



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة د . مولاي الطاهر - سعيدة -



كلية الحقوق والعلوم السياسية

مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

شعبة: حقوق

تخصص: قانون جنائي

بعنوان:

# جريمة التهرب الضريبي وآليات مكافحته في القانون الجزائري

إشراف الأستاذ :

أ - د . حمادو دحمان

إعداد الطالبتين :

- حربي و داد

- بغايد نجاة

أعضاء لجنة المناقشة

- د. حمادو دحمان ..... مشرفاً ومقرراً

- د. فليح كمال محمد عبد المجيد ..... رئيساً

- د. قلمي محمد فوزي ..... عضواً مناقشاً

السنة الجامعية: 2020 م / 2021



## إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:  
الحمد لله الذي وفقنا لثمين الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه  
ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظهما  
الله وأدامهما نور ا لدربي. لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من  
إخوة وأخوات إلى رفيقات المشوار رعاهم الله ووفقهم.

إلى كل قسم الحقوق والعلوم السياسية وجميع دفعة 2021 جامعة د

مولاي الطاهر بسعيدة

إلى كل من كان لهم أثر على حياتي وإلى كل من أحبهم قلبي ونسيم قلبي

نجاه ،وداد

# شكر و عرفان

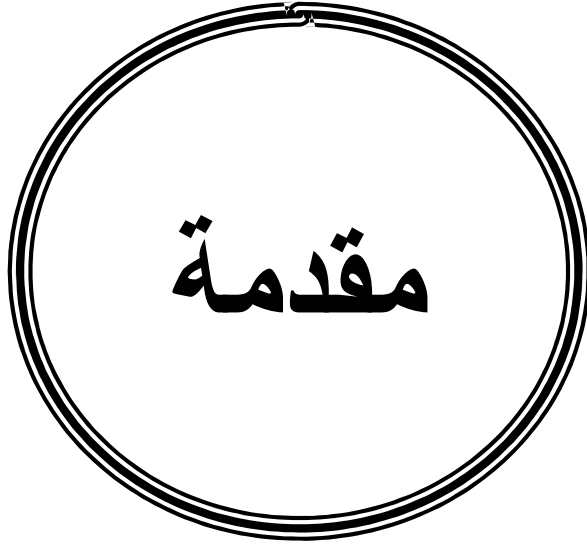
الحمد لله حمدا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه، فالحمد لله والشكر له أولا وأخيرا الذي أنعم علينا بفضله ونعمه إذ هدانا إلى طريق العلم ويسر لنا أمورنا. نخص بالشكر الجزيل الأستاذ المشرف " حمادو دحمان " الذي كان لنا الشرف لموافقته الإشراف على هذه المذكرة ومساعدتنا في إثراءها من خلال ملاحظاته الثمينة والقيمة.

كما نشكر الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على منحهم لنا جزءا من وقتهم لمناقشة و تقييم هذا البحث.

ويطيب لنا اعتراف بالجميل أنن تقدم بالشكر والعرفان إلى كل الأساتذة الذين درسونا، ولم يخلوا عنا بمساعدة أو إرشاد أو توجيه كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

## قائمة المختصرات

- ق . ض . م . ر . م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .  
ق . ض . غ . م : قانون الضرائب الغير المباشرة .  
ق . ط : قانون الطابع .  
ق . ت : قانون التسجيل .  
ق . ر . ر . أ : قانون الرسم على الرقم الأعمال .  
ق . أ . ج : قانون الإجراءات الجبائية .  
ق . ت . ج : قانون التجاري الجزائري .  
ق . ع : قانون العقوبات .  
ط : طبعة  
ج . ر . ج : الجريدة الرسمية الجزائرية .  
ص : الصفحة



تعد الضريبة أهم مصادر إيرادات الدولة، و التي تعتمد عليها في تحقيق أهدافها، فإن تزايد النفقات في الدولة جعلها تعمل على إيجاد مصادر تمويل جديدة، و كذا حماية موارده القديمة، و ثابتة من أي تصرف أو فعل يؤثر عليها بالسلب.

