر جريمة، ولا يمكن تجريم عمل بدون وضع نص قانوني له والمبدأ الجوهري لهذا الركن نصّت عليه المادة الأولى من قانون العقوبات التي تقول (لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون).²

- في مجال قانون الضرائب نصّ المشرّع الجزائري في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنّ كل من تملّص أو حاول التملّص باللجوء لأعمال تدليسيّة في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً.

كما نصّت المادة 408 من نفس القانون على معاقبة من يقوم بتنظيم أو يحاول تنظيم الرّفص الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عنها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تمنع حسن سير الاقتصاد الوطني.³

كما جاء في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة، بالإضافة للمادة 119 من نفس القانون التي نصّت على معاقبة كل من خفّض من قيمة الضريبة أو حاول التخفيض من وعائها كلياً أو جزئياً باستعمال أنواع الغش.¹

¹ حمزة كريم جبار العلباوي، جريمة الغش الضريبي: دراسة مقارنة، دروب المعرفة للنشر والتوزيع، مصر، 2023، ص 96.

² الأمانة العامة للحكومة، قانون العقوبات لسنة 2012.

³ المادة 303-408-418، من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، المديرية العامة للضرائب، 2026.

ثانياً: الركن المادي

يعد الركن المادي للجريمة (سلوك إجرامي يرتكب فعل جرمه القانون أو الامتناع عن فعل أمر به القانون)، وتتخذ ماديات الجريمة مظهراً خارجياً ملموساً ومحسوساً.²

ويقصد به أيضاً أن يصدر عن الجاني سلوك إجرامي بواسطته تكشف الجريمة ويكتمل جسمها، ولا يمكن تصوّر جريمة بدون ركن مادي إذ غير مادياتها لا تصاب حقوق الأفراد أو الجماعات بأيّ أذى أو اعتداء.³

ويتوقّف تحديد أركان الجريمة الضريبية، وعلى الخصوص جريمة التهرب الضريبي على تعريف هذه الجريمة بأنها كل اعتداء على مصلحة ضريبية تقع بالمخالفة لأحكام التشريع الضريبي، وذلك باستعمال المموّل أو المكلف بأداء الضريبة لطرق غير مشروعة وغيرها، بمقتضى العلاقة التي تقوم بينه وبين الدولة ممثلة بالسلطة المالية الضريبية المختصة بتحصيل الضرائب والمكلفين المخاطبين بالقانون الضريبي، إذ يمثل المكلف الطرف السلبي لهذه العلاقة ويقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل، وبمخالفته تقع الجريمة، بقصد التخلص من سداد الضريبة والتي يقرّر لها المشرّع جزاءً جنائياً، فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاثة عناصر: السلوك الإجرامي، النتيجة الإجرامية، والعلاقة السببية بين السلوك والنتيجة، بالإضافة إلى أنها كغيرها من جرائم القانون العام يجب توافر صفة المموّل أو المكلف كفاعل أصلي لهذه الجريمة.⁴

¹. المصدر نفسه.

². حمزة كريم جبار العلياوي، مرجع سبق ذكره، ص 98.

³. د. عائشة بوعزم، جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، 2020، ص 158.

⁴. قصاص سليم، مرجع سبق ذكره، ص 285.

وفي هذا نصّت المادة 303/01 من قانون الضرائب المباشرة على ذلك¹، ومن خلال هذا النص نستخلص ثلاث عناصر للركن المادي؛

ثالثا: السلوك الإجرامي (استعمال طرق ووسائل تدليسيه)

يتمثل السلوك الإجرامي العنصر الأول من عناصر الركن المادي لأي جريمة من الجرائم، ويتمثل بالنشاط الذي يصدر عن الشخص المخاطب بأداء الضريبة، والذي يشكل إعتداء على المصلحة الضريبية للدولة.

ويتمثل السلوك الإجرامي في هذه الجريمة باستعمال الغش أو الاحتيال، ويعد ذلك السلوك المجرّم الجوهر الذي تتكوّن منه الجريمة الضريبية، فإن لم يصدر من المكلف سلوكاً ينتهك به القانون الضريبي فلا جريمة عليه، فمبدأ لا جريمة بغير سلوك المجرم يقف على قدم المساواة مع مبدأ لا جريمة بغير نص.²

وقد قام المشرّع الجزائري بسرد بعض الأعمال التي تعتبر تدليس، وذلك لصعوبة حصرها وتعذر الإحاطة بكل أساليب الاحتيال والتدليس، فحسب المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ستة أعمال اعتبرها طرقا احتيالية، كما أوردت المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ستة طرق احتيالية، والمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حصرتها في خمسة أعمال، في حين إكتفت المادة 407 من نفس القانون.

والمادة 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل بحصرها في عمليتين وأدرجهما ضمن المناورات التدليسية.

¹ المادة 303 من القانون رقم 90-36، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مصدر سبق ذكره.

² حمزة كريم جبار العلياوي، مرجع سبق ذكره، ص 99.

عموما وعلى الرغم من تنوع أساليب الغش الضريبي واختلاف النشاط الممارس، إلا أنه وبشكل عام يمكن أن تتم الجريمة بثلاث طرق بارزة وهي: طريقة التحايل المحاسبي وذلك عن طريق تخفيض الإيرادات أو تعظيمها أو طريقة التحايل المادي سواء كان كلياً أو جزئياً أو التحايل القانوني عبر تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى وضعيّة مخالفة تماماً لها.¹

رابعاً: النتيجة الإجرامية (التخلص من الضريبة)

ويقصد بها الأثر المترتب على سلوك الجاني في الجرائم المادية، ولكن ليس كل أثر يحدث يعول عليه القانون وإنما الناتج عن السلوك ويرتبط بعلاقة سببية.

بالنسبة للقانون الجزائري، فإن الجريمة الضريبية تتطلب لقيامها أن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى إحدى النتائج الآتية:

- أ. أمّا التخلص من كل أو من بعض وعاء الضريبة ويقصد به التخلص من دفع الضريبة عند تحديد أساس الضريبة وربطها، ويتحقق ذلك مثلاً حين ما يقوم المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها، أو حين ما يقدم إقراراً غير صحيح.
- ب. وأمّا التخلص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى السلطة المختصة بتحصيلها.
- ت. وأمّا التخلص من أداء الضريبة بصورة كلية أو جزئية فهو إعفاء المكلف بالضريبة من الالتزام بأدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام.²

¹. بن بعلام خاليدة، مكافحة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المستقبل للدراسات القانونية والسياسية، جامعة تيارت، 2021 الجزائر، المجلد 05، العدد 02، ص 34-35.

². حمزة كريم جبار العلياوي، مرجع سبق ذكره، ص 113-114.

وقد إستعملت النصوص الجبائية للتعبير عن هذه النتيجة في جريمة التهرب الضريبي صيغا مختلفة؛ ففي نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إستخدمت عبارة التملص من أساس الضرائب أو الرسوم أو تصفيتها أو دفعها ونفس العبارة جاءت بها المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة وكذا المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بينما أورد نص المادة 119 من قانون التسجيل عبارة " التّخفيض في وعاء الضريبة " ¹.

وإستكمالاً لما تقدّم، إنّ التّخلص أو الإفلات من دفع الضريبة نتيجة للإخفاء بإستعمال الطّرق الاحتيالية من قبل المكلف يعدّ العنصر الثاني للركن الماديّ الذي لا يكتمل إلّا إذا ترتّب على تحايل المكلف، وهذا ما يؤدّي إلى التّخلص الكلّي أو الجزئيّ من الضريبة أو الرسوم الواجبة الدّفع قانوناً، فالتّخلص من أداء الضريبة نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة التهرب الضريبي حسب التشريع الضريبي الجزائري، والتّخلص الكلّي أو الجزئيّ من دفع الضريبة يعتبر ضرراً والذي لا يمكن أن يتحقّق إلّا إذا أفلحت هذه الطّرق الاحتيالية إلى غش وتغليط السّلطة الماليّة.

بالنسبة للجريمة قد تقع تامة كما سبق بيانه، فإذا لم تتحقّق النتيجة وهي التّخلص من دفع الضريبة بصورة كليّة أو جزئية فإنّ الجريمة تقع في صورتها الناقصة (الشروع) إذا ما تمّ البدء في تنفيذ السلوك الإجرامي المكوّن لهذه الجريمة، فالشروع يكفي لوصف السلوك الإجرامي بأنّه تهرب ضريبي، فقد ساوى المشرّع الجزائري بين تمام ارتكاب الجريمة والشروع فيها، وأنّ المشرع الضريبي يعاقب بالعقوبة نفسها بالنسبة إذا وقعت الجريمة تامة أو بصورة الشروع، ويظهر ذلك جلياً من نص المادة (303) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إذ نصّت المادة على أنه يعاقب من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص، فضلاً عن نص المادة (533) من القانون نفسه في الفقرة الأولى الإخفاء أو محاولة الإخفاء، والشّيء نفسه بالنسبة للمادة (118) من قانون

¹. بنبعلاشخاليدة، مرجع سبق ذكره، ص 35.

الرّسم على رقم الأعمال والمادة (119) من قانون التّسجيل وكذلك نص المادة (33) من قانون الطّابع أنّ كل غش أو محاولة للغش.....

يتبين لنا ممّا تقدم أن المشرع الجزائري قد ساوى من حيث المسؤولية الجزائية بين الجريمة التامة والشروع فيها بالنسبة للتهرب الضريبي.¹

خامسا: العلاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية

إن تمت جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فإنّه يتعيّن لقيامها أن يتمّ التملص من الضريبة تحت تأثير الطّرق الاحتمالية التي يستعملها الجاني، فإذا انتهت الرّابطة السببية بين طرق الاحتيال والتملص الضريبي وقفت مسؤولية المكلّف عند حدّ الشروع في جريمة الغش الضريبي متى باشرها عن قصد.

هذا وقد أكّدت جلّ النصوص الجبائية على أنّ المحاولة في جريمة الغش الضريبي معاقب عليها بنفس العقوبة المقرّرة للجريمة التامة، مع مراعاة الاستثناء الذي جاء في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة التي استبعدت تطبيق العقوبة في حالة الجريمة التامة أو المحاولة في حالة الإخفاء، إلّا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.² ونفس الحكم جاءت به المادة 119 من قانون التّسجيل بالنسبة لحالة الإخفاء، إلّا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة.³

الفرع الثاني: الركن المعنوي

¹. حمزة كريم جبار العلياوي، مرجع سبق ذكره، ص 115.114.

². المادة 532، من القانون رقم 90-36، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مصدر سبق ذكره.

³. بن بعلاش خاليدة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

- الأصل أنه لا يكفي لقيام الجريمة أن يقع الفعل المادي المكوّن لها، ولكن يلزم أن يقع ذلك الفعل بإرادة مرتكب الجريمة، إذ أنّ الرابطة النفسية التي تقوم بين الفعل والفاعل تكون الركن المعنوي للجريمة.
- ويمثّل الركن المعنوي في الجريمة الأصول النفسية لمادّيات الجريمة والسيطرة النفسية عليها بواسطة قوّة قوامها إرادة نسبتها إلى مرتكب الفعل الإجرامي حتّى يمكن القول بقيام الجريمة.
- وعليه فإنّ الركن المعنوي للجريمة هو العلاقة التي تربط بين مادّيات الجريمة وشخصيّة الجاني، وتمثّل فيها سيطرة الجاني على الفعل وآثاره وجوهرها الإرادة ومن ثمّ كانت ذات طبيعة نفسيّة.
- وتأسيساً على ما تقدّم، إنّ الركن المعنوي قوامه الإرادة والتي تعرف بأنّها قوّة نفسيّة من شأنها خلق فكرة الجريمة والسيطرة على تنفيذها، ويشترط في الإرادة التي ينهض بها الركن المعنوي أن تتجه إلى مادّيات الجريمة، ويعبر عنها بالإرادة الجرميّة والتي تستمد تلك الصّفة من الماديات غير المشروعة.¹
- يمكن تعريف الركن المعنوي بأنّه " تلك العلاقة التي تربط شخصيّة مرتكب الجريمة بمادّيات الجريمة".
- للرّكن المعنوي صورتان: الأولى القصد الجرمي وتكون الجريمة مقصودة، والثانية الخطأ حيث تكون الجريمة غير مقصودة.
- والقصد الجرمي يتطلّب عنصران هما:

¹. حمزة كريم جبار العلياوي، مرجع سبق ذكره، ص 122.121.

- العلم: أي معرفة أنّ الفعل يشكل جرماً؛

- الإرادة: وتعتبر جوهر الذنب في الركن المعنوي للجريمة، وكذلك فإنّها تعتبر جوهر القصد الجنائي.

