جامعة أكلي محند أولحاج – البويرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام

مكافحة جرائم التهرب الضريبي

–دراسة على ضوء قانون العقوبات وقانون الضرائب الجزائري–

مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص: قانون جنائي وعلوم جنائية

إعداد الطالبتين:
- اولمي صارة
- بن طاهروصال

إشراف الأستاذ:
- د/ اوتفات يوسف

لجنة المناقشة

الأستاذ: د/ العشاش محمد.....رئيسا
الأستاذ: د/ اوتفات يوسف .....مشرفا ومقررا
الأستاذ: د/ بلعوط ابراهيم.....ممتحنا

السنة الجامعية: 2025-2026
تاريخ المناقشة: 2026/06/04

شكروتقدير

نتقدم بالشكر والعرفان والحمد أولا لله عز وجل الذي وفقنا في هذا العمل المتواضع

نخص بالشكر وكل التقدير للأستاذ المشرف اوتفات يوسف على صبره معنا وعلى كل ما بذله من جهد ونصائح قيمة لإنجاز هذا العمل بكل موضوعية وامانة علمية.

كما نتقدم بالشكر الى كل من ساعدنا في انجاز هذه المذكرة والى كل أساتذة الكلية الذين تعلمنا منهم خلال مسارنا الدراسي والى كل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة.

الإهداء

اهدي هذا الجهد المتواضع الى

اولادي محمد ادم، رشا، ريما

حفظهم الله

الى زوجي ووالدي الكريمين

الى كل من دعمني ولو بكلمة طيبة

* صارة *

الإهداء

الى من كانوا سندي ودعمي في كل خطوة.

الى والدي العزيزين حفظهما الله.

الى كل من ترك اثرا جميلا في طريقي،

الى كل أستاذ علمني حرفا وانار طريقي بالعلم

الى كل من ساهم من قريب او بعيد في انجاز هذه المذكرة

اهدي ثمرة جهدي المتواضع، راجية من الله التوفيق والنجاح.

* وصال *

قائمة لاهم المختصرات:

ا/اهم المختصرات باللغة العربية:

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

ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة.

ق.ر.ر.ا: قانون الرسم على رقم الاعمال.

ق.ت: قانون التسجيل.

ق.ط: قانون الطابع.

ق.ا.ج: قانون الإجراءات الجبائية.

ق.ع.ج: قانون العقوبات الجزائري.

ج.ر.ج.ج: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

دج: الدينار الجزائري.

ص: الصفحة.

ب/اهم المختصرات باللغة الفرنسية:

IBS ; Impôt sur le bénéfice des sociétés

مقدمة

تسعى معظم دول العالم الى تحقيق الاستقلال الاقتصادي بما فيها الجزائر وذلك عن طريق التنمية الشاملة بإيجاد مصادر تمويلية مستقرة ودائمة، لتصبح عنصرا هاما من مالية الدولة فأضحت الضريبة الجبائية موردا أساسيا عند اغلب الدول، لكونها وسيلة فعالة في مجال النمو الاقتصادي للدولة وذلك بمساهمتها في تمويل الأنشطة الاقتصادية فهي تمثل أحد اهم مصادر تمويل الخزينة العمومية.

تطمح الجزائر لتحقيق الاكتفاء الذاتي لمصادرها التمويلية لاعتمادها الكبير على الجباية البترولية الا انها في الآونة الأخيرة وبعد تدني أسعار البترول اتجهت سياستها الى إيجاد مصادر تمويلية بديلة تحقيقا للتنمية الشاملة والتي تتمثل في الضريبة، فألزمت كل الأشخاص الطبيعية والمعنوية بدفعها الا انهم أصبحوا يتحايلون على القوانين المنظمة لذلك لإحساسهم بالخطر على أموالهم، وهو ما يسمى بجرائم التهرب الضريبي التي تقوم بعدم الدفع بصفة كلية او جزئية ما أدى الى تفاقم هذه الجريمة، الامر الذي يستدعي التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها عن طريق استحداث اليات محكمة مرفوقة بإرادة سياسية صادقة تجعل كل الهيئات معنية باحتواء الجرائم الضريبية بكل اصنافها.

وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري ان يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور الجباية العادية في تغذية الخزينة، حيث قام المشرع الجبائي بتعديلات واصلاحات للنظام الجبائي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب، وذلك من اجل زيادة الفاعلية للأنشطة الاقتصادية، حيث طال هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال إضافة الى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية، التي لم تحقق الأهداف المنشودة لتميز النظام الجبائي بالعقيد وتعدد الاوعية الضريبية وكذلك نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين، ما أدى الى ظهور بوادر لعمليات التهرب الضريبي، التي أصبحت تشكل ظاهرة تتوسع بشكل متزايد وهو ما جعله يشكل احدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية.

وعليه تعتبر هذه الافة من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة واستنزاف المال العام من جهة أخرى، مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

يكتسي هذا الموضوع طابعا خاصا يتمثل في أهمية الضريبة في الميزانية العامة باعتبارها أحد الأدوات الفعالة في تمويل خزينة الدولة بموارد مالية لتغطية نفقاتها، ففي الجزائر تعد الضرائب الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الجباية البترولية على قطاع المحروقات، كون جريمة التهرب الضريبي من أبرز الجرائم الاقتصادية لإضرارها بمالية الدولة بالإضافة الى قلة الممارسة القضائية والمتابعات في هذا النوع من الجرائم وبسبب السبل المستعملة من المكلف للتحايل على النصوص القانونية المجرمة لهذا الفعل.

كما تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مفهوم جريمة التهرب الضريبي واسبابها والنتائج المترتبة عنها بالإضافة الى اهم اليات مكافحتها للخروج بتوصيات تعمل على الحد من هذه الجريمة التي تؤثر على التنمية خاصة إذا علم كل مكلف بالضريبة العقوبة المقررة لها.

اما عن أسباب اختيارنا للموضوع فتتمثل في ارتباطه بالمجال الجنائي وميولنا لهذا النوع من التخصص واخترنا موضوع مكافحة جرائم التهرب الضريبي باعتبارها من المجالات الخصبة في النظريات العلمية التي تستوجب الدراسة والتحليل كذلك لارتباطها بجوانب اقتصادية ومالية وقانونية إضافة الى مواكبة الموضوع للإصلاحات التي عرفتها الجزائر في مسار مكافحة الفساد والجريمة الاقتصادية.

على إثر ذلك قمنا بطرح الإشكالية التالية:

- ما مدى فعالية الاليات العقابية المكرسة لمكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري؟

وللإجابة على هذه الاشكالية اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي تقتضيه طبيعة الموضوع الذي ينطلق من تحديد مفهوم جرائم التهرب الضريبي، ثم استعراض صورها ووصولا الى الاليات التي قررها المشرع لمحاربتها من خلال تحليل جملة من النصوص القانونية.

طبقنا في خطة البحث التقسيم الكلاسيكي المتمثل في فصلين، بحيث يتم التطرق أولا الى ماهية جرائم التهرب الضريبي (الفصل الأول)، وبعدها يتم دراسة الاليات العقابية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي (الفصل الثاني).

الفصل الأول

ماهية جرائم التهرب الضريبي

الفصل الأول:

ماهية جرائم التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من المعضلات الجوهرية التي تواجهها المجتمعات المعاصرة، خاصة تلك التي تعاني من اختلالات في الامن والعدالة الاجتماعية، وتمثل هذه الظاهرة عقبة حقيقية امام مسارات التنمية الاقتصادية في مختلف دول العالم، نظرا لما تسببه من تقليص مباشر للإيرادات الجبائية للدولة، فضلا عن تداعياتها السلبية المتعددة على الاستقرار المالي.

تلازمت نشأة الجريمة الضريبية مع ظهور النظام الضريبي ذاته، وتعتبر من أبرز القضايا التي تثير قلق المشرعين، لكونها تهدد كيان المنظومة الضريبية وتفقدها فاعليتها، وتتمثل هذه الجريمة في لجوء المكلف بالضريبة الى استخدام أساليب احتيالية وطرق تدليسية بغرض التملص من أداء التزاماته الضريبية تجاه الخزينة العمومية.

تتم مواجهتها بسياسة مزدوجة عبر قوانين الضرائب وقانون العقوبات حيث تشمل هذه الاليات رقابة صارمة وغرامات مالية وعقوبات سالبة للحرية ضد المتهربين الذين يستخدمون الغش كإخفاء البيانات او التزوير للتملص من دفع الضرائب المقررة عليهم.

نظرا لكون التهرب الضريبي قد اضحى مصطلحا واسع التداول في الجزائر، فانه تهدف هذه الدراسة الى الإحاطة الشاملة بكافة جوانبه، بدءا بضبط مفاهيم جرائم التهرب الضريبي (المبحث الأول)، وصولا الى استعراض دوافع جرائم التهرب الضريبي (المبحث الثاني).

المبحث الأول:

مفهوم جرائم التهرب الضريبي

يلجا المكلفون بالضريبة الى طرق وتصرفات ملتوية للإفلات من سداد الالتزامات الضريبية المترتبة عنهم، وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، وتعد هذه الظاهرة جريمة اقتصادية شائعة في اغلب المجتمعات، اذ ينظر اليها البعض كقيد على حريتهم المالية ونفوذهم الاقتصادي، مما يدفعهم لاستخدام كافة الوسائل المتاحة للتخلص منها. ان هذا السلوك لا يقتصر أثره على الفرد، بل يمتد ليعيق مبدا العدالة في توزيع الدخل بين الفرد والدولة، فتهرب البعض من دفع الضريبة، يؤدي الى تقليص الموارد المالية للخزينة العامة واضعاف قدرة الدولة على تمويل الانفاق العام وتدني مستوى الخدمات العامة المقدمة للمواطنين بالإضافة الى احداث خلل في التوازن الاجتماعي والمساواة بين المكلفين.

وللإحاطة بهذا الموضوع من جوانبه المختلفة سنتطرق الى تعريف جرائم التهرب الضريبي (المطلب الأول)، اركان جرائم التهرب الضريبي (المطلب الثاني)، أنواع جرائم التهرب الضريبي (المطلب الثالث).

المطلب الأول:

تعريف جرائم التهرب الضريبي

اختلف الباحثون والمتخصصون في الشأن المالي والقانوني حول تعريف موحد وجامع للتهرب الضريبي الا انه يمكن تعريفه بانه سعي المكلف للتخلص من أداء الضريبة بغض النظر عن الوسيلة المستخدمة في ذلك سواء كانت الوسيلة قانونية(مشروعة) او غير قانونية (غير مشروعة) وهو ما يؤدي الى حرمان الخزينة العامة من استيفاء حصيلة الضرائب المفروضة على المكلف لعدم التزامه بدفعها، يقتضي تحليل هذه الظاهرة الإجابة على تساؤلات جوهرية تتعلق بضبط تعريف دقيق لها من الناحية اللغوية (الفرع الأول)، استعراض اراء الفقهاء حولها وهو التعريف الاصطلاحي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التعريف اللغوي

التهرب لغة هو مشتق من الفعل الثلاثي "هرب" يقال هرب تهرب هروبا انه جاد في الفرار مذعورا. [1]

كما عرفه وليد بشارة: يهرب يعني يفر سرا يتخفى يتوارى أي يترك منطقة سلطة الحكم لتجنب عواقبه، او يهرب بأموال مسروقة، او يخبا غنيمة حصل عليها بطريقة غير مشروعة[2].

اما الضريبة هي من الفعل ضرب ضربا، ضرب الجزية عليهم: اوجبها وضرب عليهم الذلة: اذلهم وهي جمع ضرائب (الجزية).[3]

تعرف بانها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بدفعها جبرا مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة، وتدفع من قبلهم بصفة نهائية ودون ان يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع هذا المبلغ باعتبارهم أعضاء في الدولة، ويكون فرضها مرتبطا بالمقدرة على الدفع لتحقيق اهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية...[4]

تعرف الضريبة بانها مساهمة مالية يفرضها القانون على الأموال، وتتنوع اشكالها، منها الضرائب ومنها الرسوم، ولقد حصر المشرع الجزائري أنواع الضرائب المباشرة في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة الجزافية الوحيدة، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط الاقتصادي، الرسم العقاري، رسم التطهير والرسم على الثروة. اما الرسوم غير المباشرة فهي رسم المرور، رسم الطابع، رسم التسجيل، ورسم الضمان والتجربة. ويوجد نوع اخر من الضرائب على رقم الاعمال وتشمل الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي للاستهلاك ورسم المواد البترولية.

---

[1]) محمد بن ابي بكر عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة للنشر، الكويت، 1983، ص 693.

[2]) وليد بشارة فرهود، معجم انجليزي–عربي المصطلحات والمفردات القانونية، الطبعة الثانية، مكتب الشرق الأوسط الدولي للخدمات، دون مكان نشر، 2011، ص 11.

[3]) معجم المنجد، في اللغة والاعلام، الطبعة الاربعون، دار المشرق، لبنان، 2003، ص 449.

[4]) جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، الطبعة الأولى 2010، دار وائل للنشر، ص ص 82 –83.

كما ان الدستور الجزائري في المادة **82** [1] أكد على ان: "لا تحدث أي ضريبة الا بمقتضى القانون كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل مواطن ان يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، ولا يجوز ان تحدث بأمر رجعي اية ضريبة او جباية او رسم او أي حق كيفما كان نوعه، يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي".

فلا يمكن ان يتخذ أي قانون ذو طابع جبائي خارج إطار قانون المالية طبقا لنص المادة 18 من الدستور الجزائري التي تنص: "تنص قوانين المالية دون سواها على الاحكام المتعلقة بوعاء ونسب وكيفيات تحصيل الاخضاع مهما كانت طبيعتها وكذا في مجال الاعفاء الجبائي" فالضريبة لا تلغى الا بموجب قانون المالية[2].

وهذا توجه صائب بغية توفير حماية أساسية للمكلفين وحصر نطاق السلطة التنفيذية في اصدار التنظيمات اللازمة لتنفيذ التشريعات الضريبية بما يضمن عدم التعطيل والا أصبحت اعمالها مخالفة لمبدأ المشروعية.

انطلاقا من هذا يمكن تحديد خصائص الضريبة كالاتي:

– الضريبة اقتطاع نقدي: تدفع الضريبة نقدا لصالح الخزينة العمومية وتستقطع من مداخيل او ثروات الأشخاص الطبيعية والمعنوية باعتبار ان كافة المعاملات سواء في القطاع الخاص او العام تتم بصورة نقدية.[3]

– الضريبة اجبارية ونهائية: تعكس الضريبة مظهرا من مظاهر سيادة الدولة، حيث يجبر الافراد على ادائها لمصالح الإدارة الضريبية التي تملك صلاحية متابعة المكلفين في حالة

---

[1]) مرسوم رئاسي رقم 20–442، المؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2020، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء اول نوفمبر 2020، ج.ر.ج.ج، العدد82، الصادرة في 30ديسمبر 2020.

[2]) بوطبل خديجة، مبادئ دستورية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وفق التعديل الدستوري لسنة2020، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد6، العدد2 /ديسمبر2020، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر ص 441.

[3]) محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم، دون طبعة، عنابة، سنة2003، ص 90.

رفض أداء الالتزامات الضريبية[1]. وهذا يعني ان مبلغ الضريبة يدفع بشكل نهائي وبالتالي الدولة لا تلتزم بإعادة المبلغ للمكلف لاحقا، وهذا ما يفرقها عن القرض الذي يعتبر اختياريا بحيث لا يمكن اجبار الشخص على اكتتاب قرض عام، على عكس إدارة الضرائب التي تملك سلطة اجبار المكلفين بسداد او أداء الضريبة المترتبة عن نشاطاتهم، لضمان تدفق الموارد المالية لخدمة الصالح العام.

. الضريبة تدفع لتغطية الأعباء العامة: لا يحصل المكلف على منفعة خاصة مقابل ما يدفعه بل تعود هذه الأموال لتغطية الأعباء العامة لان الهدف الأساسي من الجباية هو تمكين الدولة من الانفاق العام في مختلف المجالات الاقتصادية و الاجتماعية، مما يعود بالنفع على المجتمع ككل وليس على الافراد بصفة شخصية.[2]

الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي

هو قيام المكلف الخاضع للضريبة (شخص طبيعي او معنوي) بدفع الضرائب المستحقة للدولة والمترتبة على دخله او على أي واقعة منشئة للضريبة بتخفيض مبالغ هذه الضرائب من خلال استخدام أساليب غير مشروعة للقواعد القانونية تنطوي على الغش والخداع وسوء النية.

تعريف camil: "مجموعة من السلوكيات المادية و العمليات الحسابية وكل المحاولات التي يلجا اليها الممول للضريبة او غيره من اجل التخلص من اعبائها ".[3]

تعريف Barilari Andree : هو الامتناع عن سداد الضريبة المستحقة او تقليل قيمتها بأساليب غير مشروعة ونماذجه متنوعة كالتلاعب بالبيانات الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات عن طريق إخفاء الأرباح او المداخيل الحقيقية، تضخيم النفقات لتقليل صافي الربح الخاضع للضريبة.[4]

---

[1]) محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص17.

[2]) محمود حمام، النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري قسنطينة ،2009-2010، ص 17.

[3]) MARGAIREZ André, la fraude fiscale et ses succédanées, Suisse, corrige 2ém édition, 1977.

[4]) BARILARI Andree, lexique fiscale 2em, edition daloz paris, 1992 ,p 92.

تعريف Delahaye Thomas: هو محاولة المكلف التخلص من العبء الضريبي عبر استغلال الثغرات القانونية المتاحة، دون ان يخالف القانون الجبائي بل يعمل على خلق وضعيات تسمح له بذلك[1].

تعريف جمال مطلق الذنيبات: "التهرب الضريبي هو سلوك متعمد يسعى من خلاله الممول لعدم دفع الضريبة المستحقة، او نقل عبئها الى طرف اخر، وغالبا ما يتم ذلك عبر الالتفاف على النصوص القانونية او خرقها عمدا".[2]

تعريف فليح العلي: "التهرب من الضريبة هي ظاهرة يسعى من خلالها المكلف الى التملص الكلي او الجزئي من التزاماته الضريبية، وذلك بعد تحقق الواقعة التي تستوجب فرض الضريبة قانونا ".[3]

تعريف المستشار البشري الشوريجي: تكتمل اركان جريمة التهرب من أداء الضريبة باستخدام وسائل احتيالية لإخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب، مما يؤدي الى ضياع حقوق الدولة الضريبية بشكل كلي او جزئي.[4]

تعريف الدكتور رياض الشيخ وعمرو محي: امتناع الممول بالتصريح بجزء من ثروته او دخله، ويكون ذلك اما بغير قصد كالنسيان، او بقصد كالتخفيض في القيمة المصرح بها، وفي هذه الحالة تصنف مخالفة إدارية[5].

كما يسعى المكلف الى عدم دفع الضريبة المستحقة عليه تجاه الدولة من خلال اتباع استراتيجيات تهدف الى تحويل العبء الضريبي الى طرف اخر، غالبا ما يقوم المكلف بمخالفة نص من نصوص القانون بطريقة من الطرق وخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، كان

---

[1]) DELAHAYE Thomas, le choix de la vie moins imposée, édition bruyant, Bruxelles, 1977 p164.

[2]) جمال مطلق الذنيبات، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2003، ص 154.

[3]) فليح العلي عادل، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط1 ،2003، ص123

[4]) إبراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، الطبعة الأولى،2000، منشاة المعارف بالإسكندرية، ص113.

[5]) رياض الشيخ وعمرو محي الدين، المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة، بيروت ،1998، ص101.

يقوم المكلف بالتلاعب بالبيانات عبر إخفاء جزء كبير من المادة الخاضعة للضريبة عن اعين الإدارة او يقوم بكشف قدر ضئيل من تلك المادة خلافا للواقع.

يعرف التهرب الضريبي بانه محاولة المكلف التخلص من العبء المالي للضريبة، سواء بشكل كلي او جزئي دون مخالفة او انتهاك للقانون، فيستغل المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار ان حريته في القيام باي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا، بحيث يعتمد على استغلال الثغرات القانونية القائمة بدلا من خرق الانظمة بشكل مباشر.

ما نستنتجه من خلال هذه التعاريف ان هناك من يعرف التهرب الضريبي على أساس بعض الطرق التي ينتهجها المكلف بالضريبة للإفلات من التسديد دون مراعاة الأثر السلبي الذي يلحقه بالخزينة العمومية وايراداتها.

بينما جعل البعض الاخر من ضرورة تحقق الواقعة المنشئة كأساس لقيام جريمة التهرب الضريبي، الا انه تتفق كافة التعريفات على صفة المكلف بالتهرب من الضريبة كشرط أساسي لقيام جريمة التهرب.

تعريف قانون الضرائب الجزائري: هو كل محاولة للتملص من الضريبة باستعمال مناورات تدليسية عند التصريح بأساس الوعاء الضريبي والرسوم التي يخضع لها المكلف بتصفيتها كليا او جزئيا .[1]

من خلال التعاريف السابقة نستخلص ان التهرب الضريبي يتضمن الاعتداء على مصالح الدولة المالية كسائر الجرائم الأخرى، فهي تتمثل في الاعتداء على وسيلة تمويل الخزينة العمومية وهي الضريبة كونها اهم مورد لها ويعتبر من اهم الجرائم المالية والاقتصادية يترتب عليها عدة اثار سلبية على استقرار الاقتصاد الوطني.

[1])انظر المادة 1/303 من امر 76-101 المؤرخ في 1976/12/09 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر.ج.ج، عدد102، الصادرة في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم.

الا انه قانون الضرائب الجزائري لم يميز صراحة بين الغش والتهرب الضريبي[1] ولوضع حدود فاصلة بين كلا المصطلحين التهرب الضريبي والغش الضريبي سيتم إعطاء تمييز مختصر لهما من خلال ما يلي:

– التهرب الضريبي يسعى المكلف الى تقليص العبء الضريبي الا انه يتبع في سبيل ذلك سبلا مشروعة فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له بالتالي لا يوقع عليه اية عقوبة او جزاء، اي يقتصر على الركن المعنوي (المتمثل في سوء النية) دون العنصر المادي (المتمثل في الحيل التدليسية).

– اما الغش الضريبي فتتجه إرادة المكلف الى اسقاط العبء الضريبي بطرق غير مشروعة تصل الى حد التدليس والاحتيال، فالغش الضريبي يتوفر على الركن المادي (القيام بأعمال ملموسة كالاحتيال والتلاعب بالبيانات) بالإضافة للركن المعنوي (القصد الجنائي).