و تعتبر الضريبة من أهم الموارد المستقرة و الثابتة للدولة، بخلاف بعض الموارد الأخرى، و حيث تؤدي دورا هاما في المجال الاقتصادي و الاجتماعي، لأنها مصدر حيوي كبير على المكلف بها، حيث تعتبر الوسيلة المالية أو بالأحرى العلاقة التي تربط الأفراد بالمؤسسة العمومية.

على هذا الأساس حاول المشرع الجزائري بناء نظام جبائي متكامل من خلال العديد من التعديلات و الإصلاحات، فيما يخص عمل الإدارة الجبائية و كذا من حيث النصوص القانونية المنظمة للضريبة و طرق تحصيلها، و تحديد الالتزامات الواقعة على المكلفين بيها و عدم الاستجابة لها، كما يعتبر وسيلة هدامة للمجتمع ينجم عنه من أضرار على الخزينة العمومية و الإنفاق العام، أو يشكل اعتداء على أموال الدولة.

ومن أجل أن تؤدي الضريبة وظائفها المرجوة منها، يجب أن تتسم لبعض القواعد الأساسية لنجاح ذلك و عليه نادي الكثير من رجال الاقتصاد و رجال القانون بأن تراعي مبادئ الضريبة التي تحول دون إحساس المكلفين لتعسفها و ظلم في تحصيلها الذي يؤدي إلى النفور و التخلص من دفعها بشتى الوسائل و الطرق.

إن جرائم الضريبة تعد من أبرز الجرائم في المجال الاقتصادي و إن التهرب من دفع ما يجب على ممارسي النشاطات التجارية و الخدماتية أو أي نشاط آخر خاضع للضريبة مهمة كبيرة تقع على عاتق إدارة الضرائب.

فالمعاينة و المراقبة و التحقيق في هذا الإطار بين الإدارة الضريبية و الأشخاص الخاضعين للضريبة، تنجم عنه خلافات، و التي تتسم تسويتها في إطار القانون من طرف الإدارة و على مستوى لجان الضريبة بحسب تدرجاتها، كما تتم في أغلب الأحيان قضائيا على مستوى المحاكم الإدارية بموجب قانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.<sup>1</sup>

و ضع المشرع الجزائري عقوبات صارمة و رادعة لقمع التهرب الضريبي و حماية أموال الخزينة العمومية من الضياع، و نلمس ذلك من خلال تعديلات التي تطرأ على القوانين الجنائية، و خاصة تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من تشديد العقوبات .

تكمن أهمية الدراسة، في معالجة جريمة التهرب الضريبي التي انتشرت بشكل كبير و أضرت بالاقتصاد الوطني و الخزينة العمومية رغم كل الإجراءات الردعية المتبعة من طرف الدولة للحد منها، كذلك ارتأينا لتوضيح الأبعاد الحقيقية لهذه الجريمة من خلال تشخيصها و معرفة أسبابها و أركانها و

1\_ قانون 09/08 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ل 25 فبراير سنة 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجريدة الرسمية، العدد 21.



أساليبها، و الوقوف على النصوص القانونية التي تعالجها، كما نوضح الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية للحد من هذه الجريمة.

و تعود أسباب تناولنا لهذا الموضوع، إلى كونه موضوعا شائعا وعماما و يشكل خطورة على المجتمع و على الخزينة العمومية، بتسليط الضوء على محل الجريمة المتمثلة في الضريبة و الإحاطة بمختلف خصائصها و أنواعها و معرفة مختلف الطرق و الأساليب المعتمدة من قبل المتهربين، و كذا مختلف الآليات الموضوعية و الإجرائية التي استخدمها المشرع الجزائري و لجأ إليها من أجل ربح و مكافحة هذه الجريمة.