ومن المعروف أنّ هذه الجريمة تعد من الجرائم العمدية، فيتعيّن توافر القصد الجنائي العام لقيامها، وتبدو صعوبة البحث في مدى اشتراط توافر القصد الجنائي الخاص.¹

أولاً: القصد العام:

هو توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة، وهو يعلم بكل عناصرها القانونية كما في جميع الجرائم العمدية الأخرى، حيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب الأعمال التدليسية، أو الاحتمالية، أو الغش الضريبي، والنتيجة هي التملص أو التخلص أو محاولة التخلص من كل الضريبة أو جزء منها.

فالقصد الجنائي العام يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال أو إيقاع إدارات الضرائب في الغلط.

ثانياً: القصد الخاص

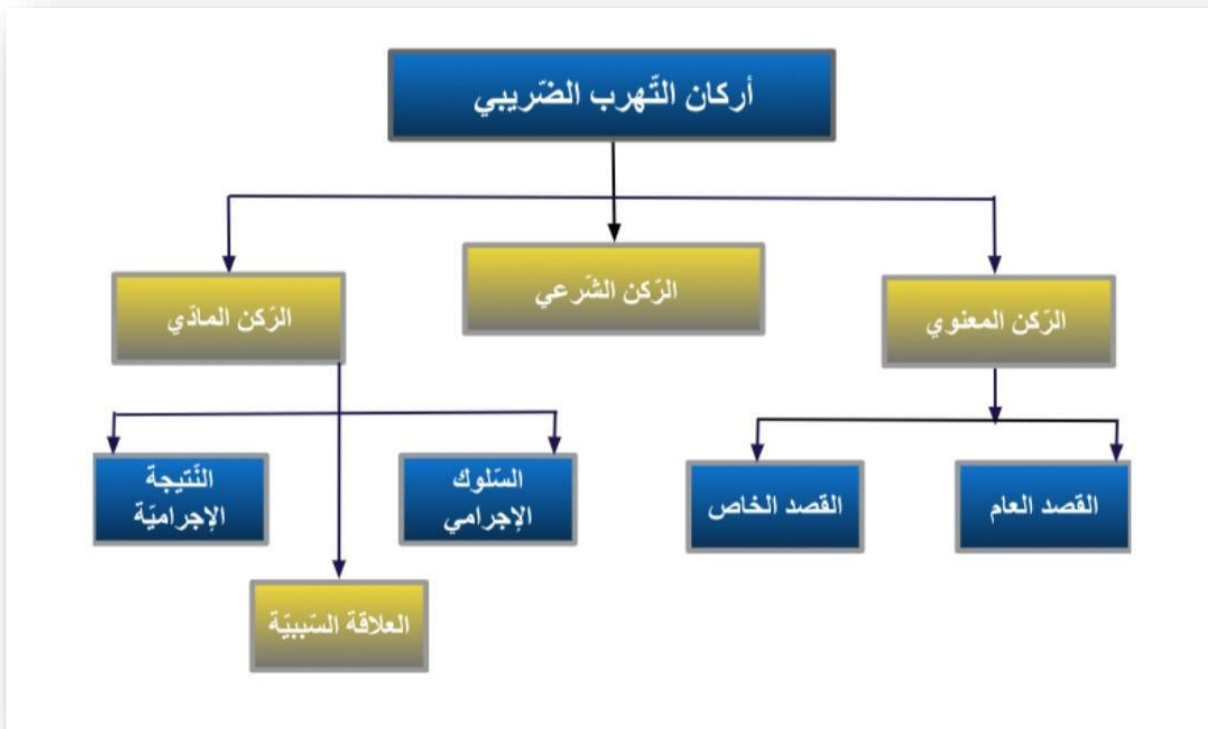
إذا كان القصد العام يتطلّب توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة، عالماً بكل أركانها المنصوص عنها في القانون، فإنّ القصد الخاص يختلف من جاني لآخر، فقد تتجه إرادة أحدهم إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية، في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلّا أنّ الغاية واحدة، هي حرمان إدارة الضرائب من الحصول على

¹ حيدر حديد، جورج لبكي، خصوصية الجريمة الضريبية، مجلّة العلوم الإنسانية والطبيعية، الجامعة الإسلامية، لبنان، المجلّد 05، العدد 12، ص 544.

حقّها من الضريبة، وبالتالي فإنّ الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديدها أو تخفيفها بحسب ما يقدّره القانون إستخلاصا من ظروف الدّعى، وخاصّة في شقّها العمومي فقط دون الشّق الجبائي.

- في الأخير يمكننا إستخلاص أنّ المكلف بالضريبة، الذي إستعمل طرقا إحتيائية أو تدليسية أو غش ضريبي بالرّغم من علمه بأنّها غير مشروعة، لأنّ الدّافع من ذلك هو التّملص أو التّخلص منها سواء كلّها أو بعضها، فتعتبر جريمة التّهرب الضريبي التّامة، نظرا لتوفّر أركانها، سواء الرّكن المادّي أو المعنوي.¹

الشكل رقم (1-2): أركان التهرب الضريبي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على المعلومات السابقة

المطلب الثاني: صور وأثار جريمة التهرب الضريبي

¹. حيدر حديد، جورج لبكي، مرجع سبق ذكره، ص 544.

إن جريمة التهرب الضريبي من أبرز الجرائم المالية التي تمس بالإستقرار الإقتصادي والعدالة الجبائية داخل الدولة، لما تنطوي عليه من تحايل على الالتزامات القانونية المفروضة على المكلفين بالضريبة، وتتخذ هذه الجريمة صورا متعددة، قد تكون مادية كإخفاء جزء من الوعاء الضريبي أو تقديم بيانات غير صحيحة، أو قانونية صورية تستهدف التحايل على النصوص الجبائية بقصد تقليص العبء الضريبي بطرق غير مشروعة، ولا تقتصر خطورة التهرب الضريبي على مجرد الإخلال بالواجب المالي، بل تمتد آثاره إلى إضعاف موارد الخزينة العمومية، والإخلال بمبدأ المساواة أمام الضريبة، فضلا عن تأثيره السلبي على مناخ الاستثمار والثقة في المنظومة الجبائية.

وعليه، فإن دراسة صور وآثار جريمة التهرب الضريبي تكتسي أهمية بالغة لفهم أبعادها القانونية والاقتصادية، والوقوف على انعكاساتها على الفرد والمجتمع والدولة على حد سواء.

الفرع الأول: صور جريمة التهرب الضريبي

من أبرز صور جريمة التهرب الضريبي ما يلي:

أولا: محاولة الغش

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملا بالمبدأ العام ، وتنص المادة 1-303 من قانون الضرائب المباشرة.

علي في ارتكاب الغش الضريبي بعبارة " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية¹، و يقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها و يتحده نحو تنفيذها فعلا فيقال انه شرع في تنفيذ الضريبة.

¹ المادة 303-1، من ق،ض،م، من الأمر 01-76، 09/12/1976، المتضمن قانون الضريبة المباشرة.

ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة، إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل و من ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الإحتيال سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها .

و المحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلا بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية¹.

ثانيا: الإشتراك

كل النصوص الجبائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولا مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه " يعتبر شريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة المنفذة مع علمه بذلك "

بحيث نصت المادة 303-2 من قانون الضرائب المباشرة تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات والجنح المحدد نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون.

أن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42-2 من قانون عقوبات يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار في الفقرة السابقة، ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:²

¹ المادة 30 من قانون العقوبات، من الأمر 56-66، 08/06/1966، المتضمن قانون العقوبات.

² المادة 303-2 من ق،ض، م من الأمر رقم 76-101، 09/12/1976، المتضمن قانون ضريبة مباشرة.

الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المقلولة أو تحصيل قسائم في الخارج الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير .

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف و لا يخضع قانونا للضريبة و من أمثلة ذلك كان يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة.¹

ثالثا: العود:

عمل به المشرع في الجريمة الضريبية وحددتها المادة 303-3 من قض.م.ر.م بمهلة 5 سنوات ، ومن اثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال 5 سنوات من تاريخ الجريمة الأولى أو من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا والتشديد يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه " على مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية توجد عقوبات أخرى نذكر منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة الخ ².

رابعا: التقادم:

يقصد بتقادم الضريبة مرور الزمن اللازم لسقوط الحق والحق هنا ينصرف إلى حق الدولة في اقتضاء الضريبة وهو بذلك يرتبط بتحصيل الضريبة بعد استحقاقها. فإذا لم تقوم الدولة بتحصيل الضرائب والرسوم، فهذه الأخيرة تسقط بمرور الزمن أي بعد انقضاء أربع سنوات، اعتبارا من يوم ارتكاب المخالفة خلافا لمهل التقادم في المادة الجنحية، ومدة التقادم هذه تمدد بستين بعد أن تثبت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ عمدا إلى طرق تدليسية ترفع دعوى قضائية ضده،

¹ الشورباجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 1972، ص 269.

² المادة 303-3 من قانون ضريبة مباشرة، من الأمر 01-76، 09/12/1972، المتضمن قانون ضرائب.

¹ وتسري مدة التقادم كذلك على تحصيل الإدارة لرسوم التسجيل، ورسوم الطابع وكذا الضرائب غير المباشرة وأيضا تحصيل الرسم على رقم الأعمال " فالأجل المحدد الممنوح للإدارة أي أربع سنوات، يسمح لها بتحصيل جداول الضريبة الناتجة عن استدراك سهو أو نقص أو خطأ في تحديد وعاء الضريبة، وبداية مدة التقادم بالنسبة للحقوق البسيطة والجزاءات المناسبة لها خاصة بالضرائب المباشرة، وبداية مدة التقادم بالنسبة للحقوق البسيطة والجزاءات المناسبة لها خاصة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تبدأ من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها اختتام الفترة المحتوية على المداخل الخاضعة للضريبة.²

الفرع الثاني: آثار جريمة التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي آثار سلبية، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الإضرار بالخزينة العمومية، ما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالاتفاق العام على أكمل وجه تحقيقا لمصلحة المجتمع، هذا وبالإضافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية واقتصادية واجتماعية.

أولا: الآثار المالية

إن التهرب الضريبي يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشئت من أجلها فهي الممول الخزينة العمومية، بما يلزم لتغطية النفقات العامة من خلال تلبية الإيرادات الضريبة الحجم الإنفاق، فعدم التوازن بين الإيرادات والنفقات يؤدي بنا إلى خسارة الخزينة الأموال طائلة.

كما أن التهرب يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي والذي بدوره تخفض من مستوى الدخل الفردي، كما ينتج عنه ضعف قيمة العملة الوطنية عن طريق إخفاء أموال غير مصرح بها والتي تكون سببا في وجود ظاهرة التضخم النقدي.

¹ المادة 46-1، من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية 2002.

² المادة 177، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة حيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، و بالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية الإتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.¹

ثانيا: الآثار الاجتماعية:

بغيا ب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين الطبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقة بينهما بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحسن الجباني وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممونين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.

و مما سبق فإننا نبرز أهم الآثار الاجتماعية في ما يلي:

- عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي
- إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع.
- تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية.

¹ بولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2004، ص 33.

- انتشار الفساد الأخلاق بين موظفي القطاع الضريبي (الرشوة) أو بين المكلفين للتملص من الضريبة.¹

ثالثا: الآثار السياسية

إن الوضعية المالية والسياسية لها علاقة وثيقة، حيث أن آثار الضغط الاقتصادي والاجتماعي، كذلك الدولة ويصيبها بعدم الاستقرار السياسي، فكل تأثير من الجانب المالي له تأثير على الجانب السياسي.

- فالتهرب الضريبي يؤدي إلى الإضرار من الناحية المالية بالخزينة العامة وذلك من خلال انخفاض الحصيلة الضريبية وبالتالي يؤدي إلى عدم استطاعة الدولة القيام بالخدمات العامة الملقاة على عاتقها على الوجه الأكمل.

- إن الممارسة الواعية للوظيفة السياسية للضرائب تتطلب وضع استراتيجية رئيسية، لكافة شؤون المجتمع الداخلية والخارجية، يتم في إطارها رسم سياسات الفرائض المالية اللازمة لها والتخطيط لتنفيذه، وبناء نظام الضرائب في مراحل العمل الوطني على نحو يكفل تحقيق أهدافها.