ومن خلال ما سبق يمكن القول ان ما يميز الغش الضريبي كمفهوم ضيق، عن التهرب الضريبي كمفهوم واسع هي الطرق والوسائل غير المشروعة التي يسلكها المكلف من اجل التخلص من دفع الأعباء الضريبة المستحقة، وهي أساليب تتسم بالتعدد والتطور المستمر لمواكبة المتغيرات.[2]

خاصة وان الضريبة تعتبر التزام مالي تفرضه الدولة على الافراد مقابل ممارستهم لأنشطة محددة وفق الاطر القانونية الجبائية، ويصنف أي سعي للتنصل من هذه الأعباء المالية او مخالفة القوانين المنظمة لها كفعل اجرامي يستوجب إيقاع جزاءات ذات طبيعة مالية وأخرى غير مالية.[3]

---

[1]) مرسلي عبد الحق، الهمال حمزة ، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية ، جامعة العقال الحاج موسى ،المجلد 08 ، العدد:02 السنة 2019، ص159 .

[2]) لعريط لمين، السياسة التشريعية لمكافحة الغش الضريبي في الجزائر بين الوقاية والعقاب، حوليات جامعة الجزائر1، المجلد 34، العدد 5، 2020، ص 318.

[3]) رزيقة تغريبت، جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد05 ، العدد03 ،جوان2023 ، ص 306.

و قد اولى المشرع الجزائري اهتماما بالغا بجريمة التهرب الضريبي، وهو ما يتجلى بوضوح في عدة نصوص قانونية نذكر منها : ما نصت عليه المادة 122 من الامر 76-102 المتعلق بقانون الرسم على الاعمال (الامر رقم 76-102 ،مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتعلق بقانون الرسم على الاعمال ،ج ر عدد 103 ، صادر في 26 ديسمبر 1976 معدل ومتمم)، المادة 34 من الامر 76-103 المتعلق بقانون الطابع (الامر رقم 76-103،مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع ، ج ر عدد 39 ، صادر في 15 ماي 1977 معدل ومتمم)، الفقرة الثانية من المادة 193 من الامر 76-101 (الامر رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،ج ر عدد 102 ، صادر في 22 ديسمبر 1976 معدل ومتمم).

المطلب الثاني:

اركان جريمة التهرب الضريبي

تتطلب الجريمة الضريبية شانها شان الجرائم العامة في القانون، توافر مجموعة من الأركان الأساسية لقيامها وهي الركن المادي المتمثل في لجوء المكلف الى استخدام طرق تدليسية من اجل التملص من سداد الضريبة سواء كان ذلك بشكل كلي او جزئي، وكذلك الركن المعنوي المتمثل في القصد الجنائي العام المتمثل بعلم المكلف بارتكابه لأعمال تدليسية، والقصد الجنائي الخاص القاضي بانصراف نية المكلف بشكل صريح الى التخلص من أداء الضريبة بحرمان الخزينة العمومية من إيراداتها المالية.

وكمثال نجد ضريبة التركات فهي احدى اشكال ضرائب الثروة، تفرض اثناء انتقال تركة المتوفي الى ورثته، قد يلجا المكلف الى توزيع ثروته على الورثة الشرعيين في شكل هبات وذلك بقصد التجنب الضريبي وضمان عدم خضوع هذه الأموال لتلك الضريبة لاحقا، كذلك بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل تقوم بالتجزئة القانونية للشركة الام الى شركات فرعية مستقلة، وبترخيص من القانون التجاري أي بطريقة قانونية. تم التطرق الى السلوك المادي المكون لجريمة التهرب الضريبي (الفرع الأول)، وعنصري الإرادة والعلم المتمثل في الركن المعنوي (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الركن المادي

تتمتع الجريمة الضريبية بخصوصية قانونية تجعلها متميزة عن غيرها من الجرائم، ويتضح ذلك من خلال طبيعتها القانونية لأنها تشمل كل اعتداء على حق الخزينة العمومية فهي تشترط أساسا لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المكلف بالضريبة) والدولة (إدارة الضرائب)، حيث يصبح فيها المكلف بالضريبة الطرف السلبي في هذه العلاقة ويقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل او الامتناع عن أداء واجب وبمجرد الاخلال بهذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية.[1]

وبما ان التهرب الضريبي جريمة تمس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني باعتباره جريمة اقتصادية، لما له من تأثيرات سلبية على السياسة الاقتصادية للدولة، فهو يكبح محفزات الادخار والاستثمار وينقص من قواعد المنافسة كما يؤدي الى ظهور اقتصاد موازي (غير رسمي). مما يعطي هذه الجرائم الضريبية طابعا خاصا.[2]

لا تقوم الجريمة الا بقيام الركن المادي وهو يعتبر الفعل الملموس للجريمة فلا يكفي مجرد التفكير، أي لا يكون بهذا مسؤولا جزائيا، فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاث عناصر السلوك الاجرامي والنتيجة المادية والعلاقة السببية بين السلوك والنتيجة.

يتمحور الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي في السلوك الذي ينتهجه الجاني للتعدي على حقوق إدارة الضرائب في تحصيل الضريبة عن طريق استخدام طرق غير مشروعة قائمة على التضليل ويتحقق هذا الركن من الجريمة بتوفر ثلاث عناصر:[3]

- استعمال طرق ووسائل تدليسية.

---

[1]) سرور احمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص113.

[2]) قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة 01، المجلد ا، العدد48، ديسمبر 2017، ص269.

[3]) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومه، دون طبعة، الجزائر، سنة2008، ص ص 102-103.

- التملص او محاولة التملص من الضريبة.

- العلاقة السببية بين استعمال طرق تدليسية والتملص من الضريبة.

أولا: استعمال طرق ووسائل تدليسية:

تتبلور الجريمة الضريبية عند لجوء المكلف الى استعمال طرق غير قانونية، تنطوي على عدم الصدق وانعدام الشفافية والتدليس[1].

لم يعرف المشرع الجزائري الطرق الاحتيالية، والعلة في ذلك ان كل تعريف يقصر عن الإحاطة بكل أساليب الاحتيال غير انه اعطى نماذج عندما أشار الى الاعمال التي يعتبرها طرقا احتيالية، حيث حددت المادة 533 من ق.ض.غ.م[2] ستة اعمال اعتبرتها طرقا احتيالية كالاتي:

1- الاخفاء او محاولة الاخفاء من قبل شخص لمبالغ او منتوجات خاضعة للضريبة او الرسوم المفروضة عليه قانونا.

2- تقديم الأوراق المزورة او التلاعب بالمستندات لدعم طلبات تهدف الى الحصول اما على تقليص الضرائب او الرسوم او تخفيضها او الاعفاء منها او ارجاعها، واما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لفائدة بعض الفئات من المكلفين.

3- يحظر استعمال الطوابع المنفصلة او الطوابع المميزة المزورة، كما يمنع إعادة استخدام التي سبق استعمالها للتنصل من دفع الالتزامات الضريبية، وكذلك البيع او محاولة بيع الطوابع المذكورة او تداول المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

---

[1]) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء 01: الجرائم ضد الاشخاص الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة، دار هومة، الجزائر، 2014، ص469.

[2]) انظر المادة 533 من امر 76-104 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ر.ج.ج، عدد 70، الصادر في 2 أكتوبر 1977 المعدل والمتمم.

4- تعمد الاغفال اثناء النقل او العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة او الصورية في دفتر المحاسبة اليومية او في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون التجاري[1] او في الوثائق التي تقوم مقام الدفاتر الرسمية. ويسري هذا الاجراء حصرا على المخالفات التي اكتشفت قبل اغلاق الحسابات.

5- القيام باي وسيلة كانت بعرقلة مهام الاعوان المؤهلين قانونا لإثبات المخالفات المتعلقة بالأحكام التشريعية او التنظيمية للضرائب غير المباشرة، يشمل ذلك وضع العراقيل التي تحول دون أدائهم لمهامهم الرقابية بفعالية.

6- قيام المكلف بالضريبة بالتلاعب في الأسعار او وضع عراقيل بوسائل مختلفة، بهدف نقل العبء الضريبي او الرسوم المستحقة الى أطراف أخرى.

يتطابق هذا المضمون مع ما نصت عليه كل من المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الاعمال[2]، المادة 407 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة[3] حيث اعتبرت عملين من هذا النوع والعدد نفسه أوردته المادة 34 من قانون الطابع[4] وكذا المادة 119 الفقرة الأولى من قانون التسجيل[5] وهذا يعني ان القانون الجزائري لم يضع تعريفا حصريا او محددا للأساليب التدليسية التي تفضي الى وقوع الجريمة الضريبية في حال تواجد الاركان الأخرى المكونة للجريمة، ولم يحصرها انما ذكرها على سبيل المثال[6].

---

[1]) انظر المادة 9،10 من امر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.

[2]) انظر المادة 118 من امر 76-102 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن ق.ر.ر.ا، ج.ر.ج.ج، عدد 103، الصادرة في 26 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

[3]) انظر المادة 2/407 من امر 76-101 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن ق.ض.م، ج.ر.ج.ج، عدد 102، الصادرة في 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

[4]) انظر المادة 34 من امر 76-103 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن ق.ط، ج.ر.ج.ج، عدد 39، الصادرة في 15 ماي 1977، المعدل والمتمم.

[5]) انظر المادة 1/119 من امر 76-105 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن ق.ت، ج.ر.ج.ج، عدد 81، الصادرة في 18 ديسمبر 1977، المعدل والمتمم.

[6]) فارس السبتي، المرجع السابق، ص103.

يرجع تبني المشرع لهذا النهج الواسع في تجريم الأفعال المرتبطة بالوعاء الضريبي الى عدة اعتبارات من بينها انه مجال حساس يرتبط بشكل مباشر بكيان الدولة وبكل ما يتعلق بالتوجهات الاقتصادية لها، الى جانب كونها من اخطر الجرائم الاقتصادية التي تهدد الاستقرار المالي[1].

تتفق اغلب النصوص الضريبية على اعتبار الاعمال الاتية طرقا احتيالية ويمكن تقسيمها الى قسمين:

1. الأساليب المباشرة التي تهدف مباشرة الى خفض الضريبة الواجب اداؤها او الامتناع الكلي عن دفع المستحقات الضريبية:

– الاغفال او التقليل عن قصد في التصريح عن الدخل: يعتبر عدم التصريح العنصر الأساسي لهذه الجريمة التي تقوم أيضا في حالة التأخر في إيداع التصريحات فيهدف المكلف من خلال هذه المماطلة في تقديم التصريح الى الاحتفاظ بالأموال والتهرب من سداد الضريبة لأطول فترة ممكنة،

كما تقوم أيضا في حالة امتناع المكلف عن كشف هوية الأشخاص الذين الت إليهم المبالغ الموزعة وبهذه الطريقة يمتنع المكلف بالضريبة عن اطلاع إدارة الضرائب عن الوصول الى البيانات المالية الدقيقة[2].

– إخفاء او محاولة إخفاء المادة الخاضعة للضريبة وذلك درء المبالغ او الأرباح او المنتجات التي يتوجب فرض ضريبة عليها، فيلجا غالبا الى اعتماد نظام المحاسبة المزدوجة، محاسبة صحيحة لمتابعة نشاطه الفعلي وتطوره، مقابل دفاتر أخرى مزورة يقدمها لمصالح الضريبة بهدف تضليلها.

[1]) نبيل صقر، شرح في قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهريب، عين مليلة، الجزائر،2013، ص59.

[2]) احسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 470.

ترتكب جريمة تضخيم الأعباء العامة عن طريق المبالغة المتعمدة في تقدير المصاريف المهنية لخفض صافي الربح الخاضع للضريبة كالقيد المحاسبي لتكاليف النقل، الايواء والاطعام المتعلقة بسفر مهني، رغم ان الجهة المضيفة هي من تكفلت فعليا بجميع المصاريف.

– قيام المكلف بالضريبة بتدبير اعساره وهو اجراء احتيالي يهدف الى اظهار عدم قدرته المالية على السداد او قيامه بحيل أخرى تمنع استيفاء المبالغ المستحقة المدين بها ويتعلق هنا بتحصيل الضريبة أي جمعها من المكلفين وليس بفرضها، وبهذا تتحقق الجريمة على أساس تدبير الاعسار كمن يسجل سيارته باسم ابنه او يسجل منزله باسم زوجته.

تتحقق جريمة التهرب لما يسلك المكلف بالضريبة أي أسلوب يهدف الى إعاقة عملية استيفاء الضرائب او الرسوم المستحقة، ويشمل هذا المفهوم كافة اشكال المناورات والحيل التي قد يلجا اليها المكلف، حتى وان لم يتم ذكرها بشكل صريح في القانون الجبائي، طالما انها تؤدي الى عرقلة التحصيل.

2. الطرق التي يمكنها ان تؤدي بصفة غير مباشرة الى التهرب، ويكون خصوصا بالاعتماد على الاسلوبين التاليين:

–تعمد اغفال تدوين العمليات المالية او اصدار اوامر بتسجيل بيانات حسابية غير مطابقة للحقيقة او وهمية، يمتد هذا الجرم ليشمل كافة الدفاتر القانونية سواء كان في دفتر اليومية او دفتر الجرد، او أي وثائق ومستندات محاسبية أخرى تقوم مقام هذه السجلات رسميا. لذا فان المشرع يجرم بعض الاعمال المتعلقة بالسنوات المالية المختتمة باعتبارها جريمة تامة، حتى لو كانت مجرد اعمال تحضيرية تفتقر لنية التهرب المباشر لدى الفاعل، وذلك للوقاية من وقوع الجريمة مستقبلا.–تقديم مستندات غير صحيحة او مزورة لدعم طلبات تهدف الى تخفيض قيمة الضرائب والرسوم المستحقة او الاعفاء منها كليا، استرداد مبالغ ضريبية او الاستفادة من مزايا جبائية، مخصصة لفئات محددة من المكلفين.[1]

[1]) احسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 472.

الملاحظ ان كافة الأساليب المذكورة تتمحور حول تقديم بيانات غير دقيقة تخفي المبالغ الخاضعة للضريبة بحيث لا يقتصر الاخفاء على الأفعال الإيجابية بل يمتد ليشمل اسقاط بعض عناصر الإيرادات من الحسابات، او تعمد اغفال قيد المبيعات، فهنا اخلال صريح بما يفرضه القانون على المكلف من صدق في تصريحاته ووثائقه المقدمة للإدارة الضريبية.

ثانيا: التملص الضريبي

يعرف بانه اعتماد المكلف لأساليب وطرق غير مشروعة ومخالفة للقانون، بدافع التهرب من الالتزامات الضريبية، بمحاولة المكلف ساء كان شخصا طبيعيا او معنويا التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه بشكل كلي او جزئي، متجاوزا بذلك الاحكام القانونية التي تلزمه بالسداد بمجرد توفر شروط الخضوع للضريبة.

. يقصد بالتملص الكلي او الجزئي من أداء الضريبة المستحقة هو السعي للحصول على اعفاء غير مشروع من الضريبة المستحقة اما بالامتناع التام أي عدم دفعها اطلاقا او جزئيا أي سداد جزء ضئيل منها فقط، وقد يلجا الممول الى تقديم تصريحات كاذبة[1].

. التملص كليا او جزئيا من تصفية الضريبة بإعداد الجداول وعرقلة وصول الإنذارات ومن ثم ارسالها الى المصلحة المختصة بعملية التحصيل .[2]

كما نصت المادة 303من قانون الضرائب المباشرة[3] انه: "يعاقب كل من تملص او حاول التملص ..."وكذا نصت المادة 532 من نفس القانون[4]" يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص او محاولة التملص " وكذا المادة 533من ق ض م "الاخفاء او محاولة الاخفاء".

---

[1]) احسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 105.

[2]) فارس السبتي، المرجع السابق،ص 103.

[3]) انظر المادة 303 من ق.ض.م، السالف الذكر.

[4]) انظر المادة 532، 533 من ق.ض.م، السالف الذكر.

وبمجرد محاولة الجاني التملص من الضريبة تقوم الجريمة أي لا يشترط القانون تحقق نتيجة تلك الحيل كي تقوم الجريمة ونصت المادة 30 من ق. ع.ج[1]: "ان المحاولة هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشر الى ارتكاب الجريمة إذا أوقف او خاب أثرها لأسباب لا دخل لإدارة الفاعل ...".

وكما ذكرنا سابقا فان مجرد اللجوء الى المناورات التدليسية او الأساليب الاحتيالية يعتبر ركنا كافيا لقيام جريمة التهرب الضريبي، ولو لم يتحقق الهدف المرجو من السلوك الاجرامي وقد ذهب المشرع الجبائي الى تشديد العقوبة بمساواة الشروع في التهرب مع الجريمة التامة في الجزاء، وذلك تقديرا منه لجسامة الضرر اللاحق بالخزينة العمومية وخطورة هذه الممارسات على الاقتصاد الوطني.

ثالثا: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتيالية

يعد إثبات العلاقة السببية ركنا جوهريا لقيام جريمة التهرب الضريبي، اذ يجب ان يبرهن ان التخلص من الالتزام الضريبي سواء كان كليا او جزئيا قد نتج مباشرة عن استخدام طرق احتيالية، ويشمل هذا التهرب الامتناع عن الدفع او التلاعب في إجراءات التسوية، او تضليل الإدارة في تحديد الوعاء الضريبي.[2]

وتنعدم الرابطة السببية وبالتالي تسقط الجريمة ، اذا كان عدم دفع الضريبة او الرسوم ناتجا عن خطا اداري من مصلحة الضرائب نفسها، كان تخطيء في تقدير القيمة او تمنح اعفاء غير مستحق دون تدخل من المكلف[3]، في المقابل تنشا العلاقة السببية وتكتمل اركان الجريمة اذا قامت الإدارة الضريبية بتقدير خاطئ بناءا على تضليل او سلوك تدليسي مارسه دافع الضريبة دون علمها.

---

[1]) انظر المادة 30 من امر رقم 66-156 المؤرخ في 1966/06/08 المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم، ج.ر.ج.ج، عدد 49، الصادر بتاريخ 11 جوان 1966.

[2]) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، دار هومه للطباعة والنشر، الطبعة الخامسة عشر، 2013، ص 473.

[3]) إبراهيم بلعيات، اركان الجريمة وطرق اثباتها في القانون المدني الجزائري، الطبعة01، دار الخلدونية، الجزائر 2007، ص48.

الفرع الثاني: الركن المعنوي

تتميز جريمة التهرب الضريبي عن غيرها من الجرائم بكونها جريمة عمدية، اذ لا يكفي لقيامها مجرد الاخلال بالالتزامات الضريبية او التأخر فيها، بل لا بد من اقتران الفعل المادي بنية إجرامية لدى المكلف، مع ضرورة توافر العلم والإرادة بحيث يكون مدرك تماما لطبيعة فعله الاجرامي، يعد الركن المعنوي أساس المسؤولية الجزائية، فهو الضمانة التي تكفل تحقيق العدالة عند توقيع العقوبة، لضمان مسايرتها للأهداف الردعية والاجتماعية المرجوة.[1]

لقد حرص المشرع في النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب على استخدام مصطلحات دقيقة مثل "عمد" او "تعمد"، تأكيدا على وجوب اثبات القصد الجنائي أي ان الركن المعنوي يستلزم اثبات النية الاجرامية صراحة في الفعل المرتكب، وفي حال تعذر اثبات القصد او النية، تنتفي الصفة الاجرامية عن الفعل، لا تكتمل اركان الجريمة قانونا الا بالتحقق من توافر عنصري العلم والإرادة لدى مرتكب الفعل.

أولا: القصد الجنائي العام

وهو اتجاه ارادة الجاني بوعي وادراك نحو ارتكاب السلوك المجرم، مع علمه المسبق بكافة العناصر غير المشروعة المكونة لهذا الفعل، وهو الركيزة الأساسية في كافة الجرائم العمدية على حد سواء اذ يفترض ان الجاني على دراية تامة بارتكاب أفعال احتيالية او تدليسية، تهدف الى التخلص او محاولة التخلص الكلي او الجزئي للوعاء الضريبي او الرسوم المفروضة عليه، أي ادراك الجاني للطابع غير الشرعي لأفعاله، سواء تمثلت في الاغفال المتعمد او التقليل في البيانات اثناء التصريحات الضريبية وتجاهل الإنذارات الرسمية الموجهة اليه من طرف إدارة الضرائب.[2]

يتحقق القصد الجنائي العام لما تتجه إرادة الجاني الى مخالفة احكام القانون، سواء كان ذلك بفعل إيجابي كالتزوير او سلبي كالامتناع عن التبليغ ، ما دام يترتب عليه الحاق ضرر

---

[1]) احسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 474.

[2]) احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة 02، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 36.

بمصلحة يحميها المشرع.[1] فاذا اخفى المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطا مادي غير مقصود او لجهله بقواعد المحاسبة، فان ذلك يخرج عن نطاق القصد الجنائي العمدي الذي يقتضي اتجاه إرادة الجاني الى الاحتيال وتغليط الإدارة الجبائية.

يقوم القصد الجنائي على عنصرين اساسين هما: العلم والإرادة.

يفترض في القصد العام افتراض ان يكون الجاني (المكلف بالضريبة) على دراية تامة بان سلوكه يشكل فعلا احتيالا، وان هذه الأفعال التي ارتكبها والنتائج المترتبة عليها تقع تحت طائلة المساءلة القانونية، ويرتكز هذا الافتراض على المبدأ القانوني الراسخ الذي يقضي بان "الجهل بالقانون لا يعد عذرا للإعفاء من المسؤولية".

كما يتطلب القصد الجنائي توافر إرادة حرة لدى الجاني، أي يكون مدركا لالتزاماته الضريبية ومع ذلك اتجهت نيته الى ارتكاب الفعل الاحتيالي عن وعي وقصد، وفي سياق التهرب الضريبي يجب ان تتوفر النية الاجرامية التي تنطوي على تعمد مخالفة الضوابط القانونية المنظمة للضريبة المستحقة وتعمده في حرمان الدولة من تحصيل الموارد الضريبة المستحقة.

والجدير بالذكر ان هوية الجاني تعد دليلا على سوء النية، كان يكون رجل اعمال معروف فلا يمكنه الادعاء امام القاضي بانه عهد بحساباته لشخص اخر (كمحاسب مثلا) او ان الامر كان خطا غير مقصود او ان حالته الصحية منعته من الوفاء بالتزاماته تجاه سلطات الضرائب، أي إذا كان لدى المشتبه فيه هذه النية فلا يمكنه دحض التهم الموجهة اليه.