إن الهدف من دراستنا لهذا الموضوع، هو الرغبة في محاولة نشر الثقافة الضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تؤثر على الاقتصاد الوطني، و انتشارها الواسع بالرغم من الوسائل و الطرق للحد منها، و تبيان مختلف التعديلات للنصوص القانونية التي تعالج جريمة التهرب الضريبي.

استنادا إلى ما سبق يتم طرح الإشكالية التالية:

ماهي الآليات التي أقرها المشرع الجبائي في سبيل مكافحة جريمة التهرب الضريبي؟

و على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

\_\_ ما المقصود بالتهرب الضريبي و فيما تكمن أسبابه؟

\_\_ ما هي الإجراءات المتخذة لمكافحة والتخفيف من التهرب الضريبي؟

\_\_ ما هو دور الرقابة الجبائية في ذلك؟

و للإجابة على التساؤلات المطروحة كان من الضروري إتباع منهجين رئيسين:

1/ منهج وصفي لدراسة و تحديد مختلف نواحي الجريمة من حيث المفهوم و الأساليب و الأركان.

2/ منهج تحليلي من خلال تحليل و استقرار مضمون النصوص القانونية و تقسيم دور الآليات المقررة لمكافحة الجريمة.

و من خلال دراستنا تلقينا بعض الصعوبات تكمن في قلة المراجع و انتشار و بقاء الكوفيد 19 و هذا ما أدى إلى غلق بعض المؤسسات و أصبح من غير الممكن التقرب من المصالح الجبائية و المكتبات للحصول على المعلومات الكافية.

و من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع ارتأينا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي و الذي قسمناه إلى مبحثين، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفهوم جريمة التهرب الضريبي و في المبحث الثاني تطرقنا إلى الإطار القانوني لجريمة التهرب الضريبي.

أما في الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه إلى آليات مكافحة جريمة التهرب الضريبي، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الطرق الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى تقرير العقوبات الجبائية و الجزائية و التهديدية و المهنية للتخفيف من هذه الجريمة.

**الفصل الأول**  
**الاطار المفاهيمي**  
**لجريمة**  
**التهرب الضريبي**

### مقدمة الفصل الأول:

إن إتباع النظام الإقتصادي لأي بلد، بغض النظر عن مدى تقدمه إلا ويجد أنه يعاني من ظاهرة التهرب الضريبي التي تتسبب في تخفيض الحصيلة الجبائية للدولة، إضافة إلى العديد من الآثار السلبية الأخرى التي تلحق بها..

لذا سنحاول في هذا المجال الإحاطة بمختلف الجوانب الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي بدءا بدراسة محل الجريمة، ثم التطرق إلى تعريف الضريبة و خصائصها و التعريف بجريمة التهرب الضريبي، و يجب تبيان الأركان التي تقوم عليه الجريمة و مختلف الطرق التي يلجأ إليها المتهربون لارتكابها، و نختتم بتبيان بمختلف الآثار السلبية التي تترتب عن التهرب الضريبي، و على هذا الأساس نقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

**المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي.**

**المبحث الثاني: أركان و آثار جريمة التهرب الضريبي و أساليبها**

## المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي

إن جريمة التهرب الضريبي تعد أحد التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية، فهذه الجريمة عالمية توجد حيثما توجد الضرائب و يترتب عليها إخلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاديات الجزئية و الكلية، فالتهرب متعلق بكيفية التخلص من دفع المستحقات الجبائية وهذا بالغش أو التجنب الضريبي، و يقصد بهذه الظاهرة ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة، فيعاقب عليها القانون في معظم بلدان العالم بعقوبات مدنية و جنائية قد تصل إلى السجن.

و عليه سنحاول من خلال هذه الدراسة التوصل إلى مفهوم الضريبة، ثم التهرب الضريبي وذلك

في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني سنحاول إبراز أهم أنواع جريمة التهرب الضريبي و أسبابه.