- ان عدم قدرة على تحقيق وتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، الذي يؤدي بدوره إلى عدم الاستقرار السياسي وسقوط الحكومات.²

رابعا: الآثار الاقتصادية

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص 52-53

² محمد سليمة وهبه، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، اليمن، 2010، ص

يؤثر التهرب الضريبي على قطاعات مختلفة من الاقتصاد، فوجود فرص للتهرب في أنشطة اقتصادية معينة يؤدي إلى إجتذاب المستثمرين إليها مما يؤدي إلى توسع تلك الأنشطة من دون تخطيط مسبق.

كما أن السياسة الضريبية تفشل في معالجة التضخم والحد منه في حالة وجود التهرب الضريبي مع أن الضريبة هي إحدى الأدوات الرئيسية للسياسة المالية التي تستخدمها الدولة لمواجهة التضخم.

وبغض النظر عن حجم مبالغه، فإن التهرب الضريبي يقلل وبشكل كبير من حجم ميزانيات الدول كل عام في جميع أنحاء العالم، مما ينجم عنه ركود اقتصادي نتيجة المحدودية قدرات الدولة على توجيه الاستثمارات للدفع بعجلة التنمية، فضلاً عن ذلك فقد تضطر الحكومة إلى سداد العجز الناتج عن التهرب من خلال اللجوء إلى الفروض الداخلية والخارجية، وهذا يوقعها في مأزق الوفاء بالقروض و دفع الفوائد المترتبة عليها.

من بين هذه الآثار ما يلي:

- إن التهرب يوجه عناصر الإنتاج إلى الأنشطة التي تفرض فيها أقل أو حتى يسهل من التهرب على حساب الأنشطة الأكثر إنتاجية؛
- كما يقلص من حجم الاقتصاد الوطني ويوسع من الاقتصاد السري؛
- يؤدي التهرب إلى إنقاص الإيرادات الضريبية للدولة مما يجبرها على رفع معدلات الضرائب التعويضية النقص الحاصل مما يزيد من الضغط الضريبي على المكلفين الشرفاء الذين لا يحاولون التهرب، فيغير أحد القواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة وهي قاعدة العدالة؛
- ظهور أزمة رؤوس الأموال إذ أن التهرب يكون في العادة بإخفاء رقم الأعمال أو إبقاء الأموال حاملة لكي لا تظهر للمصالح الجبائية فلا يتم الاقتطاع منها، وقد يلجأ البعض إلى فتح حسابات بنكية في الخارج وتقريب رؤوس أموالهم إلى الخارج ما ينقص إيرادات الدولة؛

- توجيه رؤوس الأموال للأنشطة غير المرغوب فيها من الناحية الاقتصادية مما يعوق عملية التنمية فالارتفاع الشديد المقدار الضريبية يعرض الأفراد على التهرب من خلال التحويل ثرواتهم إلى أشكال يصعب الوصول إليها ضريبيا مثل اقتناع المجوهرات والتحف واستثمار في العقارات والمضاربة عليها أو اكتنازها في شكل نقود وودائع حاملة.¹

خلاصة:

تعد الضريبة الركن الأساسي للمالية العامة، في توسيع نطاقها وأنواعها نتجت ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي الذي يمثل جريمة يعاقب عليها القانون الجبائي فجريمة التهرب الضريبي هي احتيال يحاول بواسطته الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة عدم دفعها كلها أو جزء منها، والتهرب إما يكون كلياً أو جزئياً.

أما أركان جريمة التهرب الضريبي فهي نفسها أركان الجريمة بصفة عامة المتمثلة في الركن الشرعي الذي هو عبارة عن نصوص قانونية تبين أن فعلاً مع بنا يعتبر جريمة، وأن هذه الجريمة لها عقوبة محددة، والركن المادي هو مخالفة الالتزام الضريبي وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق والتدليس، أما الركن المعنوي فهو الوسيلة التي تحدد المسؤول عنها، فجريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتوافر القصد الجنائي بشقيه العام والخاص.

¹ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي و آثاره على الإقتصاد الوطني، مجلة الدراسات الإقتصادية، المجلد 10، العدد 01، 2010،

والجرائم التهرب الضريبي عدة صور منها صورة المحاولة أو الشروع فيها، وصورة الاشتراك حيث يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشرك اشتراكا مباشرا فيها، أي توسط شخص بصفة غير قانونية في الاتجار في القيم المنقولة، أو تحصيل قسائم في الخارج أو قبض بصفة غير قانونية باسمه قسائم يملكها الغير ، أو ساهم في إعداد واستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، صورة العود التي تتضاعف عقوبتها الجزائية والجبائية بارتكاب نفس الجريمة خلال خمس سنوات، وأخيرا صورة التقادم أي مرور الزمن اللازم لسقوط الحق، والحق هنا ينصرف إلى حق الدولة في اقتضاء الضريبة وهو بذلك يرتبط بتحصيل الضريبة بعد استحقاقها.

الفصل الثاني

الأحكام الإجرائية

للتعويض الضريبي.

الفصل الثاني: الأحكام الإجرائية للتهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي تضرب بجذورها منذ القدم، حيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، وقد كانت و مازالت من بين اهتمامات و انشغالات الدول والحكومات من خلال البحث عن إجراءات وقائية للحد منها أو للتقليل من حدتها قبل مكافحتها لأن هذه الأخيرة تعتبر مكلفة جدا وعليه فإن مد الطريق أمام التهرب الضريبي هو إجراء وقائي بالدرجة الأولى و لا بد منه قبل الذهاب إلى تطبيق العقوبات واللجوء إلى عملية المتابعة القضائية.

إن الوقاية هي من أنجع الأساليب التي اعتمدتها الدول المتطورة للتخلص من هاته الآفة التي تهدد اقتصاداتها بالانهيار، عن طريق بنا منظومة ضريبية توائم متطلبات المتزايدة و النمو المضطرد للاقتصاد، و في نفس الوقت تكون مقبولة من طرف المكلف الذي هو لبنة الأساسية في أي صياغة نظام ضريبي فهو المخاطب الأول بتلك القوانين، مع تبني نظام رقابي فعال له من الأساليب و الإجراءات الكافية التي تستطيع من خلالها الكشف عن حالات التهرب الضريبي التي تزداد من يوم لآخر نتيجة تطور الوسائل والطرق المستعملة في عملية التهرب.

المبحث الأول: وسائل معالجة التهرب الضريبي

تعد الآليات الوقائية والرقابية من أهم الأساليب التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية للحد من التهرب الضريبي قبل وقوعه، إذ تهدف إلى تعزيز التزام المكلفين بالضريبة عبر إجراءات رقابية دقيقة ونظم تتبع فعالة، هذا ما سيتم توضيحه من خلال الآليات الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي ومن ثم التطرق إلى الآليات الرقابية.

المطلب الأول: الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الوسائل الوقائية من أهم آليات مواجهة التهرب الضريبي لاحتوائها على حلول تؤدي إلى التقليل من هذه الظاهرة، إذ تسعى الدولة إلى تفعيل النظام الضريبي بمختلف الطرق قبل مكافحته وذلك عن طريق الوقاية منه، ويعتبر سد الطريق أمام المكلف بالضريبة وأفضل إجراء وقائي له.

الفرع الأول: على مستوى التشريع والإدارة الجبائية

يشكل التهرب الضريبي تحدياً يؤثر على موارد الدولة، مما يستدعي تدخل كل من التشريع والإدارة الجبائية، حيث يضع المشرع القواعد والوسائل القانونية للحد منه بينما تتولى الإدارة تطبيقها عبر أدوات الرقابة والفحص في إطار تكامل يهدف لتعزيز الامتثال الجبائي.

أولاً: على مستوى التشريع:

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في محاربة التهرب الضريبي لذلك وجب العمل على صياغة التشريع الضريبي بشكل يسهل عملية فهمه من قبل المكلفين وموظفي الضرائب، وكذا العمل على تبسيط الإجراءات المتعلقة بتحصيل الضريبة.

1- تبسيط النظام الضريبي

يجب العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب، فضلا عن صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها، وعليه يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب، وفي تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزافي، ويساهم الاستقرار الضريبي في وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل.

فتعقد التشريعات الضريبية وتعددتها وتعقد القواعد التشريعية التي تنظمها سوءا عند تقدير وعاء الضريبة ام عند حساب قيمتها، والتي يكون هدفها غالبا تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي قد تثير العديد من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل الى حلول لها أو فهم أبعادها، وبالتالي لا بد أن تزيد من احتمالات التهرب الضريبي.¹

ولذلك كلما كانت الصيغة معقدة يكون القانون اقل وضوحا ويترك مجالا واسعا لتدخل الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات مما يؤدي الى عدم قناعة المكلف بالضريبة عليه وبالتالي يحاول التهرب منها.²

2- إرساء نظام ضريبي عادل

تعتبر الضريبة من أبرز اهتمامات المشرع الضريبي، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد الى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة؛

¹ محمد خالد المهيني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورت المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2010، ص 253.

² عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، مصر، 1997، ص 142.

- اعتدال معدل الضريبة؛

- تجنب الازدواج الضريبي؛

- إعفاءات الضريبة الغير مدروسة.

بالإضافة الى ذلك يجب تحقق المساواة التامة بين جميع الممولين امام قانون الضريبة وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها مالم يكن ذلك لأسباب موضوعية بحتة وحقيقية.¹

ثانيا: على مستوى الإدارة الجبائية

يتوجب اصلاح الإدارة الجبائية من حالتين:

1- تحسين الإمكانيات البشرية:

بعدها توجهت الجزائر الى نظام اقتصاد السوق زادت النشاطات الخاصة بتحصيل الضريبة وهذا يستلزم تدعيم الهياكل الجبائية بعدد كاف من الموظفين المتخصصين في مجال الرقابة الجبائية للقضاء على التباين الموجود بين عدد المكلفين بالضريبة وعدد الموظفين الذين يقومون بالرقابة الجبائية، بالإضافة الى ضرورة انتقاء هؤلاء الموظفين على أسس علمية وعملية وخلقية مع التمتع بسلوك حضاري وأقدمية معقولة وكفاءة متخصصة ومؤكدة.

العمل على رفع كفاءة العاملين في الإدارة المالية بوضع برنامج تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي وتنفيذ الخطط المرسومة، مع وضع أسس عادلة للترقية وتبسيط اقوى عقوبة للموظفين الذي يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية الأخلاقيات المهنة كالرشوة.

¹ محمد بهلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الوادي، 2017، ص 37.

توفير قدر من الحماية والأمن اللازمين للموظفين في مجال الرقابة الميدانية، خاصة إذا تعلق الأمر بمراقبة المصالح الشخصية للمكلفين المعنيين، وذلك لضمان السير الحسن لمهامهم الرقابية، مع تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين في الإدارة الجبائية قصد غلق منافذ الاغراء المقدمة لهم.¹

2- تحسين الإمكانيات المادية:

تعددت وتنوعت مهام الإدارة الضريبية من إحصاء وتفتيش ورقابة مما صعب من عمل موظفي الإدارة الجبائية ولذلك أصبح من الضروري توفير إمكانيات تسهل هذه الاعمال على غرار نظام الإعلام الآلي، كما وقام المشرع الجبائي بعمل بعض التعديلات على القوانين منها:

- تحويل الإدارة المركزية الى المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 190/90²؛
- انشاء تسع مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 60/91³؛
- انشاء مديريات فرعية على مستوى المديريات الولائية؛
- إقامة نيابة مديرية للمراقبة على المستوى الجهوي؛
- ادماج مديرية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة؛
- تجهيز مختلف الإدارات والمرافق الجبائية بنظام الاعلام الآلي.

الفرع الثاني: الإجراءات الوقائية الخاصة بالمكلف بالضريبة

¹ اعلام ليلة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون، تخصص قانون دولي للأعمال، قسم الحقوق، جامعة تيزي وزو، الجزائر، 2016، ص 124.

² المرسوم التنفيذي 190/90 المؤرخ في 23-06-1990، المتعلق بتنظيم الإدارة الجبائية.

³ المرسوم التنفيذي 60/90 المؤرخ في 23-02-1990، المتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية.

يقاس نجاح أو فشل أي نظام ضريبي بمدى وعي المكلفين به ومدى اقتناعهم بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، بغية تنفيذ الاستراتيجيات الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، لأن تبعية التهرب لا تقع على الإدارة والمشرع بقدر ما يتحمل عبئها المكلف باعتباره جزء من المجتمع الذي يعاني من الآثار الوخيمة للتهرب على كل المستويات، لذا وقبل كل شيء يكون الهدف من الإصلاحات الضريبية دوماً كسب ثقة وتوعية والتخفيف من حدة التوتر بينه وبين الإدارة.