ثانيا: القصد الجنائي الخاص

بالنظر ان جريمة التهرب الضريبي تعتمد بصفة أساسية على اساليب الاحتيال والتدليس، فان مجرد توافر القصد العام وحده لا يعد كافيا، بل يستوجب الامر اقترانه بقصد جنائي خاص والذي يتمثل في تبلور إرادة الجاني بوضوح نحو تحقيق غاية محددة، وهي التملص من الالتزام الضريبي وحرمان الخزينة العامة من مواردها المالية المستحقة قانونا.

[1]) احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء 2، الطبعة العاشرة، دار هومه، الجزائر، 2009، ص 474.

يتحقق القصد الجنائي الخاص في جريمة التهرب الضريبي حين تتجه نية الجاني بصفة مباشرة الى تحقيق نتيجة جرمية مقصودة تتمثل في الإفلات من سداد الضريبة.

وعليه يتوفر القصد الجنائي الخاص، عندما يكون سلوك المكلف ناتجا عن تعمده في التخلص من الاعباء الضريبة كليا او جزئيا، وهو ما يؤدي الى حرمان الإدارة الضريبية من استيفاء حقوقها المالية المقررة.[1]

كما اعتمد المشرع في النصوص القانونية صياغات دقيقة للدلالة على اشتراط هذا القصد باستخدام مصطلح "عن قصد" او "عمدا"، اللجوء الى "المناورات التدليسية، وسائل الغش، تقديم مستندات مزورة" لا يفسر الا بوجود سوء نية من قبل المكلف تجاه الإدارة الضريبية.[2]

وبالتالي كي نكون امام جريمة التهرب الضريبي لا بد من توافر القصد الجنائي بشقيه العام والخاص، فلا يكتفي القانون بمجرد علم المكلف بالأعمال الاحتيالية، بل يجب ان يقترن ذلك بإرادة لارتكابها رغم ادراكه لتجريمها، فالقصد الخاص يتمثل في وجود نية واضحة وباعث صريح يهدف الى التملص من أداء الالتزامات الضريبية، سواء كان ذلك كليا او جزئيا ومهما كانت الوسيلة المستخدمة، سواء عن طريق الغش المباشر او الخطأ المتعمد فان النتيجة المترتبة واحدة وهي حرمان خزينة الدولة من مواردها المالية المستحقة.

فالعقوبة الجبائية قائمة، اما العقوبة الجزائية تخضع للسلطة التقديرية لقاضي الموضوع، فقد يقع المكلف في خطا ناتج عن عدم تقديم الإقرار الضريبي في موعده دون نية مسبقة، ولكن نظرا لصعوبة التمييز واقعيا بين حسن النية في التأخير غير المقصود وسوء النية المقصود فقد اتجه المشرع الى اعتبار كلتا الحالتين بمثابة تهرب ضريبي لضمان حقوق الدولة.

---

[1]) عزوز سليمة، الاليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه ل.م.د في الحقوق، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، 2018-2019، ص122.

[2]) رزيقة تغربيت، المرجع السابق، ص 312.

وخلاصة القول يعد المكلف متهربا ضريبيا اذا ثبت قيامه باستخدام أساليب احتيالية او تدليسية مع علمه التام بعدم مشروعيتها، بشرط ان يكون الدافع من ذلك هو الرغبة في التخلص من دفع الضريبة، سواء شمل ذلك كامل المبلغ او جزءا منه فيتعرض هذا الأخير الى العقوبات الجبائية والجزائية.

تترتب المسؤولية القانونية على كل فرد يخالف نصوص القانون الضريبي بقصد التخلص من الالتزامات الضريبية، سواء كان ذلك بشكل كلي او جزئي ولاستكمال اركان هذه الجريمة لا بد من توافر الركنين المادي والمعنوي، ذلك ان للركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي خصوصية تتمثل في التفويض التشريعي والذي يقصد به منح السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية تفويضا يسمى بالتفويض على بياض أي تسن القوانين بالتشريع لتتضمن العقوبات فقط ويبقى للإدارة ملئ البياض بتحديد الأفعال التي تصنف كجرائم .[1]

المطلب الثالث:

أنواع جرائم التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي بانه المنهج او الاسلوب الذي ينتهجه المكلف للتحلل من التزاماته الضريبية والتهرب من ادائها، وتجدر الإشارة الى ان حصر اشكال التهرب الضريبي يعد امرا صعبا نظرا لتغيرها من مكلف الى اخر، وتطورها المستمر بمرور الوقت.

وينقسم هذا السلوك عموما الى مسلكين أساسيين أحدهما يعتمد عل لجوء المكلف الى طرق مشروعة قانونا تهدف لتقليل العبء الضريبي دون انتهاك مباشر للنصوص التشريعية وذلك عبر استغلال الفراغات القانونية التي لم يتداركها المشرع وهو ما يطلق عليه بالتهرب المشروع (الفرع الأول)، والأخر يعتمد أساليب غير قانونية تخالف النصوص والتشريعات الضريبية القائمة ويطلق عليه التهرب غير المشروع (الفرع الثاني).

---

[1]) واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجا، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، 2016-2017، ص118.

الفرع الأول: التهرب المشروع

يعرف بانه لجوء المكلف الى أساليب قانونية تمنحه الحق في عدم دفع الضريبة او تخفيض قيمتها، وذلك من خلال الامتناع عن القيام بالتصرف المنشىء للضريبة كالتوقف عن استهلاك سلعة معينة مفروض عليها ضريبة استهلاك، وبالتالي فان المكلف هنا لا يخرق القانون، بل يستغل بذكاء الثغرات التشريعية والتعقيدات الموجودة في النصوص الجبائية لتحقيق مصلحته المالية دون الوقوع في طائلة المخالفة القانونية.[1]

فعند ممارسة شخص تهرب ضريبي مشروع أي انه يجتهد بشتى الوسائل والأساليب للتخلص من الأعباء الضريبية دون الوقوع في مخالفة صريحة للنصوص القانونية، ويعتمد هذا الأسلوب بشكل أساسي على استغلال الثغرات التشريعية او التعقيدات الفنية في النظام الجبائي، او ضعف صياغة قوانينه، لذلك يصنف كتهرب مشروع لكون المكلف يتحرك في اطار قانوني[2].

يسمى كذلك بالتجنب الضريبي الذي يلجا اليه الافراد للاستفادة من الفجوات الموجودة في قانون الضرائب بهدف التحلل من الالتزام بأداء الضريبي، فيستفيد العديد من المكلفين بالضريبة كالتجار والحرفيون والصناعيون يستغلون الفجوات القانونية للإفلات من تسديد التزاماتهم الضريبية او جانب منها، وهو ما نتج عنه تهرب العديد من أداء الضرائب بطرق وأساليب لا يعاقب عليها القانون مثال: توقيف المشروع او تغيير طبيعة النشاط الى فئة تخضع لنسب ضريبية اقل او تغيير اسم الشركة او تجزئة نشاط الشركات الكبرى بإنشاء شركات فرعية صغيرة للإفلات من الضريبة التصاعدية على المداخيل.[3]

يستفيد المكلف من مزايا الإعفاءات الضريبية على أرباح الشركاتIBS وفق الصيغ التالية:

---

[1]) محمد سالم الشوابكة، المالية والتشريعات الضريبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، لبنان،2015، ص129.

[2]) بوزيد سفيان، التهرب الضريبي: مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، المجلد 2، العدد 1، مارس 2015، ص 120.

[3]) ملال محمد طارق، اليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الجزائر 3، المجلد 4، العدد 1، جانفي 2013، ص 125.

عن طريق الإعفاءات الدائمة فتمنح هذه الإعفاءات لكيانات محددة مثل التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات او الهيئات العمومية كتعاونيات العمال، حيث يمتد هذا الاعفاء لفترة عشر سنوات، أما بالنسبة للإعفاءات المحددة بثلاث سنوات فتخص الانشطة التي تصنف ضمن الأولويات كالمشاريع المقامة في المناطق الجبلية، تهدف الدولة من خلال هاته التسهيلات الى تحفيز الاستثمار وتنمية هذه المناطق.

يستمر التهرب الضريبي المشروع في تشكيل تهديد حقيقي لموارد الخزينة العمومية، ما لم يسارع المشرع الجزائري الجبائي الى سد الثغرات القانونية الموجودة[1]، وهنا تجدر الإشارة الى ان التجنب مما يتسبب في ضياع عائدات مالية معتبرة كان من المفروض ان تؤول للدولة.[2]

الفرع الثاني: التهرب غير المشروع

يعد التهرب المشروع(التجنب الضريبي) والتهرب غير المشروع(الغش الضريبي) من الظواهر الشائعة بكثرة داخل الإقليم الجزائري، ويتسم النوع غير المشروع بكونه الأكثر انتشارا، نظرا لارتباطه بالحدود الإقليمية، حيث يعمد المكلفون الى استغلال الفجوات في النظام الجبائي او عن الامتناع عمدا عن القيام بالتصرفات التي تستوجب فرض الضريبة[3].

يتمحور التهرب غير المشروع حول القصد الجنائي للمكلف، حيث يمتنع اراديا عن الالتزام بواجباته الضريبية، وهو ما الضريبي وان كان في اطار ما يسمح به القانون، الا انه يمثل استغلالا للفراغات التشريعية، يعتبر انتهاكا صارخا لنص القانون وإرادة المشرع، ويتخذ هذا السلوك مظهرين مخالفة القواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية بشكل مباشر، التلاعب بالبيانات او إخفاء الحقائق للتحايل على الاستحقاق الضريبي.[4]

---

[1]) مرسلي عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، الجزائر، فيفري 2019، ص160.

[2]) أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تخصص قانون جنائي، 2023-2024، ص106.

[3]) سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، الجزائر، المجلد 2، العدد 17، مارس2014، ص 284.

[4]) رميساء بنادي، السعيد خويلدي،" العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، المجلد 12، العدد 01، جانفي2020، ص461.

يلجا بعض المكلفين الى توظيف أساليب احتيالية تهدف أساسا الى تخفيض القيمة الحقيقية للوعاء الضريبي، وذلك من خلال تقديم اقرارات تتضمن معلومات مغلوطة او غير صحيحة عند تحديد قيمة الوعاء الضريبي او رفض تقديم الاقرارات السنوية للدخل في الآجال القانونية، او تقديم مستندات وهمية لعرقلة عملية التحصيل الضريبي او التقليل من المبلغ المستحق فعليا.

ومن نماذج التلاعب بالمستندات المالية ما يعرف بظاهرة (ما تحت الفاتورة) والتي يلجا اليها بعض التجار للتهرب من دفع الضرائب سواء كليا او جزئيا، فبينما يصعب التهرب من الرسوم الجمركية عند استيراد السلع، يلجا البعض الى التحايل عبر التواطؤ مع المفتشين لتخفيض القيمة المعلنة للبضاعة، فعلى سبيل المثال اذا كانت القيمة الفعلية للسلعة في المزاد تبلغ 70 مليونا، فيضع المراقب 50 مليون فقط أي ان فرق القيمة 20 مليون تبقى لصالح التاجر، يتقاسمه معه اما في الحالات التي تشدد فيها الرقابة ويزداد عدد المراقبين يتم اللجوء الى امين المخزن الذي يكون على دراية تامة بنوعية السلع، مقابل الحصول على مكافاة من التاجر.

اما في سياق المعاملات بين الخواص، فقد يلجا الطرفان (التاجر المشتري والبائع) الى الاتفاق على تدوين مبلغ صوري في الفاتورة يقل عن القيمة الفعلية للسلعة، ليتم ارسالها لاحقا الى مصلحة الضرائب، يهدف هذا الاجراء الى خفض الوعاء الضريبي واحتساب ضريبة اقل من المستحقة واقعيا، مما يضمن للتاجر هامش ربح اعلى، علاوة على ذلك، فان اللجوء الى الشراء من السوق السوداء يحول دون قدرة الإدارة الضريبية على تتبع هؤلاء التجار او إيقاع العقوبات القانونية بحقهم.

المبحث الثاني:

دوافع جرائم التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من أبرز الظواهر التي تواجه الأنظمة الجبائية، لما له من اثار سلبية تمس موارد الدولة وتؤثر على تحقيق العدالة الضريبية، فلا تقتصر ظاهرة التهرب الضريبي على كونها مجرد مخالفة قانونية، بل هي معضلة هيكلية ناتجة عن ضعف الرقابة وغياب العقوبات الرادعة، فضلا عن كونها انعكاسا لخلل في التنظيم، بحيث تتجلى خطورة هذه الظاهرة في استنزاف الموارد المالية للدولة، مما يعيق قدرتها على إدارة المرافق العامة، وتتنوع الأسباب المؤدية الى انتشار هذه الظاهرة اذ لا يمكن ارجاعها الى عامل واحد فقط بل تتداخل فيها مجموعة من العوامل المرتبطة بالمكلف من جهة وبالإدارة الضريبية من جهة أخرى (المطلب الأول)، بالإضافة إلى الأساليب المتبعة في جرائم التهرب الضريبي (المطلب الثاني)، كما ينجم عن التهرب الضريبي نتائج عديدة على الذين لا يستطيعون الإفلات من عبء الضريبة بينما يمكن لآخرون التهرب مما يؤدي الى الاخلال بمبدأ المساواة امام الأعباء العامة (المطلب الثالث).

المطلب الاول:

أسباب جرائم التهرب الضريبي

تفاقمت ظاهرة التهرب الضريبي بشكل ملحوظ مع نمو النشاط الاقتصادي ولا يقتصر الامر على البيانات الضريبية المشروعة بل إعاقة تنفيذ سياسات التنمية، وتتعدد أسباب ودوافع انتشار التهرب الضريبي، ونسعى هنا الى تلخيصها في عوامل تتعلق بدافعي الضرائب أنفسهم بما في ذلك وضعهم الاقتصادي ومستوى تعليمهم بالإضافة الى عوامل تاريخية تدفعهم التهرب الضريبي مما يبقيهم في وضع غير قانوني لفترة طويلة (الفرع الأول)

اما العوامل الأخرى فتتعلق بالنظام الضريبي نفسه كتعقيده وتذبذبه والثغرات التي تسمح لدافعي الضرائب بالتهرب فضلا عن قصور الإدارة الضريبية ونقص الكوادر المؤهلة وكلها عوامل تصعب الوضع بالنسبة لهم (الفرع الثاني).

الفرع الأول: اسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة

شكلت حقبة الاستعمار الفرنسي (1830-1962) منعطفا حاسما في تعميق الفجوة وتوسيع جدار عدم الثقة بين المواطن والادارة الجبائية، فلم تكن السياسة الاستعمارية تسعى الى بناء اقتصاد وطني متكامل، بل اتخذت من الضريبة أداة تعسفية ممنهجة لتحقيق غايتين متلازمين:

اولا: اثقال كاهل المواطنين الجزائريين بأعباء ضريبية باهظة بهدف افقارهم وتجريدهم من مقومات العيش.

ثانيا: اجبارهم على التخلي على ممتلكاتهم وعقاراتهم بابخس الاثمان لصالح المعمرين، ومن ثم تهجيرهم قسرا نحو المناطق الجبلية.

لقد كرس هذا التاريخ القاسي قناعة راسخة بان الضريبة ما هي الا أداة للاستعباد والاضطهاد، ونتيجة لذلك تحول التملص الجبائي في نظر المجتمع الى سلوك يرتفع الى مرتبة "فعل وطني ومقاومة مشروعة "ضد المستعمر مما رسخ التهرب كمقاومة اجتماعية إيجابية في الذاكرة الجماعية[1].

يطرح استمرار ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر ما بعد الاستقلال تساؤلات حول مسبباتها، لا سيما وأنها استمرت رغم تعاقب الأنظمة السياسية وذلك يرجع الى عوامل هيكلية وظرفية، حيث تكمن العوامل الهيكلية في غياب نضج الوعي بالمسؤولية الجبائية ونظرة المجتمع للدولة كخصم وليس كشريك في بناء الدولة الحديثة. اما العوامل الظرفية، فترتبط بإهمال الجانب الرقابي اذ ركزت الدولة بعد الاستقلال جهودها على إعادة الاعمار الاقتصادي

[1]) عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 67.

وتشييد البنية التحتية، مما خلق فراغا رقابيا وغيابا لآليات المحاسبة الفعالة والرادعة، هذا الخلل ساهم في زعزعة ثقة المكلف بالضريبة وشجعه على ابتكار أساليب جديدة للتملص وتطوير والتهرب.

كما أدى الاعتماد المفرط للدولة الجزائرية على الإيرادات النفطية الى تراجع دور السياسة الجبائية كمصدر أساسي لتمويل الخزينة العمومية، وقد انعكس هذا الوضع سلبا على الالتزام الضريبي للمكلفين، حيث ضعف الوازع الأخلاقي والقانوني لدفع الضرائب، وعلاوة على ذلك يتأثر السلوك الضريبي للمكلف ومدى قدرته على السداد بالوضع الاقتصادي والاجتماعي، فبينما يساهم ارتفاع القدرة الشرائية وزيادة الدخل في الحد من التهرب الضريبي وتسهيل تقل العبء المالي الى المستهلكين.

في المقابل، يؤدي عجز الافراد عن تغطية نفقاتهم المعيشية بالتزامن مع تفشي البطالة وتدهور الاستقرار الأمني الى نتائج عكسية تؤثر سلبا على النشاط الطبيعي للمؤسسات، وتدفع نحو التهرب الضريبي.

من جهة اخرى، يتسم الوضع الاقتصادي الوطني الراهن بتنامي الاقتصاد الوطني غير الرسمي، الامر الذي افرز أسواقا عشوائية للسلع والخدمات وواردات بعيدة عن الرقابة، فضلا عن غياب المنافسة الحرة، وكل هذه العوامل مجتمعة تشكل بيئة خصبة لزيادة معدلات التهرب الضريبي، وهي امتداد لعدم الاستقرار السياسي والاجتماعي الذي شهدته الجزائر خلال فترة العشرية السوداء.

يسعى المكلفون بجدية لتسديد مستحقاتهم الضريبية تفاديا لتبعات التهرب، بل ويبذلون قصارى جهدهم لبناء سجل ضريبي إيجابي، معلى النقيض من ذلك قد يدفع تدهور الأوضاع الاقتصادية بعض المكلفين الى اللجوء الى التهرب الضريبي كوسيلة للخفيف من الأعباء المالية المفروضة عليهم.

وبناءا على ذلك، يمثل الجانب الاقتصادي عاملا حاسما في تحديد معدلات التهرب، فكلما ساءت الظروف الاقتصادية، زاد الحافز على التهرب الضريبي.[1] وعادة ما ترتبط اسباب التهرب بمدى الوعي الضريبي للمكلف ودرجة تقبله للضريبة، وفي هذا السياق، أشار الباحث bruno taddel الى ان الاعتقاد السائد بان التهرب من دفع الضريبة لا يعد سلوكا مخالفا، ينبع من فكرة ان الاستيلاء على اموال الدولة لا يصنف كسرقة، وبالتالي ينظر للمتهرب على انه سارق نزيه لأنه لا يسرق الا الدولة، فنجد الكثير من المكلفين لا يترددون في التباهي بذلك بالطريقة التي افلتوا بها من أداء الضريبة.[2]

ومن اهم ابرز الاسباب الأخلاقية التي تدفع بالمكلفين للتهرب من الضريبة، ضنهم ان هذا السلوك لا يمثل جريمة أخلاقية كالجرائم المنصوص عليه في قانون العقوبات والمتعلقة بجرائم المال كالسرقة والنصب والاختلاس وغيرها من الجرائم[3]، كذلك تلعب البيئة الاجتماعية دورا كبيرا في زيادة معدلات انتشار التهرب الضريبي، فحينن يرى المكلف ان اغلبية المكلفين يتملصون من أداء التزاماتهم الضريبية وبالتالي يميل تلقائيا الى تبني السلوك نفسه.

إضافة الى ما سبق، يرى البعض مبررا دينيا لعدم شرعية الضريبة كونها مفروضة من قبل الدولة، معتقدين ان الشرعية الوحيدة هي الزكاة التي اوجبها الدين على المكلفين، غير ان في الحقيقة الزكاة هي عبادة مخصصة لفئة محددة من المجتمع وهم الفقراء، في حين ان الضريبة تفرض على الافراد والمؤسسات بهدف تحقيق المصلحة العامة للمجتمع ككل وليس لفئة بعينها، وبالتالي الغاية الأساسية من الضرائب هي جمع الموارد المالية اللازمة لخدمة الصالح العام وتحقيق المنفعة الجماعية.

يتهرب المكلف إذا رأى ان غيره من المكلفين قد اعفاهم القانون عن الالتزام دون أسباب شرعية او قانونية واضحة لديه بالإضافة الى شعوره بتبذير أمواله في أوجه او أغراض لا تعود عليه بالنفع وهذا الشعور ناتج عن سوء تخصيص النفقات العامة، فالمكلف يعتقد ان الضريبة

---

[1]) بركات عبد الكريم صادق، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1975، ص15.

[2]) المرصفاوي أحسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، ط1، دار المعارف، مصر، 1963، ص120.

[3]) المرجع نفسه، ص69.

هي اقتطاع مالي دون مقابل، وهي تعسف على املاكه أي مشكل اعتداء على أمواله وممتلكاته.

ومما سبق ذكره نجد ان الوعي الضريبي يتناسب مع ظاهرة التهرب الضريبي تناسب عكسي، فكلما ضعف الوعي المالي كان الحافز او الدافع النفساني على التهرب من الضريبة قويا وملموسا.

ومن الأسباب كذلك عدم تحقيق العدالة الضريبية التي هي في الحقيقة من اهم مبادئ الضريبة التي ترمي الى الشفافية والمساواة بين افراد المجتمع في توزيع العبء بينهم، حيث يتحمل كل فرد العبء الضريبي حسب امكانياته فالإخلال بهذا المبدأ يؤدي بالمكلف الى الشعور بالتمييز او عدم المساواة واللجوء الى التهرب من الضريبة بجميع الطرق والوسائل، فالضريبة لا تكون عادلة الا إذا استوفت ركن العدالة وهي عدالة التقدير.[1]

الفرع الثاني: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية

منذ الاستقلال اهملت الحكومة الجزائرية الضرائب بسبب وفرة موارد النفط في البلاد، فقد كان ينصب التركيز على الثروة النفطية عند اعداد الميزانية العامة ما أدى الى اهمال الضرائب وبالتالي تراجع مكانة النظام الجبائي.

تعد الإدارة الضريبية الأداة التنفيذية للنظام الجبائي، الا ان نجاعتها في الجزائر تواجه عدة تحديات هيكلية ومادية وبشرية تحول دون تحقيق الرقابة الفعالة وتفتح ثغرات للتهرب الضريبي، ويمكن تفصيل هاته المعوقات كالتالي:

. ضعف طرق الرقابة والكشف عن التهرب، تعتبر من اهم العمليات للتصدي ومحاربته.