أولاً: توعية المكلف بالضريبة

من المجهودات المبذولة في مكافحة الغش الضريبي نجد تلك التي توجه نحو تحضير مكلف ذو تصرف إيجابي اتجاه الهيكل الضريبي منكرًا لكل التصرفات غير المشروعة، يجعل تصرفاته أكثر عقلانية وموضوعية وليكن هذا أول هدف للمنهجية المالية والجبائية على وجه الخصوص وهذا بتنمية الوعي الجبائي عند المواطن العادي لتحمل هذا الواجب مستقبلاً، ويهدف تكوين وإعلام المكلف إلى تحويل ذلك المكلف من معارض عن أداء الضريبة إلى مكلف ملتزم وذلك من خلال تثقيفه وإطلاعه على مختلف المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الجبائي ولتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة، وإزالة التوتر بينهم يجب العمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب لمهمتها هي مساعدة المكلفين بتقديم كل الإرشادات والتفسيرات اللازمة عن مختلف الأحكام الجبائية، وشرح الإجراءات المتعلقة بالتزامات المكلفين، وفي هذا الصدد قام المشرع بإنشاء مصلحة الاتصال على المستوى المركزي المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال.¹

ثانياً: إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف بالضريبة

¹ خاف ربي جهينة، رحمانى بسمة، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل متطلبات شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون عام، جامعة 08 ماي 1945 قائمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2023، ص31.

إن توتر العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف سوف يؤثر سلبا على نفسية هذا الأخير مما يدفعه إلى التهرب من الضريبة، لأجل ذلك يجب على الإدارة الجبائية العمل على تحسين علاقتها بالمكلف حتى تمتص حدة التوتر والانزعاج الذي تبعته الضريبة في نفسية المكلف فكما نعرف أن المكلف الجزائري له نظرة عدوانية وسلبية اتجاه الضريبة والإدارة الجبائية والذي يعود لأسباب تاريخية نفسية مالية.

ولتحسين العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية وجب العمل على انشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب مهمتها المساعدة على تقديم الارشادات والتفسيرات اللازمة للمكلفين، وكذلك تسهيل عمليات التحصيل، فاستيعاب المكلف الفكرة تسديد الضريبة سيعمل على حل نسبة كبيرة من إشكالية التهرب الضريبي.

فالعلاقة بينهما يجب أن تكون علاقة عدااء بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام.¹

وفي هذا المجال قام المشرع الضريبي بإنشاء مصلحة الاتصال على المستوى المركزي في نوفمبر 2007 المتمثلة في مديرية العلاقات العامة والاتصال (DRC) وبدأت في القيام بمهمتها في مايو 2008 مهمتها الأساسية هي تحسين العلاقات العامة عن طريق تقديم للمواطن المكلف بصفة خاصة خدمة ذات جودة من أجل تطوير التحضر الجبائي لديه، وقصد تحسين صورتها أمام الرأي العام الوطني.

كما تقوم كذلك بالتنسيق لجميع العمليات الإتصالية والإعلامية على المستويين المركزي والمحلي وهي مكلفة بـ:

¹ زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية للنشر، بيروت، 1998، ص 189.

- دراسة وأخذ التدابير اللازمة لتحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة والسهر على تنفيذها من طرف مختلف المصالح الضريبية على المستوى الوطني؛
- وضع إستراتيجية للإتصال بين مختلف المديريات الولائية للضرائب ومعالجة طلبات واحتجاجات المكلفين بالضريبة مع هذه المديريات؛
- وضع سياسة تربوية من أجل التطوير الحسن والتحضير الجبائي لدى المكلفين بالضريبة، أما عن المستوى المحلي، فقد وضعت خلايا إتصال بالنسبة للمديريات الولائية والجهوية للضرائب هدفها الأساسي الإستقبال الشخصي للمكلفين، والتكفل بهم وتوجيههم قدر الإمكان من أجل إزالة التوتر الموجود بينهم؛
- ولإعتماد التنظيم الإداري الجديد على حجم نشاط المكلفين قامت الدولة بإنشاء كل من مديرية كبريات المؤسسات (DGE) مراكز الضرائب (CDI)، المراكز الجوارية للضرائب (CPI) كما أعطى المشرع في هذا الإطار الأهمية الكبرى على مستوى هذه الهياكل، حيث خصص لها خلايا الإستقبال على مستوى كل منها، وهي تتضمن تحقيق الأهداف التالية:¹

• على مستوى كبريات المؤسسات DGE

مصلحة الإستقبال والإعلام تحت تصرف المؤسسات الكبرى للإجابة على كل الإحتجاجات والتساؤلات، لأنها تتميز بتسيير مكلفين ذو طبيعة خاصة وهامة جدا، خاصة فيما يخص الإمتيازات وتكوين أبواب هذه الخلايا مفتوحة دائما أمامهم من أجل تأمين الخدمات التالية:

- تنظيم واستقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

¹ سديرة نجوى، اليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 11، جامعة عباس لغزور خنشلة، الجزائر، 2019، ص 270.

- التنسيق والعمل مع مصلحة الإعلام على المستوى المركزي من أجل التطبيق والتنفيذ الحسن الاستراتيجية الإتصال والإستقبال والإعلام المسطرة من طرفها.
- نشر المعلومات في إتجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات لتذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية.¹

• على مستوى مراكز الضرائب CDI

- يجب على مصلحة الاستقبال على مستوى مراكز الضرائب في جميع ولايات الوطن إعلام المكلفين التابعين لها إقليميا بكل الواجبات الجبائية خاصة بالنسبة للمكلفين الذين يمارسون نشاطات تجارية أو صناعية أو أخرى لأول مرة فهذه المصلحة تسهر على:
- تقديم المعلومات اللازمة عن كيفية تقديم شكوى ومواعيدها أمام مصلحة المنازعات الضريبية، وكذلك طرق الطعن الممنوحة لهم؛
- تنظيم لقاءات أو جلسات بين المكلفين ورئيس مركز الضرائب أو رؤساء المصالح المختلفة وتوجيههم نحو القباضات أو المفتشيات التابعة لمكان ممارسة نشاطهم؛
- تقديم كل المعلومات عن التساؤلات الجبائية المطروحة من طرف المكلفين؛
- الإستقبال الهاتفي وذلك بوضع أرقام هاتفية تحت خدمة المكلف بالضريبة.²

• على مستوى المراكز الجوارية للضرائب CPI

¹ المادة 23 من المرسوم التنفيذي 327-06، المؤرخ في 18-9-2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، سبتمبر 2006.

² المادة 20، من المرسوم التنفيذي 327-06، مرجع سابق، ص 11.

خلية الإعلام والإستقبال على مستوى المراكز الجوارية للضرائب تتعامل مع فئة من المكلفين البسطاء، يحتاجون إلى معاملة خاصة وبالتالي خلية الإعلام هي الفضاء الذي لا يمكن التخلي عنه حيث يتضمن الخدمات التالية:

- الإستقبال والتوجيه، التكفل بالمكلفين التابعين لدائرة إختصاصها عن طريق موظفين مؤهلين ومختصي؛
- التكفل بالمكلفين الجدد بكل الإجراءات المرتبطة بحقوقهم وواجباتهم الضريبية؛
- نشر المراجع والوثائق اللازمة للمكلفين والموظفين معا من أجل مساعدتهم.¹

ثالثا: واجبات وحقوق المكلف

لقد أوجب المشرع على المكلف بالضريبة جملة من الإلتزامات نذكر منها:

1- التصريح بالوجود

يعتبر الإلتزام بتقديم التصريح بالوجود بالنسبة للمكلف بالضريبة التزاما إداريا، ويعرف أنه أول عمل أساسي يقر بموجب المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق الضريبة ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حوار منشأه أن يسمح لها بأن تحدد مبلغ الضريبة الواجب دفعه على أساس من الدقة والصحة نصت على هذا الإلتزام المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: إذ يجب على المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، والضريبة الجزافية الوحيدة الجدد أكتتاب تصريحاً بالوجود أمام مركز الضرائب أو مفتشية الضرائب التابعة في خلال 30 يوما إعتباراً من تاريخ إنطلاق نشاطهم المهني، والذي تسلم الإدارة

¹ المادة 26، من المرسوم التنفيذي 06-327، مرجع سابق، ص12.

الجبائية نموذجاً منه. يحتوي التصريح على: الاسم واللقب، النشاط الاجتماعي، العنوان، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي، حتى تتمكن الإدارة من معرفة المكلف.¹

2- التصريح السنوي

يكون هذا قبل الفاتح من أفريل بنموذج أو النماذج المقدمة من طرف الإدارة يتضمن مبلغ العوائد والأرباح خلال السنة الفارطة مبني على الحقائق الثبوتية والتي يجب أن تقدم عند كل طلب من طرف الإدارة الجبائية للتحقيق.²

3- التصريح الشهري أو الفصلي

على كل مكلف أن يقدم قبل كل 20 يوم من كل شهر أو ثلاثي إلى قباضة الضرائب المختصة اقليمياً تصريح نموذجي G 50 مع تسديد مختلف المستحقات الضريبية المتعلقة بالعمليات المنجزة خلال الشهر أو الثلاثي المنصر ممثل الرسم على النشاط المهني، إقتطاعات الضرائب على الأجرور، الرسم على القيمة المضافة.³

4- التصريح بالتنازل أو التوقف

حسب نص المادة 182 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة فقد ألزم المشرع المكلفين بالضريبة تقديم تصريح عند التوقف عن النشاط أو التنازل عنه خلال فترة محددة بـ 10 أيام من تاريخ التوقف أو التنازل.⁴

¹ المادة 183، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحدث بموجب قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85، 2006.

² المادة 53 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 36

³ المواد 123 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع نفسه و المادة 28 من قانون الرسم على رقم الأعمال، من الأمر 102-76، المؤرخ في 09/12/1976، الجريدة الرسمية، العدد 103.

⁴ المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع نفسه، ص 91.

5- الواجبات ذات الطابع المحاسبي للمكلف بالضريبة

حدد القانون التجاري في المادة 12 مدى إلزام التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، ويشترط الحفاظ بها مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها من المراسلات الرسمية التي يمارس عليها حق الرقابة والإطلاع لمدة عشر سنوات.¹

المطلب الثاني: الوسائل الرقابية

تعد الوسائل الرقابية أداة أساسية لمعالجة التهرب الضريبي، من خلال تمكين الإدارة الجبائية من كشف المخالفات وضمان احترام القوانين. وتشمل هذه الوسائل الرقابة الداخلية والخارجية، إضافة إلى التنسيق بين الجهات المختصة، بهدف تعزيز الشفافية وتحقيق العدالة الضريبية.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية

الرقابة هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل رتيبة أو رسم أو حق أو إتاوة، فالهدف من الرقابة ليس فرض الجزاءات بقدر ما هي عمل إداري يهدف للتحقيق من صحة الأداء وتقويمه في حال اعوجاجه.

كما تعرف أيضا بأنها تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصادقية

¹ المادة 64 من قانون الاجراءات الجبائية من الأمر رقم 01/21 المؤرخ في 23/12/2001، العدد 79، سنة 2001، ص42.

المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون المؤسسة ما، ويتحقق من صحة ودقة العمليات وأرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية ومقارنتها بعناصر إستغلال النشاط من تلك العناصر الخارجية المشتريات المبيعات رصيد البنك.¹

من خلال تعاريفنا للرقابة الجبائية يمكننا التطرق إلى أشكال الرقابة الجبائية وأهدافها.

1- أشكال الرقابة الجبائية

بما أن النظام الضريبي نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من المكلفين، وتختلف عملية مراجعة وفحص التصريحات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية المقسمة كما يلي:

أ- الرقابة الشكلية

و هي أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبه طرف المكلفين حيث تتم هذه الرقابة سنويا وتمثل في مجمل التدخلات التي تهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية و النقائص المرتكبة أثناء كتابة و تقديم المكلفين لتصريحاتهم والتأكد من هوية عنوان المكلف و كذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي.

ب- الرقابة على الوثائق

الرقابة على الوثائق هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة التشكيكية من طرف مفتشية الضرائب التابع لها نشاط الخاضع للضريبة، وذلك على مستوى مكاتبها، حيث تتطلب احضار

¹ كواش خالد، طرق مكافحة الغش الضريبي، أطروحة دكتوراه، تخصص التحليل الإقتصادي، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015، ص 73.

الوثائق و السجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات و مقارنته المعلومات والمعطيات التي بحوزتها في الملف الجبائي ومن قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الاطلاع المخول لها.