. عدم مقدرة الاعلام الجبائي على نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين، بعدم المشاركة في مختلف البرامج الإعلامية للسمعي البصري.

[1]) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص17.

. فساد الإدارة الضريبية لتعقد الإجراءات الإدارية التي تنظم التشريع الجبائي.

. عدم مواكبة التطورات الحديثة في دراسة الملفات الضريبية.

. نقص الإمكانيات المادية والبشرية بسبب قلة المعاهد المكونة للموظفين.

تجدر الإشارة الى ان التجارة الالكترونية تعتبر من الأسباب الاقتصادية للتهرب الضريبي، فقد تجد الإدارة الضريبية صعوبة في تحديد الضريبة التي تنجم عن المداخيل الناتجة عن التجارة الالكترونية كون ان المعاملات تكون الكترونيا أي يصعب على الإدارة الضريبية ممارسة رقابتها القانونية ما يفتح المجال الى التهرب الضريبي ذلك لأنها تتم عبر شبكات الانترنت، عدم تحديد الوعاء الضريبي بدقة لأنه غالبا ما تتم عملية الرقابة بواسطة الوثائق وهم المنعدم في المعاملات الالكترونية.[1]

المطلب الثاني:

اساليب جرائم التهرب الضريبي

تكتسي دراسة أساليب التهرب الضريبي أهمية بالغة، ليس فقط من اجل حماية الخزينة العمومية من ضياع مواردها، بل أيضا لضمان استقرار مبدا "المساواة امام الأعباء العامة"، لان التهرب هنا مرتبط بمدى براعة واحتراف المكلفين بالضريبة، فعملية حصر هذه الطرق والأساليب عملية صعبة خاصة الاضرار التي تؤدي الى تخفيض الإيرادات، وبالتالي التأثير على الخزينة العامة متخذين عدة طرق وأساليب فمنهم من يعتمد على التحايل المادي (الفرع الأول)، او التحايل القانوني (الفرع الثاني)، او التحايل المحاسبي (الفرع الثالث).

[1]) أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي وأثره عل ميزانية الدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، 2023–2024، ص 125.

الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي

يتم التهرب عبر التحايل المادي لما يتعمد المكلف الى تغيير الواقع القائم لنشاطه الخاضع للضريبة عن طريق إخفاء عناصر مادية تدخل في تكوين الوعاء الضريبي.

ويتمثل هذا السلوك في الامتناع المتعمد عن التصريح بجزء من المنتجات، البضائع، او الأرباح المحققة بهدف تخفيض المبلغ الخاضع للضريبة. وسواء كان هذا الاخفاء كليا او جزئيا، فانه يشكل خرقا للالتزام القانوني.[1]

حيث يقوم المكلف بالضريبة بإخفاء بضاعته عن الإدارة الضريبية عن طريق حالتين:

أولا: الاخفاء الجزئي هذه العملية تتميز بإخفاء المكلف لجزء من البضائع والسلع والتي من المفروض ان تخضع الضريبة، بعدها يعاد بيعها بطريقة غير قانونية للسوق الموازية ويكون بصورتين:

- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.

- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية.[2]

وفي هذه الحالة يكون المكلف معروفا لدى الإدارة الجبائية الا انه يخفي جزءا من ممتلكاته كوسيلة للتهرب من دفع الضريبة المستحقة.

ثانيا: الاخفاء الكلي يحدث عندما يمارس المكلف نشاطه بعيدا عن مراقبة الإدارة الجبائية، مستغلا ضعف الرقابة. يقوم بإنشاء مصانع او ورشات صغيرة في مناطق يصعب الوصول اليها، ثم يبيع انتاجها في السوق السوداء دون الفواتير.[1]

---

[1]) رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير مؤسسات صغيرة ومتوسطة، جامعة ورقلة، كلية الحقوق،2006-2007، ص 66.

[2]) محمد بلول، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي، قسم حقوق، سنة 2016-2017، ص 19.

الا انه في هذه الحالة المكلف لا يكون معروفا لدى المصالح الجبائية، لأنه لا يكتفي بالتلاعب بالأرقام بل يقوم على مبدا انكار وجود النشاط الاقتصادي أصلا امام السلطات الجبائية، أي يتحول المكلف الى متهرب يمارس التجارة او التصنيع دون أي سجل تجاري او رقم ضريبي.

بالإضافة انه يمارس نشاطه بعيدا عن الإدارة الجبائية، مستغلا ضعف الرقابة الميدانية لممارسة نشاطه عن طريق تصريف منتجاته في السوق السوداء دون تحرير فواتير، مما يجعل النشاط برمته خارج الوعاء الضريبي.[2]

وبالتالي يعتبر هذا النوع من التهرب (التهرب عن طريق التحايل المادي)، من الأساليب الأخطر لأنه يجعل من مراقبته امرا صعبا، خاصة مع بروز التجارة الالكترونية غير المقننة كأحد أبرز صوره، اذ يتم استيراد وتسويق السلع عبر منصات التواصل الاجتماعي دون امتلاك سجل تجاري او تعريف جبائي، مما يؤدي الى بقاء الأرباح المحققة خارج نطاق الخضوع للضريبة.

الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعتبر هذا الأسلوب من أكثر اشكال التحايل انتشارا وتنظيما، وقد عرفه bruno بانه عملية يتم بموجبها اصطناع وضعية قانونية غير مطابقة للواقع الفعلي[3]، حيث يعتمد المكلف على خبراء ومستشارين قانونيين يسعون الى ابتكار وسائل جديدة تمكنه من تقليل الأعباء بأقل تكلفة ممكنة، فيكون المكلف قد تهرب نتيجة تقديمه محاسبة بفواتير وهمية وبوثائق شرعية قانونية بعيدا عن اية رقابة من طرف الإدارة الجبائية. ويتجسد ذلك من خلال:

---

[1]) عبد الغفور هلالي، اليات مكافحة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، جامعة بسكرة، 2015-2016، ص35.

[2]) محمد السعيد سعيداني، الرقابة الجبائية في الجزائر كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص190.

[3]) عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004، ص14.

أولا: تكييف وتصنيف الحالات القانونية.

يتطلب هذا النوع من التلاعب علما بالقواعد الجبائية وبمختلف الصيغ القانونية المرتبطة بها، حيث يقوم المكلف بتغيير طبيعة الواقعة القانونية الخاضعة للضريبة الى وضعية أخرى تكون معفاة او تخضع لضريبة اقل.[1]

الهدف من ذلك هو خفض الالتزام الضريبي مقارنة بما كان سيترتب على الوضعية القانونية الاصلية، يتم ذلك عادة عبر تحريف الجوهر الحقيقي للعملية، او اصطناع حالة لا تخضع للضريبة، او ادراجها ضمن فئات ضريبية مخففة.

ومن الأمثلة على ذلك تسجيل عقد بيع على انه عقد هبة لتجنب الرسوم والاستفادة من عدم خضوع الهبة للضريبة، قيام الشركات بإخفاء توزيع الأرباح على المساهمين وادراجها كرواتب واجور، نظرا لكون العبء الضريبي على الأجور غالبا ما يكون اقل، استغلال الفروع الخارجية لنقل الارباح الى الدول ذات معدلات ضريبية منخفضة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.

نجد كذلك بعض الوحدات الاقتصادية الخاضعة للضريبة تقوم بإبرام اتفاقات مع وحدات أخرى معفاة منها، بهدف تقليص نسبة الضريبة، ويتم ذلك من خلال ابرام عقود شراء بأسعار تفوق قيمتها الحقيقية بكثير، وفي هذه الحالة تقوم الجهة الخاضعة للضريبة بتحويل جزء من أرباحها الى جهة أخرى معفاة من الالتزامات الضريبية.[2]

كما يظهر هذا النوع من التهرب فيما يسمى بعقود الواجهة، حيث يتفق الطرفان على عقد صوري، مما يؤدي الى عدم دفع الحقوق القانونية المترتبة عنه، فرغم ان العقد يبدو صحيحا من الناحية الشكلية الا انه في حقيقته مخالف للواقع. ويكثر استعمال هذا الأسلوب في مجال الاستثمارات من خلال تغيير مجالات النشاط، خاصة في ظل السياسات التي تعتمدها الدولة

---

[1]) نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة ام البواقي، قسم الحقوق، السنة 2015-2016، ص36.

[2]) مليكاوي مولود، الانفاق الضريبي في الجزائر واشكالية التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، المجلد4، العدد2 ، ديسمبر 2015، ص 224.

بمنح تحفيزات جبائية لتشجيع المستثمرين وغالبا ما تكون مؤقتة، فتسعى المؤسسات للاستفادة منها قبل إعادة تكييف استثماراتها بعد انتهاء مدة الامتيازات الجبائية.

تعتبر هذه الطرق من أكثر الأساليب شيوعا ولكنها تبقى امثلة، فالمكلف يسعى دائما الى تطوير طرق التهرب بإيجاد سبل للتخلص من الالتزام الضريبي.[1]

ثانيا: العمليات الوهمية

يرتكز هذا الأسلوب على اصطناع عمليات تجارية مع مؤسسات حقيقية تحتوي على عمليات وهمية، يستعمل هذا النوع من التحايل بكثرة في الرسم على القيمة المضافة[2]، حيث يقوم المكلف بإنشاء فواتير مزيفة لعمليات غير حقيقية حتى يستفيد من خصم الرسوم على المشتريات معتقدا ان الإدارة الجبائية تعتمد فقط على الوثائق دون التأكد من صحتها بمطابقة الجرود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة، فيقوم المتهربون بإنشاء نظام تهرب قائم على تصريحات متناقضة وتبريرها بفواتير وهمية للاستفادة من تخفيض في الرسم على القيمة المضافة.

الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي

يشترط القانون على دافعي الضرائب تقديم اقرارات وبيانات سنوية بشأن انشطتهم التجارية ودخلهم بالإضافة الى مستندات داعمة كالفواتير والسجلات المحاسبية، الا ان المكلف يقوم بمسك الحسابات على النهج الذي يخلصه من الجزء الأكبر من الضريبة.[3]

---

[1]) عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة وللنشر، 2012، ص 108.

[2]) اوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 58.

[3]) منصور رحماني، القانون الجنائي للمال والاعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، د طبعة، عنابة،2012، ص ص148 149.

تعتبر المحاسبة الركيزة الأساسية للقيام بالتحقيقات من طرف الإدارة الجبائية، فيتم بالتأكد من مطابقة الدفاتر الحسابية مع الوثائق الثبوتية مثل الفواتير، فالمكلف الذكي يلجا الى وضع تطابق لتلك الدفاتر مع المستندات فيما بينها.[1]

تستخدم إداراة المحاسبة هذه المستندات لتحديد التزامات دافعي الضرائب، بينما يقومون بالتلاعب بحساباتهم لتقليل اعبائهم الضريبية، بحيث يعتمد عمل السلطات الضريبة على إقرار أرباح الاعمال كون النظام المحاسبي يوفر هذه البيانات باعتباره نظام تواصل يستخدم لتسجيل وإدارة وتتبع تدفق الأموال داخل الشركة.

تعد المحاسبة الية رقابية تستخدمها السلطات الضريبية لمقارنة الاقرارات المقدمة مع المستندات المحاسبية للتحقق من صحتها.

أولا: تضخيم التكاليف

رخص المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة حق خصم بعض من أعباء نشاطه من الربح الخاضع للضريبة، غير ان المكلف يقوم بالمبالغة في تضخيم هذه الأعباء وذلك من اجل التملص من أكبر قيمة من الضرائب، لكن المشرع قيده بشروط في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:[2]

- ان يكون توظيف هذه الأعباء في صالح المؤسسة.
- ان تكون هذه الأعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.
- ان تكون مبررة بوثائق رسمية.
- ان تكون في حدود السقف المحدد قانونا.

[1]) عبد الرزاق عباس، مرجع سابق، ص 101.

[2]) جودي نريمان، محمد برابح، اليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة يحيى فارس المدية، المجلد 19، العدد01، مارس 2025 ص 584.

وذلك اما بإسناد مستخدمين وهميين، او نفقات غير مبررة بتسجيلها بمبالغ مضخمة بما فيها مصاريف المستخدمين، او ادراج تقنية الاهتلاك.[1]

فإدراج المستخدمين الوهميين الذين لا وجود لهم اصلا يتم بتسجيل الاجور في الكشوفات الموجهة للمحاسبة، بطريقة تمكنهم من تضخيم الأعباء وهو ما يؤدي الى التقليل من حجم الضريبة المفروضة، كذلك حالة تسجيل الأجور من قبل الشركة لفائدة اشخاص حقيقين على أساس انهم عمال لديها، الا انهم في واقعيا لا يقومون باي نشاط لديها، كما يتم أيضا تسجيل أجور بمبالغ ضخمة لعمال موجودين حقيقة داخل المؤسسة الا انهم يقومون بأعمال ثانوية لا تنطبق مع تلك الاجور.

فيهدف هذا الاجراء الى خفض الأرباح لان الأجور تمثل عبء جبائي قابل للطرح، كما يمكن ان يقوم المكلف بدفع أجور مرتفعة لزوجته وأولاده واقاربه دون ان يؤدوا اعمال فعلية داخل الشركة، الا ان المشرع في ق.ض.م.ر.م أشار الى انه لا يتم الخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجور الممنوحة لزوج المسير لمؤسسة فردية او زوج شريك او حائز لاسهم في شركة مقابل ممارسته المهنة، وذلك في حدود الاجر المخصص للعامل الذي له نفس المنصب، مع ضرورة دفع جميع الاشتراكات للمنح العائلية.[2]

بالنسبة للنفقات غير المبررة فإنها تتمثل في النفقات التي تدفع للحصول على دخل للمؤسسة، وذلك بتخفيض الدخل الصافي للشركة وطرح الأعباء العامة من المبلغ الخاضع للضريبة، يتوقف تطبيقها على ثلاثة شروط أساسية:

- ان تكون النفقات مرتبطة بتسيير الشركة وتتم لصالحها.
- ان تكون محسوبة بطريقة عادية ويتم تبريرها بالمستندات اللازمة كالفواتير.
- ان تكون أدرجت تقليل في الدخل الصافي للشركة.

---

[1]) ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء (حالة ولاية المسيلة خلال الفترة 2004-2005)، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2009-2010. ص 64.

[2]) انظر المادة 168 من ق.ض.م.ر.م، السالف الذكر.

أي ان المشرع اعطى إمكانية الخصم على بعض النفقات التي لها علاقة بنشاط الشركة، الا ان المكلف يقوم باستغلالها لإدراج أعباء خارجة عن نشاطها مثل: تقييد مصاريف رحلات سياحية لمسؤولي الشركة على أساس انها مصاريف ضمن انجاز مهمة، ترميم مقر الشركة والمنشآت التابعة لها وفي الوقت نفسه يجري ترميم لمنزله الخاص على حساب نفقات الشركة.

اما بالنسبة لتقنية الاهتلاك باعتبارها نفقات تحتسب للتقليل من قيمة الموجودات الثابتة كالعقارات والمباني لأنها تتدنى تدريجيا بفعل الزمن، يستعملها المكلف بالضريبة كوسيلة للتهرب باتباع طريقة تطبيق معدلات مرتفعة مخالفة للقانون او طريقة مبلغ الشراء زائد قيمة الرسم على القيمة المضافة، وقد تضمنت المادة 174 من ق.ض.م.ر.م الشروط الواجب توافرها لقابلية هاته الاهتلاكات للخصم.[1]

ثانيا: تخفيض الإيرادات

يقوم المكلف بموجبها بتخفيض الوعاء الضريبي بهدف التملص من الدفع الكلي للضريبة[2]، وتعد هذه الطريقة من أكثر الأساليب التهرب الضريبي انتشارا، حيث يقوم المكلف بعدم التصريح بكل الإيرادات او بجزء منها، رغم انها تدخل ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة.

وغالبا ما تستعمل هذه الطريقة من طرف الأشخاص الذين يمسكون سجلات محاسبية، سواء كان ذلك إلزاميا بموجب رقم أعمالهم الذي يفرض عليهم الدخول في نظام التصريح الحقيقي او اختياريا أي بمحض ارادتهم.

تتمثل الإيرادات غير المصرح بها في الحالات التالية:

قد تكون عبارة عن مبالغ ناتجة عن بيع سلع او خدمات، او تخفيضات يتم الاتفاق عليها نقدا بين البائع والزبون، دون تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، وبالتالي لا يظهر لها أي أثر في حساب الإيرادات، بينما يقوم الزبون بتسجيلها كمصاريف.

---

[1]) انظر المادة 174 من ق.ض.م.ر.م، المرجع السابق.

[2]) سهام كردودي، المرجع السابق، ص 27.

كما يتم تخفيض رقم الاعمال عمدا، وذلك بعدم تسجيل بعض عمليات البيع (البيع دون فاتورة) بهدف إخفاء هذه العمليات ومحوه أثرها محاسبيا.

المطلب الثالث:

نتائج التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة مهمة تستعملها الدولة لتحقيق عدة اهداف مالية، اقتصادية واجتماعية الا ان المكلفين يسعون دائما الى إيجاد ثغرات قانونية او طرق ملتوية للتخلص من دفعها، خاصة وان هذه الممارسات تخلف اضرارا جسيمة تتجاوز الفرد لتطال الخزينة العمومية مما يعيق قدرتها على أداء وظائفها الأساسية، ذلك ان الاخلال بالواجب الضريبي يؤثر سلبا على الدور المنوط بها، مع غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية وعليه ينجم عن التهرب الضريبي عدة نتائج سلبية يمكن تصنيفها الى نتائج مالية(الفرع الأول)، اقتصادية(الفرع الثاني) وأخرى اجتماعية(الفرع الثالث).

الفرع الاول: النتائج المالية

يؤدي التهرب الضريبي الى اضرار جسيمة للخزينة العامة للدولة حيث يفقدها جزء مهم من الموارد المالية [1]، وتشير الدراسات المعاصرة الى ان هذا التهرب يؤدي الى نزيف مالي هائل لا سيما في الدول النامية ، وتعد الجزائر من بين الدول التي تأثرت بعمق بهذه الظاهرة مما أدى الى استنزاف مواردها المالية وصعوبة السيطرة عليها نظرا لمحدودية الإمكانيات المتاحة لمواجهتها، مما يترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الاكمل ما يضطرها الى اللجوء الى وسائل تمويلية أخرى، كالإصدار النقدي وهو "قيام الحكومة بضخ كتلة نقدية تتجاوز معدلات النمو الطبيعية في حجم المعاملات الاقتصادية، مع افتراض ثبات سرعة دوران النقد، وذلك بهدف سد فجوة العجز المالي " [2]. وكذلك اللجوء الى الاقتراض وهذا ما اضطرت اليه الجزائر في سنة 1987 بسبب الازمة البترولية فلجات الى صندوق النقد الدولي فقام بالضغط عليها عن طريق تعديل نظامها الضريبي سنة 1991 والذي كان المقصود منه

---

[1]) رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 425.

[2]) طاقة محمد العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2010، ص 2010.

استرجاع أمواله.[1] وهذا يؤدي الى مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي إذا تم التأخر عن سداده فترتفع نسبة الفوائد واستمرار ذلك ينجر عنه نقص الثقة في الدولة لأنها تضطر الى زيادة القيم الضريبية لتمويل النفقات كدفع أجور العمال ورواتب الموظفين وتقديم اعانات لهيئاتها العامة لدعم التنمية المحلية بالإضافة الى تكاليف الواردات.[2]

نجد ان التهرب الضريبي يؤدي الى عجز الدولة في تمويل مشاريعها التنموية، فالنقص في الإيرادات الجبائية يسبب عجز في الميزانية وهو ما يؤثر سلبا على افراد المجتمع ككل.

الفرع الثاني: النتائج الاقتصادية

باعتبار ان الضريبة عامل اقتصادي مهم فان التهرب الضريبي يؤدي الى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني خاصة وان الدولة تسعى من خلال ادواتها المالية والضريبية الى بلوغ مجموعة من الغايات الاقتصادية الجوهرية، وتتمثل أبرزها في:

1. الاستخدام الأمثل للموارد: تهدف الضريبة الى إعادة توجيه الموارد الاقتصادية وذلك عبر نقل جزء من الفائض المالي للأفراد الى القطاع العام لاستثماره في المنفعة العامة.[3]
2. إعادة توزيع الدخل: تعمل السياسة الضريبية كأداة لتحقيق العدالة الاجتماعية من خلال تقليص الفوارق الطبقية وتقريب الفجوة بين مستويات الدخل المختلفة داخل المجتمع.
3. الاستقرار والتوازن الاقتصادي: تهدف الدولة الى ضمان سير العجلة الاقتصادية ويشمل ذلك السعي "التشغيل الكامل للموارد" ومكافحة الظواهر السلبية كالتضخم او الركود لضمان نمو اقتصادي مستدام.

---

[1]) علام ليلة، ظاهرة التهرب الضريبي واثارها على التنمية المستدامة في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري –تيزي وزو –،ماي 2023، ص 132.

[2]) بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير تخصص قانون دولي للأعمال، جامعة تيزي وزو، اكتوبر 2016، ص 37.

[3]) شرين نبوي علي سعيد، التهرب الضريبي وسبل مواجهته، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، المجلد 60، العدد 3، أكتوبر 2024، ص 175.

يعد التهرب الضريبي عائقا مباشرا يحول دون تحقيق الأهداف التنموية للدولة، وتتجلى نتائجه الوخيمة في النقاط التالية:

– تراجع القدرة التمويلية للدولة: يؤدي التهرب الى تراجع الموارد المالية للدولة، مما يضعف قدرتها على تمويل المشاريع الاستثمارية بل ويمتد الأثر ليعيق دعم استثمارات القطاع الخاص.

– تعطيل مسارات الدولة: تفقد الدولة سيطرتها على توجيه النشاط الاقتصادي نحو المسارات التنموية المنشودة، مما يعرقل جهود تحقيق العدالة الاجتماعية وتحسين مستوى الدخل، لان المستثمرون يتجهون الى القطاعات التي تزيد من ثرواتهم دون الاخذ جديا التنمية الاقتصادية للدولة ما يؤدي الى تخلف اقتصادي.[1]

– الحد من فاعلية الضريبة: يؤثر التهرب سلبا على معدلات الاستهلاك والادخار والإنتاج، مما يربك التوازنات الاقتصادية.

– زيادة العبء الضريبي: لمواجهة النقص في الايرادات الناتجة عن التهرب، قد تضطر الدولة لرفع أسعار الضرائب الحالية او فرض ضرائب جديدة، وهذا ما يضغط على المكلفين الملتزمين ويضعف الحوافز الاستثمارية، مما يؤدي في النهاية الى تراجع الإنتاج الوطني.

– الاخلال بمبدأ المنافسة: يخلق التهرب الضريبي بيئة غير عادلة، حيث يتمتع المتهربون بمزايا غير مشروعة مقارنة بالملتزمين، مما يفسد قواعد المنافسة في السوق.

–خلق ازمة رؤوس الأموال: يخفي المكلف رقم أرباحه على شكل أوراق نقدية او معادن، كما يفتح هؤلاء المتهربين حسابات بنكية بالخارج وهو ما يؤدي حتما الى تراجع في إيرادات الدولة.

وبالتالي ينتهك التهرب الضريبي الأسس الاقتصادية المبنية على نظرية الضريبة لإخلالها بشروط المنافسة المشروعة وما يوليه منطق الإنتاج بل يحفز على التملص من دفع الالتزامات الضريبية بالنسبة للمكلفين.

[1]) سهام كردودي، مرجع سابق، ص 21.

الفرع الثالث: النتائج الاجتماعية

يعد التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تمس جوهر التوازن الاجتماعي فبدلا ان تكون الضريبة أداة لتحقيق التكافل، يؤدي التهرب منها الى تعميق الفوارق الطبقية.

حيث استند المشرع الجزائري في دستور 2020 في المادة 82 الفقرة الخامسة على ان: " كل فعل يهدف الى التحايل على مبدا المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية" [1]، معتبرا ان أي محاولة للتحايل على هذا المبدأ يعد مساسا بالمصالح الوطنية فعندما يتملص البعض من أداء التزاماتهم الضريبية يقع عبء تمويل خزينة الدولة على عاتق الفئات الملتزمة مما يؤدي الى تعميق الفوارق الطبقية والشعور بالظلم والاستياء لدى الملتزمين ضريبيا.

كما يؤدي الى تراجع الخدمات العامة مثل الصحة والتعليم نتيجة عجز الدولة على توفير التمويل الكافي لتطويرها، بالإضافة لتأثيره على النسيج المجتمعي كضعف الانتماء الوطني وطغيان المصلحة الفردية على حساب المصلحة العامة.[2]

يؤدي الغش والتهرب الى تلاشي الحس الجبائي في غياب وعي المكلفين الى اهدار المبادئ الأخلاقية واضعاف روح الانتماء، لأنها نتيجة مؤكدة لإضعاف سلطة الدولة التي دفعت بالمواطن للبقاء في وضعية غير قانونية.

---

[1]) المادة 82 من المرسوم الرئاسي 20-442 المؤرخ في 2020/12/30 المتضمن تعديل الدستور، ج.ر.ج.ج، العدد 82، سنة 2020.

[2]) سعيد حداد عبد المالك، عيسى احمد، اليات مكافحة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مذكرة لاستكمال شهادة ماستر تخصص قانون اعمال، جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريريج، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2024-2025، ص 32.

التهرب الضريبي ظاهرة منتشرة تؤثر سلبا على اقتصاد الدولة، حيث يلجا بعض المكلفين الى وسائل غير قانونية للتخلص من دفع الضرائب كليا او جزئيا، ومن بين هذه الوسائل نجد إخفاء جزء من الدخل او تقديم اقرارات غير صحيحة او تضخيم المصاريف لتقليل قيمة الضريبة المستحقة، وغيرها من الطرق الاحتيالية ولا تقوم الا اذا توافرت عناصرها وجود شخص مكلف بالضريبة ويتملص منها بمخالفة القانون وبطرق غير شرعية، بالإضافة الى نيته الواضحة في التهرب أي انه يدرك تماما ما يفعله ويعمد الى عدم الوفاء بالتزاماته الضريبية، كما ان أسبابه متعددة منها أسباب متعلقة بالمكلف كضعف الوعي الضريبي، الشعور بعدم المساواة وأخرى متعلقة بالإدارة الضريبية منها ضعف الرقابة، غياب الثقة بين المكلف والإدارة.

اما عن نتائج التهرب الضريبي فهي خطيرة على الدولة والمجتمع معا فهو يؤدي الى تراجع إيرادات الخزينة العامة، مما يؤثر على قدرة الدولة في تمويل المشاريع الحيوية وتقديم الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة كما يخلق حالة من اللاعدالة بين المكلفين حيث يلتزم البعض بدفع مستحقاتهم بينما يتهرب اخرون.

الفصل الثاني:

الاليات العقابية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي

الفصل الثاني:

الاليات العقابية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي

لم يقتصر دور المشرع على تنظيم وفرض الالتزامات الضريبية على المكلفين ،بل بذل جهوده أيضا في ضمان الالتزام من خلال انشاء نظام عقوبات للحد من مختلف اشكال التهرب الضريبي .نظرا لأهمية وخطورة جريمة التهرب الضريبي، وضع المشرع عقوبات رادعة لمرتكبيها، تستند شرعية هذه العقوبات الى مجموعة من القوانين الجبائية .كما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية ،شدد العقوبة على المتهربين بشكل عام، ومن بين هذه القوانين تطرقنا الى بعضها منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،قانون الضرائب الغير المباشرة، قانون الرسم على الاعمال، قانون الطابع، و قانون التسجيل التي تناولت العقوبات الجبائية (المبحث الأول) وكثيرا ما ترجع القوانين الجبائية الى الإحالة نحو نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي (المبحث الثاني).

وتجدر الاشارة ان المشرع الجزائري وفقا للتعديلات الأخيرة، قد جنح جريمة التهرب الضريبي مهما كان المبلغ المتملص منه مع تشديده على عقوبة الحبس، خلافا لما كان ساريا، وبذلك يكون قد أصاب في هذا التعديل نطرا لما يتسم به قضاء الجنح من سرعة في الإجراءات ما يمنح أكثر فاعلية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد الموارد المالية لخزينة الدولة ما يقتضي ردع ومعاقبة مرتكبيها.

المبحث الأول:

العقوبات الجبائية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي

وضعت العقوبات الجبائية للحد من الجرائم الضريبية، أي ان يكون للجزاء الجبائي مصدر قانوني ينص عليه اذ لا ترتب أية عقوبة على المكلف بالضريبة خارج مجموعة الجزاءات المنصوص عليها في القوانين المنظمة للضرائب والنصوص التنظيمية المطبقة لها، وهي تتمتع بخصوصية كونها تصدر في شكل قرارات إدارية ذات طابع عقابي، فالعقوبات الجبائية المدرجة في قوانين الضرائب تعتبر احدى الاليات التي تلجا اليها الدولة من اجل الحفاظ على الامن الاقتصادي لذا لجات الى تشديد العقوبات على المخالفين لقوانين الضرائب والتي سنتاولها ضمن مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة (المطلب الأول)، مجال قانون الرسم وقانون الطابع وقانون التسجيل (المطلب الثاني)، وفي مجال قانون الإجراءات الجبائية (المطلب الثالث).

المطلب الأول:

في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة

يقصد به التشريع المالي الذي ينظم كيفية اقتطاع مبالغ نقدية الزامية مباشرة من دخل او ثروة الافراد او الشركات، بحيث يهدف أساسا الى تمويل خزينة الدولة والجماعات المحلية، معتمدا على مبدا العدالة الضريبية الذي يبنى على مراعاة القدرة التكليفية للممول، اما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فهي القواعد المنظمة للضرائب المفروضة على السلع والخدمات، فيتحمل المستهلك النهائي عباها بدفعها ضمن أسعار المنتجات، في حين يقوم التجار بتحصيلها وتوريدها للتجار، سنتطرق الى الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(الفرع الأول)، ثم تلك المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة(الفرع الثاني).

الفرع الأول: الغرامات المقررة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تختلف الغرامات الجبائية المنصوص عليها من نص الى اخر مضمونا ومقدارا فرض المشرع الجزائري جملة من العقوبات والجزاءات المتنوعة، وذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة على كل من يخالف احكام ونصوص القانون الجبائي لضمان دقة تقدير وعاء الضريبة والتحصيل الجيد وتامين المردودية والمساواة امامها. [1]

تنص المادة 303 من ق.ض.م.ر.م :" فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة او حق او رسم خاضع له، او تصفيته، كليا او جزئيا كما يلي:

– غرامة مالية تقدر ب 50.000دج الى 100.000دج عندما لا يتعدى المبلغ المتهرب منه 100.000دج .

– غرامة مالية تقدر ب 100.000دج الى 500.000دج عندما يتعدى المبلغ المتهرب منه 100.000دج ، ولا يتجاوز 1.000.000دج

– غرامة مالية من 500.000دج الى 2.000.000دج عندما يتعدى المبلغ المتهرب منه 1.000.000دج، ولا يتجاوز 5.000.000دج .

– غرامة مالية من 2.000.000دج الى 5.000.000دج، عندما يتعدى المبلغ المتهرب منه 5.000.000دج.

– غرامة مالية من 5.000.000دج الى 10.000.000دج، إذا ارتكبت الاعمال التدليسية في شكل منظم او تمت بتدخل عدة فاعلين او شركاء، او باستعمال تكنولوجيات الاعلام

[1]) نجوى سديرة، اليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق اهراس، الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 6، العدد 11، جانفي 2019 ، ص 277.

والاتصال، او انها ارتكبت في رقعة جغرافية واسعة او كانت عابرة للحدود الوطنية او ترتب عنها اضرارا جسيمة".[1]

أي ان المشرع وضع سلما للعقوبات يتناسب مباشرة مع حجم الضرر اللاحق بالخزينة العمومية، وهو نظام عقوبات تدريجي كآلية قانونية ذكية تعتمد على مبدا "التناسب بين الجرم والعقاب"، فبدلا من وضع عقوبة موحدة لكل المتهربين، قام المشرع بتقسيم العقوبات الى درجات تشتد كلما زاد المبلغ الذي حاول المكلف اخفاءه عن الخزينة.

كما ان اول غرامة قد يواجهها المكلف بالضريبة هي عدم تقديم التصريح بالوجود في المواعيد المحددة وذلك بتسليط غرامة مالية ب 30.000دج حيث تفرض تلقائيا ومباشرة طبقا للمادة 1/194 [2].

يستنبط من المادة السالفة الذكر انه إذا قامت شركة بدفع مبالغ الأشخاص دون ان تكشف عن هويتهم، فإنها تتعرض لعقوبة دفع ضريبة مضاعفة على تلك المبالغ.

– رفض تقديم الوثائق في حالة عدم تقديم الوثائق المحاسبية لمفتش الضرائب تفرض غرامة بقيمة 500.000دج

– غرامات على التأخير الزمني في التقرير السنوي: وضع المشرع سلما تصاعديا يهدف الى دفع المكلف نحو التعجيل (اخر اجل هو 30 افريل)

– تأخر لمدة شهر او اقل :30.000دج

– تأخر من شهر الى شهرين :50.000دج

– تأخير يتجاوز الشهرين 80.000دج

– يضاف الى ذلك غرامة تعادل 2 بالمئة من اجمالي المبيعات.

---

[1]) قانون المالية 2026، تعديل المادة 303 من قانون ض.م.ر.م، ج.ر.ج.ج، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2025/العدد88.

[2]) انظر المادة 194 من ق.ض.م ور.م، السالف الذكر.

– اي خطا او معلومة غير كاملة في الجداول الملحقة (قائمة الزبائن والموردين) تؤدي الى غرامة تتراوح بين 1.000دينار جزائري و10.000دينارا جزائري عن كل خطا.

في حال تم اثبات ان المعلومات غير الصحيحة كانت بهدف التهرب الضريبي، ستزداد الغرامة لتتراوح بين 5.000دينار جزائري و50.000دينار جزائري.

وطبقا للمادة 192 فانه كل من لم يقدم تصريحه السنوي سواء كانت ضريبة عن الدخل او ضريبة على أرباح الشركات وذلك بمضاعفة القيمة المفروضة بنسبة 25 بالمئة مع إمكانية تخفيضها الى 10 او 20 بالمئة حسب ما هو محدد في المادة 322 ويكون ذلك بعد تقديم التصريح بعد فوات المواعيد المحددة.[1]

لما يكون تصريح المكلف ناقص او خاطئ بالنسبة للعناصر التي تعتمد من طرف إدارة الضرائب في تحديد وعاء الضريبة، يزداد المبلغ كما يلي:

– 10 بالمئة إذا كان المبلغ المتملص يساوي او يقل عن 50.000دج ويقل عن 50.000دج.

– 15 بالمئة إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000دج ويقل عن 200.000دج او يساويه.

– 25 بالمئة إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 200.000دج.

– وفي حالة محاولة استعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب:

– نسبة 100 بالمئة إذا كان المبلغ المتملص منه ف السنة اقل من 5.000.000دج او يعادله.

– نسبة 200 بالمئة إذا كان المبلغ المتملص منه في السنة يفوق 5.000.000دج

[1]) انظر المادة 192 والمادة 322 من ق.ض.م.ر.م، السالف الذكر.

كذلك فان المادة 304 من نفس القانون تسلط عقوبة الغرامة التي تتراوح من 10.000دج الى 30.000دج وذلك كل شخص يؤدي تصرف بحيث يتعذر على أعوان الضرائب معاينة المخالفات للقيام بمهامهم.[1]

وإذا تم غلق المحل للإفلات من المراقبة تفرض غرامة مقدرة ب 50.000دج وتتم مضاعفتها 03 مرات في حال قيام معاينتين متتاليتين ووجد المحل مغلق.

كما عاقبت كذلك المادة 306 عن المشاركة في تحضير او استعمال مستندات او معلومات يثبت عدم صحتها من طرف وكيل او خبير او شركة تمتهن مسك السجلات المحاسبية او المساعدة في مسكها لعدة زبائن بغرامة 1.000دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه، 2.000دج في الثانية، 3.000دج في الثالثة وكذا بإضافة 1.000دج على كل مخالفة جديدة دون التمييز إذا ارتكبت من طرف شخص واحد او عدة مكلفين اما بالتعاقب او بالتزامن، بحيث يلزم بالتضامن كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة.[2]

كما نصت المادة 194مكرر 1 على انه تطبق على المكلفين في حالة معاينة التلبس الذي تنص عليه المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، غرامة تقدر ب 600.000دج مهما كان نظام الاخضاع الضريبي.[3]

يرفع الى 1.200.000دج في حالة تجاوز رقم الاعمال عند تحرير محضر التلبس الجبائي مبلغ 8.000.000دج المنصوص عليه في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب مقتضيات المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تعرف الزيادات الجبائية بانها نسب مئوية اقرتها التشريعات الضريبية تختلف باختلاف نوع الضريبة وحجم المبالغ المتهرب منها ومن امثلتها:

– الزيادات المترتبة عن عدم تقديم التصريح السنوي في الآجال القانونية

---

[1]) انظر المادة 304من ق.ض.م.ر.م، السالف الذكر.

[2]) المادة 306من ق.ض.م.ر.م، المرجع نفسه.

[3]) المادة 141 مكرر 1 من ق.ض.م.ر.م، المرجع نفسه.

– الزيادات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي (irg) او الضريبة على أرباح الشركات(ibs).[1]

تعتبر هذه الزيادات جزء لا يتجزأ من المنظومة العقابية التي وضعها المشرع الجزائري لردع ظاهرة التهرب الضريبي المتفشية والتي تتميز بالخصائص التالية:

– تحتسب عادة بناءا على قيمة الحقوق او المبالغ التي تم التملص من دفعها.

– تختلف هذه الزيادات عن فوائد التأخير حيث تدفع بشكل مستقل ومواز للجزاءات الأخرى.

– تهدف الى حماية الخزينة العمومية وضمان انضباط المكلفين بالضريبة في تعاملاتهم مع الإدارة الجبائية.

وبإسقاط ذلك على الجوانب العملية وتحديدا في نص المادة 192(الفقرة الأولى) والتي اقرت الزيادات العامة بحيث تفرض بنسبة 25بالمئة على الضريبة المستحقة، سواء كانت متعلقة بالضريبة على الدخل او الضريبة على أرباح الشركات ، كما يمكن خفض هذه النسبة الى 10بالمئة او 20بالمئة وفقا للشروط والضوابط المحددة في المادة 322 من ق ض.غ.م ور.م، اما في حالة التأخر بعد الاعذار أي تجاوز مدة 30 يوم من تاريخ استلامه اشعارا رسميا بوجوب التقديم (عبر بريد موصى عليه) ترتفع نسبة الزيادة لتصل الى 35بالمئة (وفقا للفقرة الثانية من نفس المادة).

كما تم إقرار ضوابط إضافية تشمل غرامة التصحيح والتي تفرض غرامة بنسبة 25 بالمئة بناءا على النتيجة الضريبية المصرح بها بشرط الا يتجاوز اجمالي الغرامة 1.000.000دج.

تطبق كذلك هذه الغرامة على المكلفين المنصوص عليهم في المادتين 18 و136 [2] السالفة الذكر الذين يتخلفون عن تقديم الكشف التلخيصي الالكتروني قبل تاريخ 20 مايو، اما

[1]) بغني شريف، الجريمة الضريبية والاليات القانونية لمكافحتها، جريمة الغش الضريبي نموذجا، مجلة البحوث القانونية والسياسية، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، المجلد 2، العدد 13، ديسمبر2019، ص 127.

[2]) انظر المادة 18 والمادة 136 من ق.ض.م.ر.م، السالف الذكر.

إذا سجل المكلف عجزا في النتيجة الضريبية تطبق غرامة ثابتة قدرها 100.000دج وترتفع الغرامة المذكورة بنسبة 35 بالمئة في حال عدم قيام المكلفين المعنيين بتقديم الكشف التلخيصي السنوي خلال 30 يوم من تاريخ استلام الاخطار الرسمي.

نلاحظ ان هذه النصوص تعكس التوجه التشريعي نحو تشديد الرقابة على المواعيد القانونية للتصريح الضريبي، والتحول نحو الرقمنة من خلال الزامية الكشف التلخيصي الالكتروني.

اما بالنسبة للزيادات المترتبة على نقص التصريح الضريبي وفقا للمادة 193الفقرة1 من ق.ض.م.ز.م[1] فانه تطبق زيادات تصاعدية على قيمة الحقوق الضريبية التي تم التهرب منها وذلك تبعا لمقدار تلك الحقوق بحيث تعتمد الإدارة الضريبية نظاما تدريجيا في فرض الغرامات، فكلما ارتفعت قيمة المبالغ التي لم يتم التصريح بها ، ارتفعت النسبة المئوية للغرامة حيث تبدا من 10 بالمئة للحالات البسيطة لتصل الى 25 بالمئة في حال تجاوزت الحقوق الضريبية سقف 200.000دج .

الفرع الثاني: في مجال قانون الضرائب غير مباشرة

يعد النظام الجبائي من اهم الاليات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، ولا يقتصر هذا النظام على الضرائب المباشرة فقط، بل يشمل أيضا الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الاستهلاك والتداول. ونظرا لما تعرفه هذه الضرائب من انتشار واسع وسهولة التهرب منها أحيانا، فقد حرص المشرع على وضع مجموعة من العقوبات لضمان احترام القواعد الجبائية وحماية الخزينة العمومية من أي مساس.

وتتنوع هذه العقوبات بين جزاءات مالية وأخرى ذات طابع ردعي، تهدف أساسا الى الحد من المخالفات وتعزيز الالتزام بالأحكام القانونية المنظمة لهذا النوع من الضرائب.

[1]) انظر المادة 1/193 من ق.ض.م.ر.م، الساف الذكر.

نصت المادة 532 من ق.ض.غ. م [1]على التهرب الضريبي بطريقة اشد لأنها تتعامل مع النية الاجرامية للتخلص من دفع الضريبة، فهي الحالة التي يقوم فيها الشخص باستخدام حيل او خداع او حتى عنف لكيلا يدفع الضريبة او يدفع مبلغا اقل مما يجب عليه.

فجعلت الغرامة من 50.000دج الى 200.000دج أي ان القانون يعاقب هنا على الفعل الاحتيالي بحد ذاته.

غير انه لا يطبق لما نكون امام حالة إخفاء، الا إذا كان يتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ 10.000دج.

المادة 537 من نفس القانون[2] تنص: تتعلق بمدى أهمية الإدارة وقدرة موظفي الضرائب على ممارسة عملهم الميداني.

أي تصرف يؤدي الى منع مفتش الضرائب من أداء مهمته تعاقب بغرامات تتراوح بين 50.000دج الى 200.000 دج وفي حالة التكرار (العود) تصبح العقوبة اشد

كما تعاقب المادة 538 من نفس القانون[3] في حالة رفض المكلف بالضريبة تقديم الوثائق او اتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها بغرامة من 10.000دج الى 100.000دج.

فالمادة 544 من قانون السالف الذكر[4] تعاقب على المساهمة في اعداد وثائق او معلومات معروفة بانها غير صحيحة من قبل أي خبير وفقا لما يلي:

- 1.000دج بالنسبة لأول مخالفة.

- 2.000دج بالنسبة لثاني مخالفة.

---

[1]) المادة 532 من ق.ض.غ.م، السالف الذكر.

[2]) المادة 537 من ق.ض.غ.م، المرجع نفسه.

[3]) المادة 538 من ق.ض.غ.م، المرجع نفسه.

[4]) المادة 544 من ق.ض.غ.م، المرجع نفسه.

– 3.000دج بالنسبة للثالثة مع زيادة 1.000دج بالنسبة لكل مخافة جديدة.

أيضا يعاقب بغرامة تتراوح من 1.000دج الى 5.000دج حسب نص المادة 545 من ق.ض.غ.م[1] كل من اثبت اتهامهم في اعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة لإدارة الضرائب(وهم رجل اعمال ، مستشار جبائي ، خبير او محاسب ولو كان مسير او مستخدم).

باعتبار اجراء المصادرة من العقوبات الجبائية المنصوص عليها في التشريعات المنظمة للضريبة وبالتحديد ق. ض .غ. م والتي تعرف بانها نزع ملكية الشيء من صاحبه قسرا ونقله للدولة دون تقديم أي تعويض مادي[2]، كما أوردت المادة 15 من ق.ع تعريفا لها بانها الايلولة النهائية لمال او مجموعة أموال محددة الى الدولة او ما يعادل قيمتها المالية عند الاقتضاء.

فالمصادرة هي انتقال لملكية المال الى الدولة بحيث تصبح جزء من الخزينة العمومية تعويضا عن الاضرار الناجمة عن التهرب والتي تتخذ شكلين حسب الجهة المصدرة لها:

– مصادرة جنائية وهي التي تصدر بموجب حكم قضائي من المحكمة المختصة.