ت- الرقابة في عين المكان الرقابة الخارجية

على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن مثل هذه الرقابة تتم خارج مكاتب الإدارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، و ذلك من خلال مراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين والمسوقين متابعة حركات البضائع في مختلف مراحل التسويق ويعد هذا الإجراء المنهج الوحيد الذي يسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلفين هذه الرقابة تعد أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية، حيث تساعدنا على التأكد من صحة التصريحات المكتتة من طرف المكلفين وكشف حالات التهرب والغش الضريبي.¹

ث- أهداف الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية العنصر الأكثر أهمية لنظام المتابعة واحترام الواجبات الجبائية إلا أنه ينبغي على أعوان الإدارة الجبائية التعرف على الدور الذي تلعبه كل واحدة من مكونات هذا النظام. أما الأهداف المنتظرة من هذه الرقابة يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- الهدف القانوني: إن الرقابة الجبائية تهدف أساسا إلى التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل من شأنه أن يطمس المكلف بالضريبة من الالتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين في الواقع، وأن عملية الغش ينجم عنها فقط أضرار مالية للخزينة العامة ولكن تؤدي إلى فشل كل سياسة ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة والمساواة في الدورة

¹ خاف ربي جهينة، رحمانى بسمه، مرجع سبق ذكره، ص 38-39.

المالية بمنافسة شريفة بين الإقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الإقتصاد الوطني منها إلغاء الإحتكار، وتحرير التجارة الخارجية.

● الهدف المالي والإقتصادي: حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا الضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجباية.¹

● الهدف الإداري: إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل كبير في زيادة فعالية الأداء و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

ج- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ح- تسمح كذلك بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي

خ- تحديد الإنحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقديم آثارها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.²

¹ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة ماجستير، تخصص

نقود مالية وبنوك، قسم علوم إقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011، ص 89

² قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2 لونيبي علي، الجزائر، 2019، ص 53.

الفرع الثاني: التحقيق الجبائي

وتسمى هذه الآلية أيضا بالرقابة في عين المكان أو الرقابة الخارجية، وتتمثل في جملة الإجراءات التي يمارسها المراقبون الجبائيون من خلال تدخلهم المباشر في الأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم وذلك للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها بالمقارنة مع تلك الموجودة في أرض الواقع، وتنقسم إلى ثلاث أنواع من الرقابة كما يلي:

أولاً: التحقيق في المحاسبة

نصت عليه الفقرة 02 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ويقصد به مجموع العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانوناً والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

ويعتبر التدقيق في المحاسبة تحقيقاً معمقاً بالنظر إلى حجم المعلومات المحاسبية التي يدقق فيها، كما أنه يتم على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين والملزمين بمسك دفاتر المحاسبة، ولا يمكن للإدارة الجبائية أن تمارس هذا التحقيق إلا في عين المكان، وعلى المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية التي فرض القانون التجاري مسكها، كما لا يمكن لها مباشرة التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية¹.

¹ بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طلبة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 5، العدد 2، جامعة باتنة، الجزائر، 2022، ص 1034.

ثانيا: التحقيق المصوب في المحاسبة

في إطار تقوية جهاز الرقابة الضريبية تم استحداث شكل جديد من الرقابة أكثر فعالية، والمتمثل في التحقيق المصوب وذلك بموجب المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008م، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والمعدل بموجب المادة 26 من قانون رقم 08-13 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2013 المتضمن قانون المالية لسنة 2014، حيث يمكن من خلاله لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في المحاسبة للمكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية.

ويتم إتباع هذا الأسلوب في حال تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب دفع الأعباء الجبائية أو تخفيضها. إذن فالتحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي أقل شمولاً، سريع، وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي، ومنه يمكن القول أن التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق، فالتحقيق المصوب يقتصر على فحص نوع أو عدة أنواع من الضرائب وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الدقة وتقليص فترة التحقيق، لكن يواجه هذا النوع صعوبة تتحدد في اختيار نوع الضرائب الخاضع للرقابة بالمقارنة مع الكم الهائل للمعلومات الجبائية، مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد إلى الأهداف المسطرة.¹

● التحقيق العميق:

¹ بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، ص 1035، مرجع سبق ذكره.

أنشئ هذا الإجراء بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 ليشمل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة فهو مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي¹.

فالهدف منه البحث والتحقق من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والحالة المالية المكونة لنمط معيشته حسب نص المادتين 6 و 98 من ق.م.و.ر. و لا يتم اللجوء إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا في حالة وجود أنشطة أو مداخل متملص منها. و نظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به فقط حدد قانون الاجراءات الجبائية أن القيام به لا يكون إلا من عون إداري برتبة مفتش على الأقل، ففيما يتعلق بـ IRG أوجب القانون فيه عنصر إعلام المكلف لتحضير محاسبته في أجل 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام مع الإشارة إلى حقه في الاستعانة بمستشار، كما أنه و تحت طائلة البطلان أن يمتد التحقيق لفترة تفوق سنة واحدة من تاريخ الاستلام، كما يمدد فترة السنة أعلاه بأجل يمنح عند الضرورة للمكلف وبناء على طلبه بإجراء عمليات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج، كذلك يمكن أن تمتد بـ 30 يوم المذكورة في المادة 19 الممنوحة للمكلف من أجل الرد.²

المبحث الثاني: الوسائل القمعية لجريمة التهرب الضريبي

طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة وكذا من حيث الجزاءات المقررة، فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي قررها في هذا

¹ المادة 21/1 من ق.ا.ج المعدلة بموجب المادة 38 من ق.م لسنة 2009 المادة 34 من ق.م لسنة 2012 و المادة 13 من ق.م، سنة 2013.

² المادة 21 من قانون لإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره.

المجال، بالإضافة إلى العقوبات التهديدية والمهنية، وقبلها سنعالج إجراءات المتابعة وكيفية كشف وإثبات التهرب الضريبي والأشخاص المؤهلة لذلك، حتى يمكننا متابعة المتهربين قضائيا، والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية، كما يجب أيضا التطرق إلى تقرير المسؤولية الجزائية.

المطلب الأول: إجراءات المتابعة

تعد معاناة وإثبات الجرائم الضريبية البداية الأساسية لمكافحة التهرب الضريبي وأولها المشرع الأهمية الكاملة من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها في الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم، والشكليات التي تتطلبها المحاضر الضريبية، ويترتب على إثبات ومعاناة جريمة التهرب الضريبي إحالة مرتكبها إلى القضاء للمحاكمة، بناء على شكوى من الجهة المختصة على مستوى إدارة الضرائب حتى يمكن تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية.

كما تترتب المسؤولية الجزائية على المكلف بالضريبة القائم بالأفعال المخالفة للقانون، بصفته فاعل أصلي شخص طبيعي أو معنوي كان، وتمتد المسؤولية إلى الشريك وأفعال الغير

الفرع الأول: المتابعة الجزائية

إن المتابعة الجزائية حسب ما أقره المشرع من حقوق وبالرجوع للمادة 56 من الدستور الجزائري بقولها كل شخص يعد بريئا ما لم تثبت إدانته من قبل جهة قضائية نظامية، من خلال محاكمة عادلة تقدم له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه. فالواجب هو التحقق والاثبات.

أولا: إثبات ومعاناة التهرب الضريبي

لقد أعطى المشرع الجزائري القوة الثبوتية للمحاضر المحررة من طرف الإدارة الجبائية في حالة اتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك القوانين الجبائية الأخرى بدقة

كون مخالفة أي إجراء يترتب عليه البطلان،¹ وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية. يتم اثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المختصة ويخضع كغيره من الجرائم إلى القواعد العامة للإثبات المنصوص عليها بالمواد 315 إلى 375 من قانون الإجراءات الجزائية.² وتعطي هذه القواعد للقاضي الجزائي سلطة تقدير الأدلة المقدمة أمامه والحكم حسب اقتناعه لقد اتسمت القوانين الضريبية بعدم الإنسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بمعاينة الجرائم الضريبية، حيث تختلف من نص لآخر، فجاءت المواد 21 من قانون الطابع والمادة 504 من ق. ض. ع. م على أن الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي هم جميع أعوان إدارة الضرائب الموظفين والمحلفين قانونا، كما كونهم مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب.³

أما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فجاء فيها أنه يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام الضريبية بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعانين بواسطة محاضر بعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية، يلاحظ من خلال نص هذه المادة أنه قد فتح مجالا كبيرا بالنسبة لأشخاص الإثبات وتحرير المحاضر الضريبية، والتي لم تقتصر على أعوان وموظفي المصالح الضريبية، بل تعدت لتشمل أشخاص خارج المجال الضريبي، وذلك سعيا من المشرع الجبائي إلى تعزيز تدابير حماية المال العام، والذي لا يتجسد إلا من خلال منح

¹ المادة 375-315 من قانون الإجراءات الجزائية رقم 25-14 المؤرخ في 3 غشت 2025.

² المادة 375-315 من قانون الإجراءات الجزائية رقم 25-14 المؤرخ في 3 غشت 2025.

³ مباتة فاطمة، قاسو نسرين، التهرب الضريبي وأليات مكافحته في القانون الجزائري، شهادة ماستار، تخصص قانون أعمال، المركز الجامعي صالح صالحي أحمد النعامة، الجزائر، 2023، ص71.

اختصاصات للعديد من هيئات الدولة في مجال إثبات التهرب الضريبي، وهذا على عكس قض. غ. م أين منح هذا الاختصاص الأعوان مصالح الضرائب دون سواهم.¹

أما فيما يخص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل لم يشيروا إطلاقا إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، تاركين بذلك فراغا قانونيا يثير عدة إشكاليات تدور حول إمكانية إثبات هذه الجرائم من الضبطية القضائية بالاستناد إلى الاختصاص العام للإثبات، أم يؤول الإثبات والتحرير المحاضر الضريبية إلى الإدارة الجبائية باعتبارها صاحبة الاختصاص في هذا المجال.²

ثانيا: تحريك الدعوى العمومية

إن الجريمة الضريبية تتولد عنها دعويان: دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية الإكراه البدني والغرامة الجزائية، ودعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية الغرامة الجبائية والمصادرة، فقد اتفقت جميع القوانين الجبئية على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية والجبائية يكون من طرف إدارة الضرائب وتكون بناء على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام الجهات القضائية المختصة.³

في الأصل أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الاختصاص إلا أنه في التهرب الضريبي يمنح المشرع لإدارة الضرائب الاختيار حسب كل حالة، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان

¹ المادة 112 من قانون 91-25 المؤرخ في 29-12-1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، القسم متعلق بالرسوم على رقم الأعمال معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية التكميلي 2023.

² أولاد سالم عبد الرؤوف، قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في إثبات جريمة التهرب الضريبي، مجلة الدفاتر السياسية والقانون، المجلد 14، العدد 1، 2022، ص 84.

³ نجيب مرزوقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص علوم جنائية، قسم العلوم القانونية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2013، ص 189.

فرض الغرامة، أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة، وهذا بعد امتياز لإدارة الضرائب لأن الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الأحكام العامة الموجودة في قانون الإجراءات الجزائية.

ثالثا: الجهة المختصة بتحريك الدعوى العمومية والجبائية

عندما يتم اكتشاف وجود جرائم ضريبية، تقرر إدارة الضرائب القيام بالمتابعة الجزائية لهذه الجرائم، وبالتالي اللجوء لما يسمى بالنزاع القمعي. إن القوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحيات لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعويان العمومية والجبائية معا فالمادة 534 من ق.ض.ع.م¹، والمادة 119 من ق.ر.ع.ر.ا، المادة 34 ف 2 من قط و المادة 119 ف 02 من ق.ت، والتي تحيلنا كلها إلى المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب²

وبالتالي يمكن القول بأن المتابعات القضائية هي المال الأخير لأي جريمة ضريبية ويكون ذلك بناء على شكوى من المجير الولائي للضرائب أو مجير كبريات المؤسسات.

رابعا: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي

يبث المدير الولائي للضرائب في الشكاوى النزاعية التي يرفعها المكلفون بالضريبة التابعين للاختصاص الإقليمي، ولقد حدد المشرع صلاحية التفويض للأعوان التابعين له حسب الشروط التي يقررها.

¹ المادة 534 من ق.ض.غ.م، تنابع المخالفات المشار إليها في المادة 532، لتطبيق العقوبات الجزائية، من قانون الإجراءات الجبائية.