– مصادرة إدارية وهي التي تتم بناءا على نص تشريعي او قرار يصدر عن السلطة الإدارية.

كما ينقسم هذا الجزاء الى نوعين رئيسين حسب نطاق تطبيقه:

1/ مصادرة عامة: تستهدف تجريد المحكوم عليه من كامل ثروته او نسبة محددة منها (كالنصف او الثلث)، كذلك تصنف كأقصى العقوبات المالية وتقارن بعقوبة الإعدام في العقوبات البدنية لشدة وطأتها.

2/ مصادرة خاصة: تقتصر على أموال محددة ترتبط بالجريمة سواء كانت الأداة المستخدمة في ارتكاب الجريمة او الأشياء الناتجة عنها.

---

[1]) المادة 545 من ق.ض.غ.م، السالف الذكر.

[2]) اكرم نشات إبراهيم، القواعد العامة في قانون العقوبات المقارن، ط1، مطبعة الفتيان، بغداد، 1998، ص334.

اذن وبناء على التعاريف السابقة، تتميز المصادرة بمجموعة من الخصائص فهي عقوبة مالية عينية أي تقع على المال ذاته، عقوبة جوازية أي يمتلك القاضي سلطة تقديرية في الحكم بها، وأخيرا تعتبر ذات طابع تعويضي أي تهدف أحيانا لتعويض المجتمع او المتضرر عن اثار الجريمة من خلال ضبط الأشياء المتحصلة منها.

تعتبر المصادرة عقوبة ردعية تخضع لمجموعة من الضوابط والشروط الموضوعية التي اتفقت عليها اغلب الأنظمة التشريعية، وبالرغم ان هناك قواسم مشتركة يمكن حصرها في النقاط التالية:

– طبيعة الشيء المصادر: يجب ان ينصب قرار المصادرة على الأشياء المنقولة، والمقصود بالمنقول هنا كل ما يمكن نقله من مكان الى اخر او تداوله من يد الى يد بغض النظر عما إذا كان هذا النقل يغير من هيئته المادية او يبقيها كما هي.

– علاقة الشيء بالجاني: يشترط قانون ان يكون الشيء محل المصادرة مملوكا للجاني او تحت حيازته المشروعة، لضمان عدم امتداد أثر العقوبة الى اشخاص لا علاقة لهم بالجريمة المرتكبة اعمالا بمبدأ شخصية العقوبة.

– وضع الشيء تحت يد سلطة الضبط: لا يمكن تفعيل حكم المصادرة ما لم تكن السلطة العامة قد وضعت يدها بالفعل على الشيء المراد مصادرته، فعملية الضبط القضائي تسبق التنفيذ وبدون ثبوت ضبط الشيء يتعذر قانون تنفيذ عقوبة المصادرة عليه.

ووفقا لما نصت عليه المادة15 ق.ع[1] المذكورة أعلاه هناك حالات يمنع فيها الحجز او المصادرة حماية للحقوق الأساسية وهي:

– المسكن العائلي: لا يجوز مصادرة العقار الذي يمثل السكن الضروري للجاني او زوجته او اصوله وفروعه من الدرجة الأولى، بشرط ان يكونوا مقيمين فيه فعليا وقت معاينة الجريمة، وان يكون العقار اكتسب بطريقة مشروعة.

[1]) انظر المادة 15 من ق.ع، السالف الذكر.

– الاموال المحمية بنصوص خاصة: تشمل الأموال الموقوفة (وقفا عاما او خاصا)، ومقرات السفارات الأجنبية، والنفقات المحكوم بها قضائيا.

– الحد الأدنى للمعيشة: لا تشمل المصادرة الأموال التي تمثل الحد الأدنى للمعيشة (أي ما يعادل 3/2 الاجر الوطني الأدنى المضمون).

وكتطبيقات للمصادرة في القانون الضريبي وبناءا على القراءة التحليلية للمادتين 532 و524 من قانون ض.غ.م يمكن استنباط قاعدة قانونية مفادها ان عقوبة المصادرة تعد اثرا تبعيا للجزاءات والعقوبات الضريبية الاصلية.

وقد اكدت المادة 525 من ذات القانون[1] هذا التوجه، حيث نصت ان المخالفات التي ترتكب وفق الشروط المحددة في المواد السابقة تستوجب حتما مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المضبوطة وبذلك تصنف المصادرة كجزاء ضريبي تكميلي يهدف الى تضييق الخناق على ممارسات التهرب الضريبي بجانب الغرامات والزيادات المالية.

المطلب الثاني:

في مجال قانون الرسم وقانون الطابع وقانون التسجيل

سنتطرق الى الغرامات الجبائية التي جاءت بها القوانين المنظمة لكل من قانون الرسم، الطابع وقانون التسجيل.

الفرع الأول: في مجال قانون الرسم

تم التطرق الى بعض الغرامات الجبائية في قانون الرسم على الاعمال، وخصوصا في المادتين 116و 117 من نفس القانون.

[1]) انظر المادة 525 ق.ض.غ.م، السالف الذكر.

نصت المادة 116 [1]على ما يلي:

"في حال أظهرت عملية التحقيق السنوي وجود نقص في المبالغ المصرح بها من قبل المدين، او عند ثبوت تطبيق خصم ضريبي غير مستحق تفرض غرامات إضافية على مبلغ الرسوم المتهرب وفق النسب التالية:

- 10بالمئة إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منها في السنة المالية اقل من 50.000دج او يساويه.

- 15 بالمئة إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منها في السنة المالية أكثر من 200.000دج.

اما إذا ثبت استخدام طرق تدليسية تطبق غرامة 100 بالمئة.

يحق للإدارة الجبائية ان المطالبة بتطبيق احكام المادة 117 في حال تجاوزت قيمة الرسوم المغشوش فيها 10بالمئةمن المبلغ المستحق فعليا".

نصت المادة 117 من هذا القانون[2]:

بانه يعاقب طبقا للمادة 303 من ق.ض.م ور.م كل من تملص او حاول التملص بصفة كلية او جزئية، عن طريق استعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب او الحقوق او الرسوم التي يخضع لها او تصفيتها او دفعها.

الفرع الثاني: في مجال قانون التسجيل

يعد قانون التسجيل من القوانين المهمة في مجال الضرائب غير المباشرة، لأنه يرتبط بالعديد من المعاملات مثل العقود ونقل الملكية، لكن في الواقع توجد حالات لا يتم فيها احترام إجراءات التسجيل ساء بسبب الإهمال او محاولة التهرب من دفع الرسوم. ولهذا وضع المشرع مجموعة من العقوبات لإلزام المكلفين باحترام هذه القواعد، وتشمل هذه العقوبات حالات مثل

[1]) انظر المادة 116 من ق.ر، السالف الذكر.

[2]) انظر المادة 117 من ق.ر، المرجع نفسه.

عدم التسجيل او التأخر فيه او التصريح غير الصحيح التي هدفها الأساسي هو حماية أموال الدولة وتنظيم المعاملات بشكل قانوني.

بموجب القسم الخامس من قانون التسجيل المخصص لمكافحة التهرب الضريبي، وتحديدا نص المادة 119[1] يقرر المشرع عقوبات جزائية تكميلية تضاف الى العقوبات الجبائية الاصلية وتتمثل هذه العقوبة في:

– يعاقب كل شخص تملص او حاول التملص كليا او جزئيا من الالتزامات الضريبة (سواء فيما يخص وعاء الضريبة، تصفيتها او دفع الرسوم المستحقة باستخدام طرق تدليسية بغرامة تتراوح من 5.000دج الى 20.000دج.

– هذا الاجراء العقابي لا يطبق بصفة تلقائية في حالة الاخفاء الا إذا كان تتجاوز القيمة المخفاة 10/1 المبلغ الإجمالي الخاضع للضريبة، أوان يكون مبلغ الرسم المستحق مساوي او يتجاوز عتبة 1.000دج.

الفرع الثالث: في مجال قانون الطابع

يعتبر قانون الطابع من بين اهم القوانين المنظمة للضرائب، حيث يفرض رسوما على مختلف المحررات والعقود والوثائق الرسمية، مما يجعله حاضرا في العديد من المعاملات اليومية. ونظرا لأهمية هذه الرسوم في دعم موارد الخزينة العمومية، فقد حرص المشرع على احاطتها بنظام رقابي دقيق يهدف الى تحصيلها بانتظام. وفي هذا السياق، تم إقرار مجموعة من العقوبات الخاصة بقانون الطابع لمواجهة مختلف اشكال المخالفات كعدم استعمال الطوابع او نقصها او استعمالها بطريقة غير قانونية. وتندرج هذه العقوبات ضمن سياسة ردعية تهدف الى تكريس احترام القواعد الجبائية وتعزيز الانضباط في التعامل بالوثائق الخاضعة لرسم الطابع.

تناول قانون الطابع في قسمه الرابع الغش الجبائي في المواد 33 و34 كالاتي:

[1]) انظر المادة 117 من ق.ت، السالف الذكر.

نصت المادة 33 من نفس القانون[1]:

كل غش او محاولة للغش أي على العموم كل عملية يكون هدفها او نتيجتها هو الغش او تعريض الضريبة للإفلات، وذلك بالاستعانة بالآلات المشار اليها في المادة 4 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

غير انه في حالة استعمال الة بدون ترخيص من الإدارة، فان الغرامة لا يمكن ان تكون اقل من 10.000دج كذلك، فان كل تقليد وتزوير للبصمات وكل استعمال لبصمات مزورة تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و210 من قانون العقوبات.

كما نصت المادة 34 [2]على:

"كل إنقاص او المحاولة فيه كليا او جزئيا من وعاء الضريبة بهدف تصفية او دفع الضرائب او الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش، تطبق عليه غرامة من 5.000دج الى 20.000دج.

واستثناءا فان هذا التدبير لا يطبق في حالة الاخفاء الا إذا لم يتجاوز هذا الأخير 10/1 القيمة الخاضعة للضريبة او قيمة 1.000دج.

تتحقق الصفة التدليسية عندما يقوم المكلف بالضريبة بتعمد تنظيم حالة اعساره او وضع عراقيل وموانع باستخدام طرق احتيالية للتهرب من سداد الضرائب او الرسوم المستحقة عليه.

تلاحق المخالفات المشار اليها في المقطع الأول أعلاه، امام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية".

كذلك عالجت المادة 37 من نفس القانون المانع الذي يحول دون المراقبة الجبائية بنصها:

---

[1]) انظر المادة 33من ق.ط، السالف الذكر.

[2]) انظر المادة 34 من ق.ط، المرجع نفسه.

"كل من يمنع، الاعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المنصوص عليها في تشريع الضرائب للقيام بمهامهم، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح من 10.000دج الى 100.000دج.

وهذه الغرامة بالإضافة الى تطبيق الغرامات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما كان من الممكن تقييم نسبة التملص."

نصت المادة 90 من نفس القانون[1]: على فرض غرامة مالية تتراوح قيمتها ما بين 500دج الى 5000دج وتطبق هذه العقوبة على كل من يخالف الاحكام المنصوص عليها في التشريع الضريبي.

وفي الحالات التي ترتكب فيها المخالفة بسبب عدم دفع الضريبية المستحقة (سواء كان الامتناع عن الدفع كليا او جزئيا) يتم التعامل مع الغرامة وفق القواعد التالية:

- تفرض الغرامة بالتضامن بين جميع الأطراف المعنية.

- تطبق هذه العقوبة على كل محرر او مستند غير مختوم او ناقص دمغة.

وفق للمادة 106 من قانون الطابع[2]:

فان اي مخالفة صريحة للأحكام الواردة في المواد 19، 100و 101 من نفس القانون تستوجب تسليط غرامة مالية على المخالف كما يلي:

- 10 بالمئة إذا كان اجمالي الرسوم غير المسددة يقل عن 50.000دج او يعادله.

- 15 بالمئة تطبق عن كل سنة مالية إذا تجاوز مبلغ الرسوم 50.000دج ولم يتعد 200.000دج.

- 25 بالمئة إذا تجاوز مبلغ الرسوم المتهرب منها عتبة 200.000دج .

---

[1]) انظر المادة 90 من ق.ط، السالف الذكر.

[2]) انظر المادة 106 من ق.ط، المرجع نفسه.

في حالة اثبات استخدام طرق تدليسية(احتيالية) للتهرب من الدفع ترفع الغرامة لتصل الى 100بالمئة على اجمالي الرسوم المستحقة.

وتستحق هذه الغرامة على كل عقود او محررات او ايصالات او إيرادات ناتجة عن عملية لم يتم فيها سداد رسم الطابع القانوني".

وبالتالي نجد ان اغلبية الفقهاء اعتبروا ان الغرامات الجبائية المفروضة تأخذ طبيعة مزدوجة، باعتبارها تجمع بين العقوبة والتعويض في ان واحد، فهي توقع على مرتكب الجريمة الضريبية كما تعتبر تعويض مالي للخزينة العامة لجبر الضرر اللاحق بها.

اما المشرع الجزائري فقد اخذ هو كذلك بالطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية في قضاء المحكمة العليا بشان المخالفات الضريبية في القرار الصادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث في القضية رقم 136291 نقضت فيه قرار من مجلس قضاء تلمسان الذي وصف دعوى الضرائب بانها دعوى مدنية، واعتبرت الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدى لإدارة الضرائب وانتهت المحكمة العليا في قرارها الى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وان خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم بها الا بناءا على طلب من إدارة الضرائب [1].

المطلب الثالث:

في مجال قانون الإجراءات الجبائية

تنص المادة 38 مكرر2 و ق.ا.ج[2]: في حالة عدم التصريح بالثمن كاملا او في تقديره تضاف الى مبلغ الحقوق المتملص منها القيم التالية:

- 10 بالمئة لما يكون مبلغ الحقوق المتهرب منه يساوي 50.000دج او يقل عنه.

---

[1]) أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014-2015، ص73.

[2]) انظر المادة 38مكرر2، ومن قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 ، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج.ر.ج.ج، عدد 79، الصادرة بتاريخ 2001/12/23 المعدل والمتمم.

– 15 بالمئة لم يكون مبلغ الحقوق المتهرب منه أكثر من 50.000دج ويقل او يساوي 200.000دج.

– 25 بالمئة لما يكون مبلغ الحقوق المتهرب منها يفوق 200.000دج.

المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية[1]:" تفرض غرامة جبائية قدرها 2.000.000دج على كل شخص او شركة او تشكيلة قانونية، بعد تأكد رفضهم حق الاطلاع على المعلومات والدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61 من قانون الإجراءات الجبائية، التي كان يتعين عليه تقديمها او بعد ثبوت إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال القانونية المحددة لحفظها.

وفي حالة تقديم معلومات خاطئة تطبق غرامة 2.000.000دج".

تفصل هذه المادة في العقوبات التنفيذية والمالية الناتجة عن عدم الامتثال الكامل او التأخر في تقديم الوثائق المطلوبة، أي هذه العقوبة تطبق عندما يرفض الشخص او الشركة السماح لمفتش الضرائب بالاطلاع على السجلات او الدفاتر المحاسبية غرامة التأخير عن كل يوم 50.000دج.

يبدا الحساب من اليوم الأول الذي يلي تاريخ انقضاء الاجل المحدد لتقديم الوثائق بمجرد ثبوت حالة الرفض تصدر هذه الغرامة فورا لمنعك الإدارة من ممارسة حقها القانوني في الرقابة نقص المعلومات او الوثائق الكافية:

إذا قدمت المعلومات ولكنها كانت ناقصة، غير كافية، او غير كاملة تطبق غرامة قدرها 50.000 عن كل نقص او تقصير يتم تسجيله

في حال ثبوت تقديم معلومات خاطئة عمدا للإدارة تطبق غرامة ثابتة قدرها 2.000.000دج

[1]) انظر المادة 62 ق.ا.ج، السالف الذكر.

كما تنص المادة 63 من نفس القانون[1]:" في حالة تأخر الرد، نكون امام تطبيق غرامة تهديدية قدرها 50.000دج عن كل يوم تأخير ابتداء من اليوم الأول الذي يلي تاريخ انقضاء الاجل المحدد في المادة 45 من نفس القانون دون ان يتجاوز المبلغ الإجمالي للغرامة التهديدية 2.000.000دج.

تطبق على تقديم المعلومات والوثائق المطلوبة بشكل جزئي او البيانات او الوثائق التي تعتبر غير كافية او غير كاملة غرامة قدرها 50.000دج تطبق بقدر عدد المرات التي تسجل فيها نواقص او تقصيرات دون ان يتجاوز مبلغها 2.000.000دج.

والجهة القضائية المكلفة بتطبيق الغرامة التهديدية تتمثل في المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، والحكم بالغرامة التهديدية يعود للسلطة التقديرية للقاضي.

بحيث يتم النطق بالغرامة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا والتي تختص بالفصل في القضايا الاستعجالية، بناءا على عريضة تقدم باسم مدير الضرائب بالولاية المعنية وذلك بدون مصاريف، وبعد تبليغ نسخة من العريضة الى الأطراف من قبل كتابة ضبط المحكمة الإدارية يقوم قابض الضرائب بتحصيل تلك الغرامة.

ننوه انه ووفقا على قانون المالية لسنة 2026 والذي دخل حيز التنفيذ في جانفي 2026 تم إقرار إجراءات استثنائية لتطهير الديون الجبائية في الجزائر بحيث شمل مسحا شاملا للديون السابقة لعام 2011 أي تم الغاء جميع الديون الضريبية غير المحصلة المسجلة خلال 2011 وما قبلها بشكل نهائي، ويشمل هذا الاعفاء جميع المكلفين بالضرائب من اشخاص طبيعيين ومعنويين شرط الا يكون أصحابها قد ادينوا بسبب اعمال تدليسية.

اما بالنسبة للديون الممتدة من 2012 الى 2025 فقد تقرر تخفيض بنسبة 30بالمئة من أصل الدين مع الغاء غرامات التأخير شريطة التسديد قبل 31 ديسمبر 2026.(يأتي هذا القرار من اجل تصفية الملفات الجبائية العالقة منذ عدة سنوات).

[1]) انظر المادة 63 من ق.ا.ج، السالف الذكر.

المبحث الثاني

العقوبات الجزائية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي

تعتبر الوسائل العقابية من الطرق المهمة في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك بتوقيع الجزاء على المتهربين بالاستناد للمصدر الشرعي المستمد من القواعد العامة المرسخة في الدستور الجزائري تحديدا في المادة 43 منه بنصها:" لا ادانة الا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الجريمة"[1].

ويتجلى ذلك في التعديلات الواردة على قوانين المالية، التي تشدد العقوبة على مرتكبي الجرائم الضريبية، فالعقوبات المذكورة تتفرع الى عقوبات اصلية يقررها القانون وتسلط مباشرة على المخالف كجزاء رئيسي عن الفعل المرتكب تكون سالبة للحرية بالإضافة الى الغرامات المالية (المطلب الأول) وأخرى تبعية لا تطبق بمفردها تقرر من طرف القاضي حسب خطورة الفعل ظروفه أي تكميلية للعقوبات الاصلية سالبة للحقوق(المطلب الثاني) بالإضافة الى الأوضاع المتعلقة بالعقوبات الجزائية المتمثلة في ظروف التخفيف وظروف التشديد(المطلب الثالث).

المطلب الأول:

العقوبات الاصلية

تتمحور المسؤولية الجزائية حول قدرة الشخص على تحمل التبعات القانونية والاثار المترتبة عن افعاله او تصرفاته التي يجرمها القانون، سواء بصفته فاعلا أصليا او شريكا وفي سياق القانون الضريبي تنقسم المسؤولية الى قسمين أساسيين اصلية وتكميلية، تكون الجريمة الضريبية منظمة بحيث الفاعل الأصلي وهو صاحب الشركة قد يملك المال لكنه لا يملك الخبرة التقنية للتهرب فهنا يأتي دور الشريك المتمثل في المحاسب او المستشار الذي يحرك الجريمة

[1]) المادة 43 من الدستور، السالف الذكر.

وتطبق عليه نفس العقوبة، سنتطرق الى الاشخاص الخاضعين لجزاء جريمة التهرب الضريبي بحجم مساهمتهم من خلال الفاعل الأصلي(الفرع الأول)، والشريك (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العقوبات الجزائية للفاعل الأصلي

تضمنت القوانين الجزائية عقوبات ردعية لمرتكبي جرائم التهرب الضريبي، سنتطرق على التوالي الى مسؤولية الشخص الطبيعي ثم مسؤولية الشخص المعنوي.

أولا: مسؤولية الشخص الطبيعي

استنادا الى المادة 41 من ق.ع يعتبر فاعلا اصليا كل من ساهم مباشرة في تنفيذ الجريمة، او حرض على ارتكابها بوسائل مختلفة [1](تدليس، هبة...). وبما ان الجريمة الضريبية في جوهرها هي اخلال بالتزام قانوني، فان الفاعل الأصلي غالبا ما يكون المكلف بالضريبة وهو الشخص الخاضع للمساءلة، الا انه قد تتسع دائرة المسؤولية لتشمل عدة فاعلين اصليين في ان واحد، ومن امثلة ذلك حالات التضامن الضريبي لدى الورثة الذين يتوجب عليهم تقديم تصريح جبائي خلال شهرين من تاريخ الوفاة، بالإضافة الى تعدد الملتزمين الذين يشتركون في نفس الالتزام الضريبي حيث يسال كل منهم بصفته فاعلا أصليا.

ثانيا: مسؤولية الشخص المعنوي

تتميز الجرائم الضريبية بخصوصية تسمح بمساءلة الأشخاص المعنوية (مثل الشركات والمؤسسات) وتوقيع العقوبات المقررة قانونا، فقد تبنى المشرع الجزائري مبدا المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عندما ترتكب المخالفة باسمه او لحسابه من قبل ممثليه القانونيين وبما ان عقوبة السجن لا يمكن تطبيقها جسديا على الشركات، فان الاحكام تصدر ضد المتصرفين او الممثلين الذين تثبت مسؤوليتهم مع إمكانية فرض عقوبات مالية او إدارية على الشخص المعنوي.

[1]) المادة 41 من ق.ع، السالف الذكر.

أي ان لما يرتكب الشخص المعنوي جريمة التهرب الضريبي تطبق عليه العقوبات المالية بالإضافة الى الغلق والاقصاء من الصفقات وغيرها من العقوبات التأديبية، اما العقوبات السالبة للحرية فتطبق على الشخص الطبيعي الذي يمثل الشخص المعنوي.

يتمثل الجزاء المترتب عن هاته الجرائم في العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية صراحة والتي تتراوح بين الحبس والغرامة، الا ان قانون المالية لسنة 2026 في مادته 25 المعدلة لنص المادة 303 من ق.ض.م.ر.م[1] عدلت في الجزاءات، بحيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة او حق او رسم او تصفيته كليا او جزئيا تطبق كالاتي:

-" الحبس من سنتين الى خمس سنوات، إذا كان المبلغ المتملص منه 5.000.000دج.

تشدد العقوبة الى الحبس من خمس سنوات الى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000دج الى 10.000.000دج، او بإحدى هاتين العقوبتين، إذا ارتكبت الاعمال التدليسية في شكل منظم او تم ارتكابها بمساهمة عدة مشاركين، او بواسطة تكنولوجيات الاعلام والاتصال او انها وقعت في رقعة جغرافية واسعة او عبرت للحدود الوطنية او خلفت اضرار جسيمة".

كذلك اتجهت معظم المواد القانونية في النصوص الجبائية على توقيع عقوبة الحبس من سنة الى خمس سنوات وذلك لكل من تملص او حاول التملص من كليا او جزئيا من دفع الضريبة المقررة ويكون باستعمال مناورات وطرق احتيالية ن بيد انها تختلف من قانون جبائي لآخر وهي كالاتي:

نصت المادة 532 من ق.ض.غ.م[2] بان عقوبة الحبس من سنة الى خمس سنوات والغرامة من 50.000دج الى 200.000دج وذلك إذا كان الاخفاء يتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ 10.000دج.

---

[1]) قانون المالية لسنة 2026 الصادر في 31 ديسمبر 2025 في ج.ر.ج.ج، العدد 88، ص33.

[2]) انظر المادة 532 ق.ض.غ.م، السالف الذكر.

اما بالنسبة لقانون الرسم على الاعمال فقد احالت توقيع العقوبة الى المادة 303من ق.ض.م.ر.م.

اما في حالة العود فان العقوبة المقررة تتضاعف وفقا للمادة 131 من قانون الرسم[1] التي اعتبرت حالة العود لما يصدر ضد شخص او شركة حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون في اجل 5 سنوات بعد الحكم بالإدانة والذي يتطلب ان يكون قد صدر عن محكمة جزائية والعقوبة اصلية.

الفرع الثاني: العقوبات الجزائية المقررة للشريك

تنطبق على الشريك الذي ارتكب جريمة التهرب الضريبي نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي وبالتالي فان للشريك المسؤولية الكاملة وهذا ما اتفقت عليه كل القوانين الجبائية.

ويتمثل الشركاء في الأشخاص المنصوص عليهم في المادة 42 من ق.ع [2].

يستمد تجريم الشريك في الجريمة الضريبية من شرعية الفعل الأصلي، أي ان مسؤوليته تقوم بمجرد وقوع الجرم من المكلف بالضريبة سواء تمت الجريمة او توقفت عند الشروع، كذلك لكل من ساعد او حرض او اتفق مع المكلف بالضريبة بغرض التملص من الالتزامات الجبائية وبالتالي يتحمل الشريك نفس المسؤولية الجزائية التي تقع على الفاعل الأصلي وتطبق عليه العقوبات ذاتها المقررة للجريمة الاصلية.

وتجدر الإشارة الى ان عقوبة الحبس باعتبارها سالبة للحرية وهي ذات طابع ردعي الا ان ذلك يؤثر على الخزينة العمومية لأنه يوقف مصادرها بل يزيد منها من خلال النفقات التي يتطلبها المحبوس في المؤسسة العقابية.[3]

---

[1]) المادة 131 من قانون الرسم، السالف الذكر.

[2]) المادة 42 من ق.ع، السالف الذكر.

[3]) طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2008، ص 217.

اوردت المادة 529 من قانون ض.غ.م[1] نطاق مسؤولية الغير عن التجاوزات الضريبية، بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي لتشمل الالتزامات المالية كالرسوم، الغرامات والمصاريف القضائية. وقد صنفت الفئات المسؤولة قانونا عن أفعال غيرهم كالاتي[2]:

– يتحمل مالكو البضائع المسؤولية الكاملة عن أي مخالفات ضريبية يرتكبها موظفوهم او وكلائهم المفوضون اثناء ممارسة نشاطهم.

– تنعقد المسؤولية على عاتق (الاب، الام، او الوصي الشرعي) تجاه الأفعال الصادرة عن القاصرين او الأبناء غير الراشدين والمقيمين معهم، والذين قد يتورطون في مخالفات ذات طابع ضريبي.

– تلقى التبعية القانونية على عاتق مالك العقار او المستأجر الأصلي فيما يخص أي عمليات غش او تهرب تقع داخل حدود ممتلكاتهم (سواء كانت منازل، بساتين، او أي ملحقات عقارية أخرى).

– يسال الناقلون قانونا عن البضائع التي يتم نقلها بطرق غير مشروعة او دون استيفاء الوثائق القانونية المطلوبة.

المطلب الثاني:

العقوبات التكميلية

تعد العقوبات التكميلية جزاءات ثانوية تشترك مع العقوبات التبعية في كونها لا تفرض بشكل مستقل، بل ترتبط بوجود عقوبات اصلية، غير انها تختلف عنها في انها لا تطبق بقوة القانون وبصفة تلقائية على المحكوم عليه وانما يتعين على القاضي النص عليها صراحة ضمن الحكم الناطق بالعقوبة الاصلية، تتعدد العقوبات التكميلية باعتبارها سالبة للحقوق اثناء مخالفة

[1]) انظر المادة 529 ق.ض.غ.م، السالف الذكر.

[2]) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، د.ط، دار هومه، الجزائر، 2008، ص251.

الاحكام التنظيمية الضريبية والتي سنتطرق اليها ضمن الانواع (الفرع الأول)، تطبيقاتها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: أنواع العقوبات التكميلية

وفقا لما نصت عليه الفقرة الثالثة من المادة الرابعة من ق.ع بانه لا يجوز الحكم بالعقوبات التكميلية بصورة مستقلة عن العقوبة الاصلية الا في الحالات التي يجيز فيها القانون ذلك صراحة وهنالك نوعين من العقوبات التكميلية:

عقوبات تكميلية الزامية وهي العقوبة التي يجب على القاضي الجزائي القضاء بها مقترنة بالعقوبة الاصلية [1]، وعقوبات تكميلية جوازية وتكون في حالة مصادرة الأموال المحصل عليها من الجريمة.

الفرع الثاني: تطبيقات العقوبات التكميلية

تتضمن القوانين الجبائية نصوصا تمنح القضاء صلاحية الامر بنشر حكم الإدانة، سواء كان ذلك بنشر النص الكامل للحكم او ملخص عنه، ويتم النشر في الصحف التي تحددها المحكمة او عبر تعليقه في الأماكن المخصصة لذلك على ان يتحمل المحكوم عليه كافة التكاليف المترتبة على ذلك.[2]

اقر المشرع مجموعة من العقوبات التكميلية التي تهدف الى تشديد الردع ومن أبرزها:

1- الغلق المؤقت للمنشاة او المقر: المقصود به الإيقاف الفعلي لنشاط الشخص المعنوي، سواء شمل ذلك المقر الرئيسي او أحد الفروع، ومنعه كليا من ممارسة نشاطه بحيث تعد هذه العقوبة موازية للعقوبات السالبة للحرية التي تطبق على الأشخاص الطبيعيين.

---

[1]) بوحفص وسام، النظرية العامة للعقوبة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص جنائي، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، دفعة 2020-2022، ص 49.

[2]) احمد خيدل، زهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المركز الجامعي تمنراست، مجلد 14، العدد 1، جوان 2021، ص 1069.

صنف المشرع الجزائري في المادة 16 مكرر من ق.ع [1]"الغلق المؤقت" كإحدى العقوبات التكميلية التي تفرض على الشخص المعنوي، اما بالنسبة للتشريع الجبائي فقد اعتمد هذه العقوبة كأداة ردعية تكميلية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي.

استند المشرع في هذا الاجراء الى المادة 544 الفقرة الثالثة من ق.ض.غ.م[2]، حيث يتم اللجوء الى غلق المؤسسة كتدبير عقابي عند الاقتضاء بالنسبة للشركات والمؤسسات التي تحترف مسك الكتابات المحاسبية للغير، اذا ثبت تورطها في اعداد واستخدام وثائق ومعلومات غير صحيحة بهدف التهرب الضريبي، والمادة 546 من نفس القانون[3] التي نصت على إمكانية تطبيق هذه العقوبة في حالة العود خلال خمس سنوات من ادانة المؤسسة بموجب القانون الجبائي.

وبالتالي فان المتتبع لعبارات هذه المادة (546 ق.ض.غ.م) يجد ان تطبيق عقوبة الغلق في قضايا التهرب الضريبي يتطلب وجود نص صريح في تشريعات غير التشريع الضريبي تنص على تطبيقها حتى يمكن الحكم بها كجزاء إضافي يمكن توقيعه إضافة للعقوبات المنصوص عليها في قانون ض.غ.م، وهو التوجه المضاد الذي سلكه في اقراره لعقوبة الغلق في المادة 544 ق.ض.غ.م السالفة الذكر بإمكانية تطبيقها بدون وجود نص صريح في قوانين أخرى.

وهو أيضا ما نصت عليه المادة 146 من ق.ا.ج [4]اذ تقوم إدارة الضرائب بتطبيق هذا الاجراء بالغلق لمدة لا تتجاوز 6 أشهر.

وهي عقوبة تطبق من قبل إدارة الضرائب عند فشل المحاولات الودية لاستيفاء مبلغ الضريبة المستحقة، فالمكلف يكون امام خيار التسديد او خيار الغلق المؤقت، وما ينجر عنه من خسائر على إثر توقف نشاطه وهي طريقة لإجبار المكلف على تسديد ضريبته، بحيث يقوم به المدير الولائي لمديرية الضرائب بتبليغ قرار الغلق من قبل العون المكلف قانونا او من قبل المحضر

---

[1]) انظر المادة 16مكرر ق.ع، السالف الذكر.

[2]) انظر المادة 544 ق.ض.غ.م، السالف الذكر.

[3]) انظر المادة 546 ق.ض.غ.م، المرجع نفسه.

[4]) انظر المادة 146 ق.ا.ج، السالف الذكر.

القضائي، على ان يتم تنفيذه خلال مدة 10 أيام من تاريخ التبليغ اذا لم يتم تسديد الدين الضريبي الذي على عاتقه، او لم يقم بطلب اجل للتسديد شرط الموافقة الصريحة من القابض المكلف بالمتابعة.

كما خول القانون للمكلف الذي تم اتخاذ اجراء الغلق ضده، القيام بالطعن ضد هذا القرار من اجل رفع اليد بموجب عريضة يوجهها الى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا للفصل في القضايا الاستعجالية، وذلك بعد استدعاء إدارة الضرائب وسماعها الا انه لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.[1]

2- تسجيل المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية: تكون خاصة بالمتملصين تقوم إدارة الضرائب بإعدادها والاشراف عليها، وإذا ما تم تسوية الوضعية الجبائية للمكلف يقدم طلب الغاء قيده في هاته البطاقة، وذلك بعد مرور سنتين.[2]

يهدف هذا الاجراء الى جمع المعلومات حول المتهربين من دفع الضرائب وحصرهم في ملفات وهم الذين قاموا بمخالفات تكيف على انها جسيمة حددت بموجب المادة 04 من المرسوم التنفيذي 84-13 يحدد كيفية تنظيم وتسيير البطاقية الوطنية لمرتكبي اعمال الغش ومرتكبي المخالفات للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية، وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة.[3]

حيث ذكرت تلك المخالفات على سبيل المثال لا الحصر، وبالتالي يمكن للمصالح الجبائية قيد أي شخص ارتكب احدى الجرائم المنصوص عنها، والمقصود بالمخالفات الجرائم بصفة عامة وليس التقسيمات الواردة في قانون العقوبات.

---

[1]) امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة 02، الجزائر،2008، ص31.

[2]) طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي واليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة–، سنة 2014-2015، ص40.

[3]) مرسوم تنفيذي رقم 84-13، المؤرخ في 25 ربيع الأول 1434، الموافق ل06 فبراير 2013، يحدد كيفية تنظيم وتسيير البطاقية الوطنية لمرتكبي اعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية، وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركات، ج.ر.ج.ج، العدد09، 2013.

شريطة ان يتم تبليغ المكلفين في هاته البطاقية الوطنية لمرتكبي اعمال التدليس، وذلك من اجل تسوية وضعيتهم القانونية تجاه الخزينة العمومية، التي بمجرد القيام بتسديد ما عليه يمكنه طلب الغاء قيده في البطاقية.

3- الحرمان من حق المشاركة في الصفقات العمومية: تركز السياسة العقابية تجاه الأشخاص المعنوية على استهداف المركز المالي للمؤسسة، كونها كيانات تهدف أساسا لتحقيق الربح، لذا فان العقوبات المالية هي الأكثر ردعا، فيتم حرمان الشخص المعنوي من التعاقد او التعامل مع أي جهة تابعة للقانون العام.

يمنع كل شخص صدر في حقه حكم قضائي نهائي في جريمة التهرب الضريبي من الدخول في الصفقات العمومية لمدة تصل الى 10 سنوات، وهم:

- الذين لا يسددون التزاماتهم الجبائية وشبه الجبائية.
- المقيدون في البطاقية الوطنية لمرتكبي اعمال التدليس.

وهذا ما نصت عليه المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 236-2010 بانه يتعرض للإقصاء بشكل نهائي او مؤقت المتعاملون الاقتصاديون الذين لا يسددون التزاماتهم الجبائية، والذين هم ضمن قائمة البطاقية الوطنية لمرتكبي الغش.[1]

4- مصادرة الأشياء التي كانت محلا للغش: تصنف المصادرة كعقوبة تكميلية وفقا للمادة 09 الفقرة05 من ق.ع[2]، تعد من العقوبات الجوهرية التي اقرها المشرع الجزائري لمواجهة التهرب الضريبي التي تتميز بآثارها الاقتصادية، فهي اجراء قضائي يقضي بنزع ملكية الأموال من صاحبها جبرا ونقلها الى ملكية الدولة بدون مقابل، وتعتبر عقوبة فعالة لأنها تؤدي الى خسارة مادية مباشرة.

---

[1]) مرسوم رئاسي رقم 236-2010 المؤرخ في 2010/10/07 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، المعدل والمتمم، ج.ر.ج.ج، العدد 58، الصادر بتاريخ: 2010/10/07.

[2]) انظر المادة 5/9 ق.ع، السالف الذكر.

تضمن المشرع الجبائي توقيع عقوبة المصادرة على مرتكبي جرائم التهرب الضريبي في المادة 525 ق.ض.م ، الا ان مجموعة من الفاعلين يعتبرون هذه العقوبة ليست ملائمة في مجال التهرب الضريبي لان الهدف هو تحصيل المبالغ الجبائية المتملص منها.[1]

5- المنع من ممارسة النشاط التجاري ونشر الحكم: نصت المادة الثالثة من ق.ع على إمكانية منع المكلف بالضريبة المتورط في التهرب الضريبي من ممارسة نشاطه، وهذا بعد ادانته بصفة نهائية ولا يقتصر هذا المنع على الممول فحسب بل يمتد ليشمل المستشارين الجبائيين والمحاسبين الذين ثبت تورطهم او مشاركتهم في الجريمة.

تعد عقوبة نشر الحكم وتعليقه من الجزاءات ذات الأثر البالغ على المؤسسة او الشركة فتتجاوز في طبيعتها العقوبة المادية لتطال السمعة التجارية والمكانة الاعتبارية للمؤسسة، فيؤدي شهر الحكم او نشره الى زعزعة ثقة الزبائن والمتعاملين، مما ينعكس سلبا على معاملاتها، فهي تهدف الى احاطة الراي العام علما بالجرائم المرتكبة فيهدد كيان المؤسسة وثقة المتعاملين ما يسبب ضررا ماليا مباشرا للمؤسسة.

يلاحظ ان المشرع الجزائري الجبائي ما يزال يعتمد بشكل أساسي على الصحف الورقية والتعليق المادي، وهي وسائل تراجع الاقبال عليها في الوقت الراهن فكان الاجدر مواكبة التطور التكنولوجي من خلال ادراج الوسائل السمعية البصرية والمنصات الرقمية كوسائل رسمية لنشر الاحكام، لضمان تحقيق الغاية المرجوة من العقوبة وايصالها لأكبر شريحة ممكنة.

كذلك فانه تم الاعتماد في توقيع هذه العقوبة على اتجاهين، الأول يخضع للسلطة التقديرية للقاضي الذي يحكم بضرورة النطق بشر الحكم في الجرائد من عدمه، وهو ما جاءت به المادة 6/303 من ق.ض.م[2] وذلك حسب تكييفه للوقائع، بالإضافة الى المادة 550 من ق.ض.غ.م[3]

---

[1]) اولاد سالم عبد الرؤوف، مرجع سابق، ص 371.

[2]) انظر المادة 6/303 ق.ض.م، السالف الذكر.

[3]) انظر المادة 550 ق.ض.غ.م، السالف الذكر.

م المادة 134من ق.ر[1] التي منحت للقاضي السلطة في نشر الحكم كاملا او مختصرا وعلى ذمة المحكوم عليه.

اما الاتجاه الثاني، فيجبر القاضي في حالات محددة النطق بعقوبة النشر والتعليق، بحيث تصبح الزامية وذلك في حالة العود اذ نصت المادة 546 من ق.ض.غ.م[2] على وجوب نشر الحكم إذا عاد الجاني لارتكاب جريمة ضريبية خلال 5 سنوات من الإدانة الأولى، كما نصت المادة 130 من ق.ر على وجوب نشر الحكم وتعليقه لأي شخص او شركة تصدر ضدهم احكام بعقوبات معينة في حال تكرار المخالفة خلال المدة القانونية المحددة بخمس سنوات.

6- سحب التوطين المصرفي للمستوردين: المقصود به هو ان يختار المستورد قبل انجاز عملية الاستيراد، بنكا كوسيط معتمد لأداء المعاملات المصرفية بحيث يتولى هذا الأخير ضمان تدفق الأموال المتعلقة بالسلع والخدمات وفق وثائق تجارية معتمدة.[3]

بحيث تقوم البنوك بمنح رخصة للمستوردين الذين يتعاملون معه، والتي اخضعها المشرع لرسم خاص للتوطين المصرفي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي والذي يقدر ب 10.000دج يسدد لإدارة الضرائب، وهي تخص المكلفين القائمين بعملية الاستيراد والذين لم تتمكن إدارة الضرائب من متابعتهم، وذلك بسبب تقديمهم لعناوين غير صحيحة او عدم اعلام إدارة الضرائب بعناوينهم الجديدة على إثر تغيير مقراتهم المهنية وغيرها من حالات التدليس.

فلإدارة الضرائب الحق قانونا ان تطلب سحب الوثيقة الممنوحة للمستوردين من قبل البنك المعتمد الى غاية التسوية الفعلية للوضعية الجبائية للمكلف.

يتم اللجوء الى العقوبات التكميلية خاصة اثناء العود، بالنسبة لأشخاص المهن الحرة من اجل حماية الخزينة العمومية من الحيل التدليسية التي تنتج عنها تهرب ضريبي[4] ، من خلال المادة

---

[1]) انظر المادة 134 ق.ر، السالف الذكر.

[2]) انظر المادة 546 ق.ض.غ.م، السالف الذكر.

[3]) بولقناطر سهام، رسم التوطين البنكي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، عدد1، 2018/03/05، ص ص 453 454.

[4]) طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 166.

303 الفقرة الثالثة من ق.ض.م.ر.م[1] التي نصت بان العود في مدة خمس سنوات يؤدي الى مضاعفة العقوبة، كما تضمنت المادة 130 من ق.ر.ر.ا[2] على مضاعفة العقوبات في حالة العود، الا انه تكون العقوبات الجبائية المطبقة على الحقوق المهربة محددة بثلاث مرات مبلغ تلك الغرامة، بحد ادنى مساوي ل 5.000دج .

بالإضافة الى المادة 546 من ق.ض.غ.م[3] التي تنص بان: "ينتج عن العود المحدد في المادة 547 ادناه، مضاعفة الغرامات الجبائية المقررة للمخالفة الأولى دون الاخلال بالعقوبات الخاصة كالعزل من الوظيفة، المنع من مزاولة المهنة..."

الا انه بالنسبة للعقوبات الجبائية لما يتملص من الرسوم، فان الغرامة تكون ثلاث مرات دون ان تقل عن 5.000دج.

الملاحظ ان جل العقوبات التكميلية المذكورة أعلاه تطبق على الأشخاص المعنوية وهذا لطابعها الخاص وتأثيرها على استمرارية نشاطها.

المطلب الثالث:

الأوضاع المتعلقة بالعقوبات الجزائية

يتمتع القاضي بسلطة تقديرية في تحديد العقوبة الجزائية بناء على الظروف المحيطة بالواقعة، والتي صنفها المشرع الجزائري الى ظروف مشددة وظروف مخففة، ويهدف هذا المطلب الى تسليط الضوء على هذه الظروف وتفصيل كيفية تطبيقها في سياق جرائم التهرب الضريبي، من خلال التطرق الى الظروف المشددة (الفرع الأول)، الظروف المخففة (الفرع الثاني).

---

[1]) انظر الماد 3/303 ق.ض.م.ر.م، السالف الذكر.

[2]) انظر المادة 130 ق.ر.ر.ا، السالف الذكر.

[3]) انظر المادة 546 ق.ض.غ.م، السالف الذكر.

الفرع الأول: الظروف المشددة

تتفق التشريعات الجبائية على إقرار مبدا مضاعفة العقوبة في حال تكرار الجرم (العود) وسوف نحاول اعطاء تفصيل لأحكام العود في القانون الجبائي الجزائري:

– النطاق الزمني: يتحدد العود إذا ارتكب الجاني جريمة تهرب ضريبي جديدة خلال 5 سنوات من تاريخ صدور حكم نهائي في جريمة سابقة، سواء كانت العقوبة المقررة جزائية او جبائية.

– العقوبات التكميلية لا يخلو تشديد العقوبة بتطبيق الجزاءات الأخرى مثل: العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة.

– الزامية النشر والتعليق: في حالة العود يصبح نشر الحكم او مستخرج منه وتعليقه إلزاميا على المحكمة بخلاف المرة الأولى حيث يكون الاجراء جوازيا (تقديريا) للمحكمة.