² المادة 119 من ق.ر.ع.ر.أ، تنابع المخالفات المشار إليها في المادة 117، من قانون الإجراءات الجبائية.

تنص المادة 78 من ق.إ.ج على يمكن لمدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعين تحت سلطته، تحدد شروط منح هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب ويمكن لكل من رئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوي للضرائب، تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعين تحت سلطتهما. تحدد شروط منح تفويضهما، على التوالي بموجب مقرر من المدير العام للضرائب تمارس صلاحيات تفويض الإمضاء المنصوص عليها أعلاه حسب الحالة على شكاوى نزاعية، وكذا طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة .ونرى أن المادة 79 من ق.إ.ج على " يتعين على المدير الولائي للضرائب التماس الرأي المطابق للإدارة المركزية، بالنسبة لكل شكاوى نزاعية يتجاوز مبلغها 150.000.000 دج .نستخلص من هذا حسب نص المادة 77 ف 2/3 من ق.إ.ج أنه يمكن للمدير الولائي للضرائب التفويض للمدراء الفرعيين والجهويين وهم بدورهم يمكن لهم التفويض للأعوان الذين هم تحت وصايتهم وبشروط محددة سلفا، ويتم تحديد تفويضهم حسب المبلغ المالي المتنازع عليه فهي كالآتي:

- يمارس رئيس مركز الضرائب سلطته من أجل اصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي سبعين مليون دينار.
- يمارس رئيس المركز الجوي للضرائب صلاحياته من أجل اصدار قرارات نزاعية في القضايا التي يقل مبلغها أو يساوي ثلاثين مليون دينار.¹

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

المسؤولية هي قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقرها القانون على ما يقوم به من تصرفات وأفعال، وهي تحمل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقررة قانونا كنتيجة

¹ مباتة فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 77-78.

لأعماله، وهذا استنادا لنص المادة 47 من قانون العقوبات التي نصت انه لا عقوبة على من كان في حالة جنون وقت ارتكاب الجريمة.

وبناء على الأفعال المخالفة للقانون التي يقوم بها المكلف بالضريبة تترتب عليه المسؤولية الجزائية، وهي لا تقف عند شخص المكلف وحده، وإنما تمتد إلى الممثل القانوني للأشخاص المعنوية، وكذلك إلى كل من ساعد أو حرض أو اتفق مع المكلف بالضريبة للتخلص من أداء الالتزامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية.

أولا: مسؤولية الفاعل الأصلي: تشمل ما يلي

1- مسؤولية الشخص الطبيعي:

الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية هو المكلف بالضريبة باعتباره الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، لأن المسؤولية الجزائية لا تقوم إلا على من يكون ملزما قانونا بالضريبة. وبالتالي فإن من يخالف الالتزام الضريبي يعد فاعلا أصليا سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا وفق المادة 303 فقرة 9 من قانون الضرائب.

كما يمكن أن يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عند تعدد الملتزمين بالضريبة، مثل حالات التضامن في الدفع أو عند انتقال الالتزام إلى الورثة أو الموصى لهم أو الموهوب لهم، حيث يكون كل منهم مكلفا بنفس الالتزام الضريبي، وبالتالي يتحملون المسؤولية في حالة المخالفة.¹

2- مسؤولية الشخص المعنوي:

¹ طورشباتنة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، 2012، ص 149.

الشخص المعنوي هو مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويعترف لها القانون بجميع الحقوق المدنية من ذمة مالية مستقلة، أهلية قانونية، حق التقاضي، كما يسأل الشخص المعنوي مدنيا، وإن لكل شخص معنوي ممثل عنه يكون مسؤولا جنائيا عن الأفعال غير المشروعة التي ترتكب باسم الشخص المعنوي.

حرص المشرع على استبعاد الشخص المعنوي الخاضع للقانون العام نلمسه من خلال المادة 303 - ف 9 - ق ض م بنصها: عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فقد عمد المشرع على ذكر كلمة القانون الخاص"، للتأكيد على استبعاد الشخص المعنوي الخاضع للقانون العام.

بالتالي المسؤولية الجزائية عن مخالفات الإلتزامات الضريبية يتحملها الشخص المعنوي، أما بالنسبة للعقوبات المقرر تطبق على الشخص المعنوي بإعتباره المسؤول القانوني من جهة، وعلى ممثله القانوني بإعتباره المسؤول عن التنفيذ والتعبير عن إرادة الشخص المعنوي من جهة أخرى، مع مراعاة طبيعة كل منهما.

ثانيا: مسؤولية الشريك

في الجرائم الضريبية تعني أن شخصا غير المكلف بالضريبة قد يشارك في الجريمة ويكون مسؤولا جنائيا عن فعله لا عن فعل المكلف، ويستمد إجرامه من المساهمة في الجريمة لا من صفة الفاعل الأصلي. وتتحقق الاشتراك عبر التحريض أو المساعدة أو الاتفاق، ويجب أن تكون الجريمة قد وقعت مع توافر القصد الجنائي لدى الشريك، ولا يمكن أن يكون الاشتراك بعد وقوع الجريمة.

ويسأل الشريك جنائيا حتى لو انتفت مسؤولية المكلف بالضريبة، كما يمكن أن تستمر المتابعة ضد الشريك في حالة وفاة المكلف. كما قد يوكل المكلف شخصا للقيام بالتزاماته الضريبية، فإذا

أخطأ الوكيل دون قصد تهرب فلا يسأل جزائيا بل مدنيا أو تأديبيا، أما إذا اشترك مع المكلف بقصد التهرب فيسأل جزائيا.

كما يمكن أن يكون الاشتراك بين المكلف وأعوان الضرائب عبر التواطؤ أو الرشوة لتخفيض أو إخفاء الضريبة، وفي هذه الحالة تقوم المسؤولية الجزائية على الطرفين.

و عليه، في حالة ارتكاب الشخص المعنوي لجريمة التهرب الضريبي، فإنه يتم تطبيق العقوبات المالية والعقوبات الأخرى غلق حل، إقصاء الشركة...) على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الفعلي، أما العقوبات المقيدة للحرية وبعض الغرامات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي المتصرف باسم الشخص المعنوي أو ممثل أو مسير له.¹

ثالثا: مسؤولية الغير

إن القاعدة العامة في القانون الجنائي تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تقع العقوبة إلا على من ارتكب الفعل المجرم، فتتفق القوانين الضريبة مع القوانين الجنائية بشأن شخصية المسؤولية الجزائية، لكن تخرج القوانين عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أين يسأل الغير عن مخالفة الالتزامات الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة، وهذا من أجل ضمان تحصيل الضريبة.²

رابعا: بالنسبة للولي أو الوصي عن عديم الأهلية أو ناقصها

نجد شخصين مدينين ضريبيا كلاهما ملتزم بالوفاء بالديون الضريبية اتجاه الخزينة العمومية، فعديم الأهلية أو ناقصها هو الملتزم القانوني ونائبه هو الملتزم بالوفاء بالديون الضريبية نتيجة المسؤولية التي نتجت من جراء إنابته. فالمبدأ أن القاصر لا يمكن مساءلته جنائيا، لأنه لم يرتكب أية

¹ مباتة فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص 79-80.

² المادة 529 ق.ض. غ. م. من المخالفات المشار إليها في المواد من 523 إلى 527، من القانون المكلف بالرسوم والغرامات المالية.

مخالفة بنفسه، فالإجراء الذي يوقع في حقه هو استفاء الضريبة المستحقة من ماله الخاص، أما ممثله القانوني أي من ينوبه هو من يسأل جنائيا عن مخالفة الالتزامات الضريبية، وأنه أمام إدارة الضرائب هو الطرف السلبي في العلاقة بينهما.

خامسا: فيما يخص المسؤولية الجزائية للمكلف بالضريبة عن أفعال تابعيه

فالأصل أن المكلف بالضريبة هو المسؤول جنائيا أي الفاعل الأصلي في حالة ارتكاب جريمة التهرب الضريبي نتيجة أفعال مخالفة قام بها تابعيه، كإخفاء بعض المبالغ التي تخضع للضريبة أو عرقلة أعوان الضرائب عن قيامهم بتحصيل الضريبة أو تزوير الدفاتر المحاسبية، ففي كل هذه الأفعال المكلف بالضريبة هو من يتحمل نتائج الأخطاء التي يقوم بها تابعيه على أساس أنه هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبة والملتزم بجميع الالتزامات الضريبية.

فإن مبدأ مسؤولية الملتزم الأصلي جنائيا عن أفعال تابعيه عن المخالفات الضريبية التي قاموا بها، مادام الالتزام الذي وقعت الجريمة بمخالفته يقع عبوه عليه وحده، فعلى المكلف بالضريبة إثبات النية السيئة لتابعيه بشتى الطرق عن الأفعال التي قاموا بها، وأنه لم يكن يعلم بذلك نتيجة لقوة قاهرة أو ثقته الزائدة في مستخدميه، وأنه في حالة علمه كان سيمنع حصول ذلك، وفي حالة إثبات ذلك تنتفي عن المكلف المسؤولية الجزائية عن الجريمة الضريبية التي قام بها تابعيه.

سادسا: بالنسبة لورثة المكلف بالضريبة المتوفى

فهم يتحملون تسديد الديون الضريبية التي لم يؤديها المكلف بالضريبة من التركة التي آلت إليهم، فما يستوجب الإشارة إليه، هو أن وفاة المكلف لا تلزم الورثة شخصا بالديون الضريبية، وإنما تلزمهم بالديون المثقلة لتركة المكلف المتوفى، لأن التركة لا تؤول إلى الورثة إلا بعد سداد كل الديون المثقلة بها، وإدارة الضرائب منح لها القانون الجزائري امتياز الأسبقية في استيفاء دينها من تركة المكلف فالمعمول به أن التركة لا تخضع لإجراءات التسجيل من أجل نقل الملكية للورثة، إلا

بعد تسديد كل الديون الضريبية التي كانت على عاتق المكلف بالضريبة المتوفى فمسؤولية الورثة لا تتعدى مال التركة، ففي حالة كانت الديون أكثر من التركة التي تركها المكلف المتوفى، فالورثة ليسوا مسؤولين عن هذه الديون المتبقية، فهم يسددوها في حدود قيمة التركة التي آلت إليهم. وعليه يتحمل الورثة ديون المكلف بالضريبة أي مورثهم من تركته الخاصة ويترتب على هذه الالتزام توقيع الغرامات الجبائية، لا الغرامات والعقوبات الجزائية.

سابعاً: أما عن المسؤولية بالتضامن

تكون ناتجة بين الأشخاص الذين لهم نفس المصلحة، فتوجد صور مختلفة عن مسؤولية التضامن، فكما هو الحال بين شركاء شركة التضامن حسب المادة 551 من القانون التجاري أن الشركاء مسؤولين مسؤولية تضامنية وبلا حدود عن ديون الشركة وبما فيها الدوين الضريبية. وكذلك بالنسبة للأزواج القائمين بنشاط تجاري مشترك باسمهما، تكون مسؤوليتهم تضامنية في حالة تهربوا من أداء الضريبة المستوجبة عليهم عن طريق تنظيم إعسار أحدهم مثلاً، فمسؤوليتهم تضامنية عن الديون الضريبية فقط.¹

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي

الفرع الأول: العقوبات الجبائية والجزائية

أولاً: العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجبائية نوعان وهي: الغرامات الجبائية، والمصادرة، وهي جزاءات جبائية نصت عليها مختلف القوانين الجبائية.

1- الغرامة الجبائية:

¹ طور شبتانة، مرجع سبق ذكره، ص 149-150.

تعتبر الغرامة الجبائية ذات طبيعة مزدوجة تجمع بين الجزاء والتعويض في جرائم التهرب ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة، وهي تعويض الخزينة العامة عما لحقها من أضرار هذه الجريمة، إذ تختلف الغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الضريبية المختلفة.

أ. فقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: مثلاً يفرض أول غرامة جبائية يتعرض لها المكلف بالضريبة بعدم تقديم التصريح بالوجود، والتي نصت عليها المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة بـ 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية المنصوص عليها في المادة 194/1 من هذا القانون .

ب. أما قانون الضرائب غير المباشرة: فهناك غرامات جبائية ثابتة، وهذا حسب نص المادة 523 من هذا القانون بغرامة جبائية من 5000 إلى 25.000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة .والغرامات النسبية تحدد في حالة التملص من الحقوق، حيث يعاقب بغرامة جبائية مساوية المبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج.

ت. أما قانون الرسم على رقم الأعمال: فنصت المادة 114 من هذا القانون على معاقبة كل من يقوم بمخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 إلى 5000 دج أما قانون الطابع فنصت المادة 33 من هذا القانون أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.

ث. أما قانون التسجيل: فنصت المادة 49 من هذا القانون على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 من هذا القانون فتترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، والغرامة تتراوح ما بين 1000 إلى 10.000 دج .

ج. أما قانون الإجراءات الجبائية: فقد نصت المادة 62 منه يعاقب بغرامة جبائية ما بين 5000 إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 - 61 من هذا القانون.¹

ثانيا: المصادرة

لقد خص قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل، حيث نصت المادة 15 من قانون العقوبات بقولها: المصادرة هي الأيلولة النهائية إلى الدولة المال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء.

فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار حيث نصت المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة على المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 من هذا القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير

¹ قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 1، العدد 48، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2017، ص 288.

المحددة قانونا، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المتخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية¹.

ثالثا: العقوبات الجزائية:

تنقسم العقوبة الجزائية بدورها إلى عقوبة أصلية سالبة للحرية مع غرامات مالية وأخرى تكميلية، وذلك كما يلي:

1- العقوبات الأصلية:

أجمعت مختلف النصوص المتعلقة بالضرائب بأن العقوبة الأصلية لمرتكب هذه الجريمة تتمثل في الحبس والغرامة المالية، إلا أنها تختلف في مدتها ومقدارها كل حسب المبلغ المتملص أو المراد التملص منه، كما تختلف كذلك باختلاف المجال الضريبي الذي تم خرق أحكامه، سنعرض البعض منها:

أ- النسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:

فقد أقر لها المشرع عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50.000 دينار جزائري إلى 200.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين حسب نص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، كل من استخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو الرسوم التي هو خاضع لها. أما في حالة الإخفاء فلا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000

¹ المادة 15 من قانون العقوبات، الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو 1996، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 49، سنة 1996.

دج، ونفس العقوبة تسلط على الرضا الجماعي لدفع الضريبة، أو تحريض الجمهور على الرضا أو التأخر في دفعها.

ب- بالنسبة لقانون التسجيل:

نصت عليها المادة 119 من قانون التسجيل وحددت عقوبة المخالف لأحكامها الجبائية في الحبس لمدة تتراوح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة قيمتها من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى

هاتين العقوبتين فقط، غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إذا كان هذا الأخير يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج.

ت- بالنسبة لقانون الطابع:

نصت المادة 34 منه بأنه تقرر عقوبة حبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة قيمتها تقدر بمبلغ يتراوح بين 5.000 دج و 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من أنقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة، أو دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش.¹

2- العقوبات التكميلية:

تنص القوانين الجبائية على عقوبات تكميلية بصدورها القاضي الجزائي تكون تابعة للعقوبات الأصلية المذكورة أعلاه، تتمثل في العقوبات الجزائية التكميلية والعقوبات الجزائية التبعية، تتمثل العقوبات الجزائية التكميلية في بعض العقوبات التي يوقعها القاضي على مرتكب الجريمة الضريبية التي نجد

¹ رزيقة تغريت، جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والإقتصادية، المجلد 5، العدد 3، جامعة بجاية الجزائر، 2023، ص 314-315.

أساسها القانوني في المادة 09 من قانون العقوبات، وفي المجال الضريبي قد تكون على أحد الشكليين:

- أ- نشر الحكم المقرر للعقوبة في الجرائد وتعليقه في أماكن تحددها الجهة القضائية الصادرة للحكم. نصت عليه مختلف أحكام المواد الجبائية، نذكر منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون التسجيل؛
 - ب- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً.
- وتتمثل العقوبات الجزائية التبعية في تلك العقوبات التي تطبق بصورة تلقائية مباشرة بعد صدور الحكم وقد تأخذ أحد الأشكال التالية:
- منع الجاني من ممارسة المهنة؛
 - تسجيل الجاني في القاعدة الوطنية لمرتكبي الغش؛
 - منع الجاني المشاركة في الإعلانات المتعلقة بالصفقات العمومية سواء كانت مزيدة أو مناقصة.¹

الفرع الثاني: العقوبات التهديدية والعقوبات المهنية

الإضافة إلى العقوبات الجزائية والجبائية، فقد أقر المشرع كذلك من أجل ردع التهرب الضريبي عقوبات تهديدية وأخرى مهنية، فالعقوبات التهديدية هي عقوبة مالية تستخدمها الإدارة للضغط على المكلفين بالضريبة من أجل حثهم على الالتزام بواجباتهم الضريبية .

¹ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف، وذلك بمنعه من مزاولة المهنة الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية، تسجيله في البطاقة الوطنية للمتهرين وسحب التوطين المصرفي.

أولاً: العقوبات التهديدية

جاءت العقوبات التهديدية في النصوص الجبائية تحت مسمى التلجئة المالية، وهي وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة وحمله على السرعة في تنفيذ التزاماته، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية. وقد جاء في أحكام المادة 62 من ق.إ.ج أنه يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، ويترتب على هذه المخالفة حسب المادة 63 من ق.إ.ج أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها من 5.000 دج إلى 50.000 دج، تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، ويبدأ سريانها من تاريخ المحضر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق. ويتم النطق بالغرامة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، التي تثبت في القضايا الاستعجالية، على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف .

إلا أنه بالرجوع إلى التنظيم القضائي الجزائري، وبالاعتماد على المادة 63 ق.إ.ج، لا نجد هناك محاكم إدارية مستقلة بل توجد غرف إدارية على مستوى المجالس القضائية تثبت في القضايا الإدارية وكذا في القضايا الاستعجالية، كما نجده تضمن النطق بالغرامة التهديدية يتم من طرف

المحكمة الإدارية، وبالتالي يبقى غموض في كيفية احتساب الغرامة في حالة عدم الاستجابة من طرف المكلف بالضريبة بمنح الإدارة حق الاطلاع على الوثائق.¹

لفرض الغرامة التهديدية يجب توفر عنصران أن يكون التنفيذ عينيا مازال ممكنا، أي لا يكون التنفيذ العيني مستحيل لقوة قاهرة أو سبب أجنبي، وأن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصا، أن يكون الامتناع عن تسليم الوثائق والمسندات وعدم تمكين الإدارة من الاطلاع عليها منه شخصية، وفي حالة إصرار المكلف الصادر في حقه الحكم على رفضه، ترجع إدارة الضرائب إلى محكمة الموضوع وهذا مهما كانت الجهة التي قضت بالغرامة التهديدية للمطالبة بتصفيتها عن طريق تحويلها إلى تعويض عن الضرر الذي يمكن أن يكون قد لحق الدائن (إدارة الضرائب) نتيجة عدم التنفيذ .

ثانيا: العقوبات المهنية

جاء كذلك بموجب قانون المالية لسنة 1997 بعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة التهرب الضريبي وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة، وهذه العقوبات تشمل ما يلي:

1- الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة:

هي عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة من أجل اجبار المكلف على التسديد، فالمكلف يكون أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت ما ينتج عنه من خسائر عند توقف نشاطه، في حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق ضده في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ من طرف العون المتابع وبحضور المحضر القضائي، فقد نص عليه المشرع

¹ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بموجب المادة 40 من القانون رقم 01-21، المؤرخ في 22-12-2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

في المادة 146 من ق.إ.ج، على أن يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي، وألا تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر وللمكلف حق الطعن في القرار برفع اليد بعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليميا إلا أن الطعن لا يوقف التنفيذ.¹

2- تسجيل المكلفين المتهمين من الضريبة في بطاقة معلوماتية:

لقد قام المشرع الجزائري بوضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهمين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري، هذه البطاقة عبارة عن بنك المعلومات المتعلقة بالمتهمين ضريبيا، يحتوي على اسم ولقب وعنوان المتهمين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية ... إلخ، وتقوم بإنجاز هذه البطاقة والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب. ويكون التسجيل في استمارة، تضم كل المعلومات الواجب توافرها وترسل إلى مديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب، بالإضافة إلى ضرورة تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقة من أجل تسوية وضعيتهم تجاه الخزينة العمومية.

3- سحب التوطين المصرفي للمستوردين:

إن شهادة التوطين المصرفي تخص المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد وهي رخصة تقدم لهم من طرف البنوك الوطنية المتعاملين معها من أجل السماح لهم القيام بعمليات الاستيراد من أجل محاربة التهرب الضريبي، ولقد أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد بموجب الأمر 05-05 في أحكام المادة 02 منه فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الاستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.000 دج ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، وتحدد كفاءات

¹ طور شبتانة، مرجع سبق ذكره، ص 184.

تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم ويلتزم القابض قبل تسليم هذه البطاقة إلى المستوردين أن يقوم بالتحقيقات اللازمة وعندما ينتهي من هذه التحقيقات وتبين في عملية التحقيق أن المكلف لم يقوم بواجباته والتزاماته الضريبية اتجاه الخزينة العمومية أو أنه مسجل في البطاقة الخاصة بالمتهربين أو المستوردين غير المعروف نشاطهم فيرفض قابض الضرائب الطلب مع توضيح هذا الرفض والطلب المكلف تسوية وضعيته الجبائية، ففي هذه الحالة فإن إدارة الضرائب تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستورد حتى تتم تسوية وضعيتهم الجبائية تجاه الخزينة العمومية، وهذا بدفع رسم قدره 10.000 دج، يسمى رسم التوطن.¹

4- **إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:** لقد أورد المشرع الجزائري حالات الاقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية في أحكام المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-247، من أجل ردع المكلفين المتهربين الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية والذين لا يستوفون الإيداع القانوني لحسابات شركاتهم وكذا المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة إضافة إلى أصحاب التصريحات الكاذبة.²

5- **المنع من مزاولة النشاط التجاري:** بالإضافة إلى العقوبة المنصوص عليها في المادة 544 ف 03 من ق.ض.غ.م، والمادة 306 ف 03 من ق.ض.م، على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، وبالتالي فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاولة المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير

¹ الأمر 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية عدد 52، الصادر بتاريخ 26 جويلية 2005.

² المادة 75 من المرسوم الرئاسي 15-247، المؤرخ في 10 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية العدد 50، الصادرة 20 سبتمبر 2015.

الجبائي أو المحاسب، ولكل من له هذه الصفة، حتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة

فقد جاءت المادة 29 من القانون 03/22 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم ادانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاط التجاري، فالعقوبات المهنية لها أثر قوي في ردع المكلف للحد من ظاهرة التهرب الضريبي خصوصا أن عقوباتها تمتد إلى حد توقيف ممارسة النشاط وهذا ما يؤثر على المكلف، ويجعله يفكر مليا قبل الاقدام على التهرب الضريبي¹.

¹ طورشبتانة، مرجع سبق ذكره، ص 189.

خلاصة:

إن الآثار الوخيمة التي تنتج عن التهرب الضريبي جعلت من الضروري التحرك لمواجهة الظاهرة التي أصبحت تهدد الكيان الاقتصادي للدولة، فقد لجأت الدولة الجزائرية إلى سلسلة من الإجراءات الوقائية كستها الإصلاحات الضريبية منذ سنة 1992 وفي القوانين المالية اللاحقة، فقامت بمحاولة تبسيط النصوص التشريعية وكذا إيجاد نوع من العدالة الضريبية في توزيع العبئ الضريبي، كما قامت بتطوير الإدارة الضريبية لتتماشى مع العصرنة في جميع المجالات وعدم تهميش المكلف كل المعطيات التي يحتاجها لتأدية واجبه في أريحية تامة والتي حالت دون شعوره بالتهميش من الإدارة.

غير أن الوسيلة الأولى للإدارة الضريبية في كشف التهرب تتمثل في سلطتها على الرقابة كذا معينة الوثائق والمسندات الخاصة بنشاط المكلف ورقم أعماله عن طريق سلطتها في التحقيق المحاسبي والمعمق في الوضعية الجبائية التي تستهدف إيجاد فوارق في التصريحات المقدمة وإيجاد الفرق بين رقم الأعمال المصرح به وحقيقي.

وفي حالة وجود تجاوزات من المكلف تحول دون استيفاء الخزينة العمومية لحقها، وجب متابعة المكلف بإحدى العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وصولا إلى العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجزائي وصولا إلى العقوبات المهنية التي تمس بصفة المكلف شخص طبيعي أو معنوي إلا

أن التشريع الجبائي وسعيا منه على توقيع جزاء روعي، يتراوح بين الغرامة والحبس إضافة إلى العقوبات التكميلية.