يتميز العود في جريمة التهرب الضريبي بصفتين أساسيتين، وهما عود خاص والذي يشترط لاعتبار الشخص مرتكب لجريمة العود ان يرتكب جريمة مماثلة للتي سبق وان حكم عليه من اجلها، عود مؤقت يرتبط بفترة زمنية محددة (5 سنوات) تقع خلالها الجريمة الجديدة.[1]

تترتب على حالة العود مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية المسلطة على المخالف [2].

وفي هذا الصدد نلاحظ اختلاف المصطلحات بين القوانين الجبائية، بحيث يستخدم في ق.ض.م.ر.م عبارة "يعتبر او يكون في حالة عود ....وارتكب مخالفة خاضعة لنفس العقوبة" اما بالنسبة لق.ط وق.ت فتعتبر الجريمة الجديدة حالة عود حتى لو كانت تتبع قانونا مختلفا عن الجريمة الأولى، لكن طالما ان هذه القوانين تنص على عقوبات متماثلة او تحيل الى نفس الاحكام الجزائية كإحالة قانون الرسم على الاعمال الى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

---

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

[2]) اوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002–2003، ص 38.

الفرع الثاني: الظروف المخففة

منح المشرع القاضي صلاحيات واسعة عند النظر في تخفيف العقوبات، حيث لم يضع حصرا دقيقا لهذه الظروف وقد اكتفى في المادة 53 من ق.ع على تحديد الحد الأدنى الذي يجوز للقاضي النزول عنه عند الإقرار بالتخفيف مما يعطي مرونة قضائية لملائمة العقوبة مع شخصية الجاني وظروف الجريمة.

الا انه خلافا للأصل العام هناك استثناء تبنتها التشريعات الجبائية بموقف صارم، حيث تنص المادة 53 من ق.ع على عدم جواز تطبيقها على المخالفات الجبائية، وبناء عليه يجرد القاضي من سلطته التقديرية ويلزمه بالعقوبات المنصوص عليه قانونا دون تخفيف كما هو موضح في المادة 303 ف4، والمادة 132 ق.ر.م، ويمكن تلخيص العلة من منع التخفيف في المجال الجبائي هو حماية الخزينة العمومية فلا يجوز إنقاصه او الحرمان منه وضمان التعويض ولتحقيق الردع العام.[1]

تتفق التشريعات الضريبية على جواز تطبيق الظروف المخففة المنصوص عليها في قانون العقوبات على مرتكبي الجرائم الضريبية فيما يخص العقوبات الجزائية، ومع ذلك يستثنى من ذلك الاجراء المتعلق بنشر الحكم وتعليقه، فبينما يمتلك القاضي سلطة تقديرية في القضايا العادية بالنشر من عدمه، فانه في حالات ضريبية محددة يلزم القانون القاضي بالنطق بهذا الاجراء ما يجعله غير مستفيد من التخفيف[2].

تنص المادة 548 من ق.ض.م.ر.م[3] على عدم سريان احكام المادة 53 من ق.ع السالفة الذكر على العقوبات الضريبية، باستثناء ما ورد في الفقرة الرابعة من المادة 540 والمادة 550 من نفس القانون.

---

[1]) طورش بتاتة، المرجع السابق، ص165.

[2]) أولاد سالم عبد الرؤوف، المرجع السابق، ص 400.

[3]) انظر المادة 548 من ق.ض.م.ر.م، السالف الذكر.

بالرغم من ان المشرع الضريبي لم يخضع العقوبات الجبائية لنفس نظام التخفيف الموجود في قانون العقوبات، الا انه منح المكلف بالضريبة مسارا إداريا يمكنه اللجوء اليه للمطالبة بتخفيض الغرامات المفروضة، وذلك بتقديم شكوى رسمية الى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا بمكان فرض الضريبة بالنسبة للمخالفات المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تؤول إيراداتها لميزانية البلديات، كذلك يمكن عرض هذه الشكاوي الى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الراي فيها.

ووفقا للمادة 93 من ق .ا.ج[1] لا يستفيد مرتكبو الغش الجبائي والذين تعمدوا مخالفة قواعد النظام الضريبي من هذا الحق في المطالبة بالتخفيف، بينما يظل القرار النهائي بقبول او رفض طلب التخفيف خاضعا لتقدير الإدارة الضريبية المختصة.

[1]) انظر المادة 93 من ق.ا.ج، السالف الذكر.

ختاما لهذا الفصل يتبين ان المشرع لجا الى نظام متكامل من الجزاءات الجبائية والجزائية لمكافحة التهرب الضريبي، نظرا لأنه يعتبر من أكثر التصرفات ضررا على الاقتصاد الوطني وخرقا لقاعدة العدالة الجبائية حيث تشمل هذه العقوبات غرامات مادية، زيادة في الضرائب، فضلا عن عقوبات السجن في الحالات الجسيمة.

أيضا، يهدف الدمج بين الجانبين الضريبي والجزائي الى تحقيق الردع العام والخاص، من خلال توقيع العقوبات على المخالفين من جهة، ومنع باقي المكلفين من جهة أخرى. لكن فعالية هذه العقوبات تعتمد على حسن تنفيذها وشدة المراقبة الضريبية، لذا فان جهود مكافحة التهرب الضريبي لا تتعلق فقط بفرض العقوبات وانما تتطلب أيضا تعزيز الثقة بين الإدارة والمكلف وتحسين طرق الإدارة والشفافية، لضمان احترام القانون وتحقيق العدالة الضريبية.

كذلك نجد ان المشرع في معالجته للجرائم الضريبية ركز على الردع المالي كأولوية تسبق العقوبات السالبة للحرية، سعيا منه لضمان الموارد المالية للدولة، ومن أبرز الملامح القانونية لهذا التوجه هو تكييف جريمة التهرب الضريبي كجنحة بدلا من جناية، مع احداث توازن عقابي جديد يعتمد على رفع قيمة الغرامات المالية مقابل تخفيف فترات العقوبة السالبة للحرية.

الخاتمة

في نهاية هذه المذكرة، نستطيع القول ان الزامية فرض الجباية وتعددها يؤدي ببعض المكلفين الى انتهاج أساليب مشروعة وأخرى غير مشروعة للتهرب منها، ولقد ركزنا في دراستنا هذه على ظاهرة التهرب الضريبي لأنها تشكل خطرا حقيقيا على التوازن المالي والاجتماعي، وهي مسالة معقدة تتطلب فهما عميقا وشاملا ومكافحة هذه الظاهرة ليست بالامر الهين وذلك راجع للمكلف بالضريبة لاستخدامه طرق احتيالية يصعب على الإدارة الجبائية كشفها بسهولة.

تم تحديد في هذه الدراسة بدقة مفهوم التهرب الضريبي حيث ميزنا بين نوعين من التهرب الذي قد لا يعاقب عليه القانون، والتهرب الذي يعقب عليه ويعتبر جريمة قانونية. كما حرصنا على البحث في الدوافع التي تدفع المكلفين للتهرب ولعل أبرز الأسباب التي أدت الى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي ترجع الى المكلف نفسه وطبيعة الإدارة الضريبية والى النظام الضريبي المطبق مع توضيح الأساليب الاحتيالية التي تستخدم للإخلال بالالتزامات الجبائية.

وفي الاخير يظهر لنا ان الاثار السلبية للتهرب لا تمس الجانب المالي فقط، بل تمتد لتؤثر على كيان الدولة واستقرارها السياسي وهذا ما جعلنا نبحث عن حلول واقعية لمكافحة هذه الظاهرة من خلال بناء الثقة بين الإدارة والمكلف وتفعيل الرقابة الجبائية والاليات العقابية التي وضعها المشرع خاصة في ظل نظامنا الجزائري الذي يقوم على التصريح.

بعد دراستنا وتحليلنا للآليات المخصصة لمكافحة جرائم التهرب الضريبي في التشريع الجزائري توصلنا الى النتائج التالية:

– جريمة التهرب الضريبي والجرائم الضريبية بصفة عامة تمتاز بطبيعة خاصة تختلف عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وكذا الجزاءات المقررة لها.

– كون ان التشريع الجبائي لا يتسم بالاستقرار وذلك بسبب التغيرات التي تطرأ على قوانين المالية الرئيسية والتكميلية والتي عادة ما تشملها تعديلات في كل مرة.

–الاعتماد على الأسلوب الكلاسيكي في دراسة الملفات من طرف الإدارة الجبائية.

– عدم تحرر الإدارة الجبائية من فكرة ان المؤسسات الخاصة تعتبر محتالا جبائيا محتملا وبالتالي خلقت جدارا مبني على الشك.

– نقص التوعية من قبل الإدارة الضريبية اتجاه المكلفين بالضريبة بالرغم من الإمكانيات التي تملكها من استغلالها لوسائل الاعلام المختلفة في تنوير المواطنين بالقوانين الضريبية بأسلوب يوضح الالتزامات الضريبية بوضوح دون تعقيد.

– على الرغم من الاليات القمعية والعقابية المنوه عنها سابقا الا انها تبقى غير كافية لمواجهة جريمة التهرب الضريبي.

وعليه تم اقتراح ما يلي:

– سد الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي وذلك بوضع نظام خال من التعقيدات بهدف تحقيق المساواة بين المكلفين.

– التماشي مع المستجدات الاقتصادية لتفادي التهرب من قبل المتعاملين الاقتصاديين.

– تنظيم تربصات لأعوان الإدارة الجبائية بإعداد تقديرات حقيقية بناءا على ارقام حقيقية.

– الصياغة البسيطة لقوانين الضرائب وذلك بتوحيد المستندات الإدارية لتسهيل فهمها بمراعاة التطورات الاقتصادية والاجتماعية وتوحيد النصوص الجبائية لتصبح أكثر فاعلية.

– تكوين قضاة متخصصين في المجال الجبائي حتى يمكنهم الالمام بالنزاعات المرتبطة بالمادة الجبائية.

– استبدال عقوبة الحبس المقررة لمرتكب جريمة التهرب الضريبي بعقوبة اشد على ذمته المالية، فالحبس يؤدي الى عدم استرجاع المبالغ الضريبية من طرف الخزينة العمومية بالإضافة الى زيادة نفقاتها عليه في المؤسسة العقابية.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر:

1. معجم المنجد، في اللغة والاعلام، الطبعة الاربعون، دار المشرق، لبنان، 2003.
2. وليد بشارة فرهود، معجم انجليزي–عربي المصطلحات والمفردات القانونية، الطبعة الثانية، مكتب الشرق الأوسط الدولي للخدمات، دون مكان نشر، 2011.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

1. إبراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، ط1، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000.
2. إبراهيم بلعيات، أركان الجريمة وطرق إثباتها في القانون المدني الجزائري، ط1، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
3. أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، ط2، دار الهدى، الجزائر، 2008.
4. بركات عبد الكريم صادق، دراسات في النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، (د.س.ن).
5. بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص (الجزء 1)، دار هومة، الجزائر، 2014.
6. جمال مطلق الذنيبات، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2003.
7. جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2010.
8. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2004.

9. رياض الشيخ وعمرو محي الدين، المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة، بيروت، 1998.
10. سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
11. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
12. طاقة محمد العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
13. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
14. عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة وللنشر، 2012.
15. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
16. فليح العلي عادل، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، ط1 ،2003 .
17. محمد السعيد سعيداني، الرقابة الجبائية في الجزائر كآلية لمكافحة التهرب الضريبي، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
18. محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، 2003.
19. محمد بن ابي بكر عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الرسالة للنشر، الكويت، 1983.
20. محمد سالم الشوابكة، المالية والتشريعات الضريبية، ط1، دار الثقافة للنشر، لبنان، 2015.
21. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004.
22. المرصفاوي أحسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، ط1، دار المعارف، القاهرة، (د.س.ن).
23. منصور رحماني، القانون الجنائي للمال والأعمال (الجزء 1)، دار العلوم للنشر، عنابة، 2012.

24. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، منشورات بغدادي، الجزائر، 2003.

25. نبيل صقر، شرح قانون العقوبات الخاصة: الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013.

2. الأطاريح والمذكرات الجامعية:

أ/ اطاريح الدكتوراه:

1. أولاد سالم عبد الرؤوف، التهرب الضريبي وأثره على ميزانية الدولة، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، تخصص قانون جنائي، 2023-2024.

2. عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة التهرب الضريبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2016.

3. محمود حمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية- دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة قسنطينة، 2009-2010.

ب/ مذكرات الماجستير:

1. أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014-2015.

2. أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2003.

3. بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، قسم الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2016.

4. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2007.

5. علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة تيزي وزو، 21-06-2016.

6. عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص اقتصاد وتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2003-2004.

7. ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي (ولاية المسيلة)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2009- 2010.

ج/ مذكرات ماستر:

1. بوحفص وسام، النظرية العامة للعقوبة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة مستغانم،2020-2021.
2. سعيد حداد عبد المالك وعيسى أحمد، آليات مكافحة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، جامعة برج بوعريريج،2024-2025.
3. طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحه، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2014-2015.
4. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص قانون خاص، جامعة قسنطينة 1، 2011-2012.
5. عبد الغفور هلالي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون اداري، جامعة بسكرة،2015-2016.
6. محمد بلول، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة ماستر، تخصص قانون اعمال، جامعة الوادي،2016-2017.
7. نور الدين عشي، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، تخصص قانون جنائي، جامعة أم البواقي، 2015-2016.

3. المقالات العلمية:

1. أحمد خيدل وزهيرة كيسي، "جريمة التهرب الضريبي"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المركز الجامعي تمنراست، مجلد 14، العدد 1، جوان 2021، ص ص 1050-1080.

2. بغني شريف، "الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها"، مجلة البحوث القانونية والسياسية، جامعة سعيدة، العدد 13، ص ص 93-141.
3. بوزيد سفيان، التهرب الضريبي: مفهوم وقياس، مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، المجلد 2، العدد 1، مارس 2015، ص ص118-150.
4. بوطبل خديجة، مبادئ دستورية لحماية حقوق المكلف بالضريبة، مجلة الدراسات القانونية المقارنة، جامعة الشلف، المجلد 6، العدد 2، 2020، ص ص 438-468.
5. بولقناطر سهام، رسم التوطين البنكي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، المجلد 55، عدد1، 2018/03/05، ص ص 453-475.
6. جودي نريمان، محمد برابح، جامعة يحيى فارس المدية، اليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 19، العدد01، 2025 ص ص578-590.
7. رزيقة تغربيت، جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 05 ، العدد 03، جوان2023 ، ص ص 305-319.
8. رميساء بنادي والسعيد خويلدي، العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، المجلد 12، العدد 1، جانفي 2020، ص ص 459-473.
9. سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، المجلد 2، العدد 17، مارس 2014، ص ص 275-293.
10. لعريط لمين، السياسة التشريعية لمكافحة الغش الضريبي في الجزائر بين الوقاية والعقاب، حوليات جامعة الجزائر1، المجلد 34، العدد 5، 31ديسمبر 2020، ص ص 314-333.
11. مرسلي عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، فيفري 2019، ص ص 157-175.

12. مليكاوي مولود، الانفاق الضريبي في الجزائر واشكالية التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، المجلد4، العدد2 ، 2015/12/10، ص ص 213-238.
13. ملال محمد طارق، اليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الجزائر 3، المجلد 4، العدد 1، جانفي 2013، ص ص123 -138.
14. نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سوق أهراس، المجلد 6، العدد 11، 2019، ص ص 267-286.
15. شرين نبوي علي سعيد، التهرب الضريبي وسبل مواجهته، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، المجلد 60، العدد 3، أكتوبر 2024، ص ص 151-190.

ثالثا: النصوص القانونية

1/الدساتير:

1. مرسوم رئاسي 20-442 المؤرخ في 2020/12/30 المتضمن تعديل الدستور، ج.ر.ج.ج العدد 82، سنة 2020.

2/ القوانين:

2. قانون 25-17 المؤرخ في 2025/12/14 المتضمن قانون المالية لسنة 2026، ج.ر.ج.ج العدد 88، الصادرة بتاريخ 14 ديسمبر 2025.
3. قانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 ، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج.ر.ج.ج، عدد 79، الصادرة بتاريخ 2001/12/23 المعدل والمتمم.

3/ الأوامر:

1. أمر رقم 66-156 المؤرخ في 1966/06/08 المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم بالقانون 24-06 المؤرخ في 28 افريل 2024، ج ر عدد 30، الصادر بتاريخ 30 افريل 2024.
2. امر 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالقانون 22-09 المؤرخ في 5 ماي 2022، ج ر عدد 32، الصادر بتاريخ 14 ماي 2022.
3. أمر 76-101 المؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر.ج.ج، عدد 102، الصادرة في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم.
4. أمر 76-102 المؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج.ر.ج.ج، عدد 103، الصادرة في 26 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.
5. أمر 76-103 المؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الطابع، ج.ر.ج.ج، عدد 39، الصادرة في 15 ماي 1977، المعدل والمتمم.
6. أمر 76-104 المؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ر.ج.ج، عدد 70، الصادر في 2 أكتوبر 1977، المعدل والمتمم.
7. أمر 76-105 المؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون التسجيل، ج.ر.ج.ج، عدد 81 الصادر في 18 ديسمبر 1977، المعدل والمتمم.
8. مرسوم رئاسي 10-236 المؤرخ في 2010/10/07 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية، ج.ر.ج.ج، عدد 58، الصادرة بتاريخ 30 يونيو 2010.
9. مرسوم تنفيذي 13-84 المؤرخ في 2013/02/06 يحدد كيفية تنظيم وتسيير البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، ج.ر.ج.ج، عدد 9، الصادرة بتاريخ 10 فيفري 2013.

ثالثاً: المراجع باللغة الأجنبية

1) OUVRAGES

1. BARILARI Andree ,*Lexique fiscale*2 ,ème édition, Dalloz, Paris, 1992.
2. DELAHAYE Thomas ,*Le choix de la voie moins imposée* ,Édition Bruylant, Bruxelles, 1977.
3. MARGAIREZ André ,*La fraude fiscale et ses succédanées* ,Suisse, 2ème édition corrigée, 1977.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	**/**
إهداء	**/**
قائمة لاهم المختصرات	**1**
مقدمة	**3**
الفصل الأول: ماهية جرائم التهرب الضريبي	
تمهيد الفصل	6
المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي	7
المطلب الأول: تعريف التهرب الضريبي	7
الفرع الأول: التعريف اللغوي	8
الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي	10
المطلب الثاني: اركان جريمة التهرب الضريبي	14
الفرع الأول: الركن المادي	15
الفرع الثاني: الركن المعنوي	22
المطلب الثالث: أنواع التهرب الضريبي	25
الفرع الأول: التهرب المشروع	26
الفرع الثاني: التهرب غير المشروع	27
المبحث الثاني: دوافع التهرب الضريبي	29
المطلب الاول: أسباب التهرب الضريبي	29
الفرع الأول: اسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة	30
الفرع الثاني: أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية	33

المطلب الثاني: اساليب التهرب الضريبي	34
الفرع الأول: التهرب عن طريق التحايل المادي	35
الفرع الثاني: التهرب عن طريق التحايل القانوني	36
الفرع الثالث: التهرب عن طريق التحايل المحاسبي	38
المطلب الثالث: نتائج التهرب الضريبي	43
الفرع الاول: النتائج المالية	43
الفرع الثاني: النتائج الاقتصادية	44
الفرع الثالث: النتائج الاجتماعية	46
ملخص الفصل الاول	**47**
الفصل الثاني: الاليات العقابية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي	
تمهيد الفصل	49
المبحث الأول: العقوبات الجبائية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي	50
المطلب الأول: في مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة	50
الفرع الأول: الغرامات المقررة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	51
الفرع الثاني: في مجال قانون الضرائب غير مباشرة	56
المطلب الثاني: في مجال قانون الرسم وقانون التسجيل وقانون الطابع	60
الفرع الأول: في مجال قانون الرسم	60
الفرع الثاني: في مجال قانون التسجيل	61
الفرع الثالث: في مجال قانون الطابع	62
المطلب الثالث: في مجال قانون الإجراءات الجبائية	65
المبحث الثاني: العقوبات الجزائية لمواجهة جرائم التهرب الضريبي	68

المطلب الأول: العقوبات الاصلية	68
الفرع الأول: العقوبات الجزائية للفاعل الأصلي	69
الفرع الثاني: العقوبات الجزائية المقررة للشريك	71
المطلب الثاني: العقوبات التكميلية	72
الفرع الأول: أنواع العقوبات التكميلية	73
الفرع الثاني: تطبيقات العقوبات التكميلية	73
المطلب الثالث: الأوضاع المتعلقة بالعقوبات الجزائية	79
الفرع الأول: الظروف المشددة	80
الفرع الثاني: الظروف المخففة	81
ملخص الفصل الثاني	**83**
الخاتمة	**85**
قائمة المصادر والمراجع	**88**
فهرس المحتويات	**97**
ملخص الدراسة	**/**

الملخص

تمحورت هذه الدراسة حول تحليل جريمة التهرب الضريبي واستعراض الاليات القانونية المعتمدة للحد منها، حيث استند البحث الى المنهج الوصفي للإحاطة بكافة جوانبه، وخلصت الدراسة الى ان جرائم التهرب الضريبي باتت معضلة متجدرة وسط المكلفين بالضريبة مما يشكل تهديدا مباشرا للاقتصاد الوطني واستقرار المنظومة السياسية والاجتماعية، ونظرا لتعدد أساليب التهرب وتعقيدها فان المصالح الضريبية تواجه تحديات جسيمة في رصد هذه الممارسات وتقدير حجمها الحقيقي، ومع ذلك تبذل الدولة جهودا للتصدي لها عبر تبني اليات قانونية فعالة تضمنتها التشريعات الجبائية و الجزائية والتي تسعى الى تطبيق احكامها بكل صرامة.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، جرائم التهرب الضريبي، التشريعات الضريبية والجزائية، الاليات العقابية لمكافحة جرائم التهرب الضريبي.

Summary

This study examines the phenomenon of tax evasion and the legal frameworks designed to suppress it, emploing a desciptive methodologyto analyze its various dimentions. The findings indicate that tax evasion has become a widespread issue among taxpayers, posing a significant risk to national economies and undermining socio-political stability. Due to the sophisticated and evolving methods of evasion , tax authorities encounter subtantial hurdles in monitoring and quantifying these activities. Nevertheless, the state continues its efforts to mitigate thisdisease and safeguard public revenue by implementing fiscal policies centered on tax auditing. This remains an effective legal instrument for combating evasion, provided that its enforcement mechanisms are rigorously applied.

Keywords : taxe, taxe evasion offenses, fiscal legislation and penal legislation , tax evasion combat mechanisms.