الخاتمة

من خلال بحثنا في آليات مكافحة التهرب الضريبي ضمن التشريع الجزائري، يتضح أن هذه الظاهرة تمثل تحدياً أساسياً للاقتصاد الوطني، نظراً لتعدد أسبابها وانتشارها في مختلف المجالات ورغم أن الآليات القانونية المعمول بها قد شهدت تطوراً إلا أنها لا تزال تواجه عقبات في التنفيذ، وذلك بسبب ضعف الرقابة وتعارض بعض النصوص في أحيان كثيرة، فضلاً عن نقص الشفافية في المعاملات الاقتصادية.

وفي ختام الدراسة، نستنتج أن التصدي للتهرب الضريبي لا يمكن أن يعتمد فقط على القوانين، بل يتطلب أيضاً إجراء إصلاحات هيكلية تشمل الإدارة الجبائية، والنظام الاقتصادي، وتعزيز الوعي الضريبي لدى المكلفين.

6- النتائج:

التهرب الضريبي في الجزائر له أسباب متعددة أهمها:

1. ضعف الرقابة الجبائية وتعقيد النصوص الضريبية.
2. النظام القانوني الجزائري يتضمن عدة آليات للحد من التهرب لكن فعاليتها تصطدم بثغرات في التطبيق.
3. توجد علاقة بين درجة انتشار التهرب الضريبي وبين ثقة المواطن في الإدارة الضريبية ولكنها علاقة عكسية.
4. التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الجبائية ويؤثر سلباً على تمويل الخدمات العمومية.
5. القطاعات غير الرسمية تشكل البيئة المثالية لانتشار التهرب الضريبي في الجزائر.

7- التوصيات:

1. تبسيط النظام الضريبي وتوحيد النصوص القانونية من أجل تسهيل فهمها وتطبيقها.
2. تعزيز الرقابة الجبائية عبر استخدام الأدوات الرقمية وتفعيل التبادل المعلوماتي بين الهيئات.
3. إصلاح الإدارة الجبائية وتكوين إطاراتها في مجالات التحري والتفتيش الضريبي.
4. إدماج القطاع غير الرسمي ضمن الاقتصاد المنظم وتقديم حوافز للمتهرين للعودة إلى المسار القانوني.
5. تفعيل العقوبات الجبائية والجزائية المتعلقة بالتهرب وتطبيقها بشكل صارم.
6. رفع الوعي الضريبي لدى المواطنين والمكلفين من خلال حملات إعلامية وتربوية مستمرة.

قائمة المصادر

والمراجع

أولاً: قائمة المصادر

- قانون 25-91 المؤرخ في 29-12-1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، القسم متعلق بالرسم على رقم الأعمال معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية التكميلي 2023.
- المرسوم التنفيذي 06-327، المؤرخ في 18-9-2006، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية لإدارة الضرائب وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد 59، سبتمبر 2006.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المحدث بموجب قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85، 2006.
- الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق لـ 8 يونيو 1966م، والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 49 سنة 1966.
- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 201 لعام 1976.
- الأمر 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 103، سنة 1976.
- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 81 سنة 1976.
- الأمر رقم 76-107 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 106، سنة 1976.

- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 المتضمن لقانون الطابع المعدل والتمم، الجريدة الرسمية، العدد 39 سنة 1977.
- قانون رقم 25-14 المؤرخ في 3 غشت 2025 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية
- المرسوم التنفيذي 91/60 المؤرخ في 23/02/1991، المتعلق بإنشاء تسع مديريات جهوية الجريدة الرسمية، العدد 27 سنة 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 06/327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها الجريدة الرسمية، العدد 59 سنة 2006.
- المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23-6-1990، والمتعلق بتنظيم الإدارة، الجريدة الرسمية، العدد 26، سنة 1990.

ثانيا: قائمة المراجع

1. الكتب

- 1 حمزة كريم جبار العلياوي، جريمة الغش الضريبي: دراسة مقارنة، دروب المعرفة للنشر والتوزيع، مصر، 2023.
- 2 حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة الثانية، 2007.
- 3 الشورباجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 1972.
- 4 عائشة بوعزم، جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، 2020.

- 5 عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 6 عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، مصر، 1997.
- 7 محرزى محمد عباس، إقتصاديات الجبابة والضرائب، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2003.
- 8 محمد خالد المهيني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2010.
- 9 محمد ساحل، المالية العامة، الطبعة الأولى، جسور النشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

2. المقالات والمجلات

- 1 أسماء سعدي، العوامل الاجتماعية المؤثرة في التهرب الضريبي، دراسات في التنمية والمجتمع، المجلد 5، العدد 2، 2018.
- 2 أولاد سالم عبد الرؤوف، قريشي محمد، دور المحاضر الضريبية في إثبات جريمة التهرب الضريبي، مجلة الدفاتر السياسية والقانون، المجلد 14، العدد 1، 2022.
- 3 بوحالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طلبة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 5، العدد 2، جامعة باتنة، الجزائر، 2022.
- 4 بوزيد سفيان، التهرب الضريبي مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، مجلد 15، العدد 1، جامعة مستغانم، 2016.
- 5 بوشیخي عائشة، بوشیخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية، مجلد 3، العدد 1، 2014.

- 6 حيدر حديد، جورج لبكي، خصوصية الجريمة الضريبية، مجلّة العلوم الإنسانية والطبيعية، الجامعة الإسلامية، لبنان، المجلد 05، العدد 12، 2024.
- 7 خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه وأشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 9، 2013.
- 8 رزيقة تغريت، جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مجلّة الدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة بجاية، الجزائر، المجلد 05، العدد 03، 2022.
- 9 سديرة نجوى، آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 11، 2019.
- 10 علام ليلي، التبادل الدولي للمعلومات الضريبية كآلية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة الأغواط، المجلد 6، العدد 1، 2022.
- 11 فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 2، 2020.
- 12 قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلّة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، المجلد أ، العدد 48، 2017.
- 13 ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي و آثاره على الإقتصاد الوطني، مجلة الدراسات الإقتصادية، المجلد 10، العدد 01، 2010.

3. الملتقيات والمداخلات

- محمد سليمة وهبه، التهرب الضريبي واقع وتوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، اليمن، 2010.

4. المواقع الإلكترونية

- هارفارد بزنس ريفيو، تجنّب الضرائب Tax avoidance، الثاني من مارس 2026 الساعة 23:20، <https://hbrarabic.com>.

5. الرسائل ومذكرات التخرج

- أطروحات الدكتوراه

1 بالواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة حالة الجزائر خلال الفترة 2001 - 2011، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص: علوم تجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015.

2 حمّوش خولة، فعالية النظام الجبائي في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر : دراسة تحليلية تقييمية للفترة 2005-2020، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة وجباية معقّدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الجيلالي بونعامة - خميس مليانة، 2021/2022.

3 سعدي أسماء، التأويل السوسيولوجي للجرائم الإقتصادية: التهرب الضريبي نموذجا، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه ل م د تخصص علم الاجتماع الإجرام: الجريمة والمجتمع، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، قسم العلوم الاجتماعية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2021/2022.

- 4 سليمة واضح، آليات تفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي وزيادة التحصيل الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم إقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وجبائية معمقة، 2024/2025.
- 5 طورشبتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، الجزائر، 2012/2013.
- 6 قرواط حسينة، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2 لوئيسي علي، 2019/2020.
- 7 كواش خالد، طرق مكافحة الغش الضريبي، أطروحة دكتوراه، تخصص التحليل الإقتصادي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015.
- 8 ناصر دنيا، المحاسبة في مواجهة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة مقدّمة ضمن متطلّبات نيل شهادة دكتوراه الطّور الثّالث LMD في علوم الماليّة والمحاسبة تخصّص: محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التّجاريّة، كليّة العلوم الإقتصاديّة والتّجاريّة وعلوم التّسيير، جامعة الجزائر 3 إبراهيم سلطان شيبوط، الجزائر، 2024-2025.

-رسائل الماجستير

- 1 - عرعوش محمّد، التهرب الضريبي، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي الدّولي، كليّة الحقوق والعلوم السياسيّة، قسم الحقوق، جامعة عبّاس لغور، خنشلة، 2018/2019.

- 2 بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، رسالة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، قسم علوم اقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011/2012.
- 3 بولوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2004/2005.
- 4 جمعي عبد القادر، التهرب الضريبي واثره على التنمية المحلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2005/2006.
- 5 علام ليلة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون، تخصص قانون دولي للأعمال، قسم الحقوق، جامعة تيزي وزو، الجزائر، 2016/2017.
- 6 لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكاساتها على الإقتصاد الرسمي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012/2013.
- 7 نجيب مرزوقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير، تخصص علوم جنائية، قسم العلوم القانونية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2013/2014.

-مذكرات الماستر

- 1 محمد بهلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة الوادي، 2017/2018.

- 2 خاف ربي جهينة، رحمانى بسمة، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في النظام الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل متطلبات شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون عام، جامعة 08 ماي 1945 قائمة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2023/2024.
- 3 كواش خالد، طرق مكافحة الغش الضريبي، أطروحة دكتوراه، تخصص التحليل الإقتصادي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015/2016.
- 4 مباتة فاطمة، قاسو نسرين، التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري، شهادة ماستر، تخصص قانون أعمال، المركز الجامعي صالحى أحمد النعام، الجزائر، 2023/2024.

فهرس الموضوعات

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	المحتوى
	الشكر والتقدير
	الإهداء
2	المقدمة
6	الفصل الأول: الأحكام الموضوعية للتهرب الضريبي
7	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي
7	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
7	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
14	الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي
22	المطلب الثاني: أسباب وأساليب التهرب الضريبي
22	الفرع الأول: أسباب التهرب الضريبي
29	الفرع الثاني: أساليب التهرب الضريبي
32	المبحث الثاني: أركان وصور التهرب الضريبي وآثاره
32	المطلب الأول: أركان جرائم التهرب الضريبي
33	الفرع الأول: الركن الشرعي والمادي
38	الفرع الثاني: الركن المعنوي
41	المطلب الثاني: صور وآثار جريمة التهرب الضريبي
42	الفرع الأول: صور جريمة التهرب الضريبي
45	الفرع الثاني: آثار جريمة التهرب الضريبي
51	الفصل الثاني: الأحكام الإجرائية للتهرب الضريبي
52	المبحث الأول: وسائل معالجة التهرب الضريبي

52	المطلب الأول: الوسائل الوقائية
52	الفرع الأول: على مستوى التشريع والإدارة الجبائية
55	الفرع الثاني: الإجراءات الوقائية الخاصة بالمكلف بالضريبة
62	المطلب الثاني: الوسائل الرقابية
62	الفرع الأول: الرقابة الجبائية
65	الفرع الثاني: التحقيق الجبائي
68	المبحث الثاني: الوسائل القمعية لجريمة التهرب الضريبي
68	المطلب الأول: إجراءات المتابعة
69	الفرع الأول: المتابعة الجزائية
72	الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية
77	المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي
77	الفرع الأول: الجنائية والجزائية
82	الفرع الثاني: التهديدية والمهنية
90	الخاتمة
93	قائمة المراجع
101	فهرس الموضوعات
103	الملخص

ملخص البحث:

يعتبر التهرب الضريبي من أبرز التحديات التي تواجه النظم الجبائية في الدول النامية، ومنها الجزائر لما له من آثار سلبية على خزانة الدولة والاستقرار الاقتصادي. تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإطار القانوني والإداري المعتمد لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، من خلال تحليل الآليات الوقائية والرقابية والجزائية، وكذلك دراسة الآثار المترتبة على هذه الظاهرة. كما تناول بحث الدراسة مدى نجاعة هذه الآليات في الحد من التهرب الضريبي واقتراح مجموعة من التوصيات لتحسين أداء النظام الضريبي وتكريس مبادئ العدالة الجبائية..

الكلمات المفتاحية: الضريبة - التهرب الضريبي - الإدارة الضريبية - الرقابة الجبائية - المكلف بالضريبة.

The summary of study:

Tax evasion is one of the most significant challenges facing tax systems in developing countries, including Algeria, due to its negative impact on the state treasury and economic stability.

This study aims to shed light on the legal and administrative framework adopted to combat tax evasion in Algeria, by analyzing preventive, supervisory and penal mechanisms, as well as studying the effects of this phenomenon.

The study also examined the effectiveness of these mechanisms in reducing tax evasion and proposed a set of recommendations to improve the performance of the tax system and enshrine the principles of tax justice.

Key wor: Tax fraud- evasion fraud- crime tax- tax administration