## المطلب الأول: تعريف الضريبة و جريمة التهرب الضريبي

بما أن للضريبة تعاريف متعددة ومتنوعة، و من أجل الوصول إلى تعريف دقيق و جامع لها

سننطلق في الفرع الأول إلى تعريف الضريبة و تحديد الخصائص الأساسية لها، أما في الفرع الثاني

سنتناول تعريف جريمة التهرب الضريبي.

## الفرع الأول: تعريف الضريبة و خصائصها

هناك عدة تعاريف للضريبة و من بينها:<sup>1</sup> يتغير مفهوم الضريبة بتغيير طبيعة الدولة، فظهرت

عدة مفاهيم و تعاريف مرتبطة بالضرائب، فالضريبة فريضة مالية يدفعها المكلف جبراً إلى الدولة

<sup>1</sup> - موقع الموضوع : <https://mawd003.com> بتاريخ: 2021/03/05 على الساعة : 11:15

مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة بصفة نهائية دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل ذلك، حيث كان دور الدولة في السابق.

و يعرفها حميد بوزيدة بأنها: " هي اقتطاع مالي إلزامي و نهائي تحدده الدولة و دون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة."<sup>1</sup>، و تعرف كذلك على أنها: " فريضة مالية جبرية يلزم الممول بدفعها دون مقابل خاص و تهدف إلى تغطية النفقات العامة لتحقيق مصالح المجتمع و تكون في شكل نقود، كما أنها اقتطاع نقدي جبري يقع على أشخاص سواء طبيعية أو معنوية توقعه السلطة العامة، بصفة نهائية و بدون مقابل من أجل تغطية تكاليف المنفعة العمومية للدولة و الجمعيات العمومية."<sup>2</sup>

وقد عرفها مصطفى حتي أنها: " المورد العام الذي تقتطعه الدولة من الأشخاص جبرا بغرض استخدامه لتحقيق أهداف عامة."<sup>3</sup>، و هناك من يعرفها على أنها أسلوب لتوزيع أعباء الميزانية بين الأفراد حسب مقدرتهم التكاليفية كذلك من اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا على الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة."<sup>4</sup>، و في تعريف آخر للضريبة أنها: " اقتطاع نقدي دون مقابل منجر لفائدة الجمعيات الإقليمية ( الدولة و جمعياتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية."<sup>5</sup>

1 \_ حميد بوزيدة، سياسة مؤسسات لدراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم في القيمة المضافة: دراسة تطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية المركزية \_ بن عكنون الجزائر \_ ط 03، سنة 2016، ص 8.

2 \_ محفوظ برحمان، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، دون ط، سنة 2018، ص 43.

3 \_ عيسى مصطفى حتي، المالية العامة معهد العلوم القانونية و الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 1998، ص 72.

4 \_ أحمد فيندس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، دون ط، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع، مصر، سنة 2014، ص 14.

5 \_ محمد عباس مجري، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، دار هومة، ط الرابعة، الجزائر، سنة 2008، ص 13.

و كما يعتبرها عبد المجيد قدي أنها: " اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية بصفة نهائية و من دون مقابل مباشر و محدد و ذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة و الجماعات المحلية الإقليمية و الإدارية العمومية."<sup>1</sup>

و من خلال هذه التعاريف المختلفة يمكن استنتاج الخصائص التالية للضريبة:

1. **الضريبة اقتطاع نقدي** : الضريبة كانت تدفع في القديم عينا مثل المحاصيل الزراعية ( القمح، الشعير،....)، كما كان بالإمكان دفعها عن طريق الجهد العضلي، فكان يقدم الشخص الخاضع للضريبة أيام عمل، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للاقتصاديات الحديثة التي تقوم على النقود، بحيث كشفت الدراسات الحديثة عيوب السداد العيني للضريبة في المقابل كشف عن محاسن و فوائد الدفع النقدي للضريبة.<sup>2</sup>

في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشياً مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل بالنظر إلى أن كل المعلمات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة و مادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما في الضرائب لا بد أن تحصل كذلك بالنقود.<sup>3</sup>

1 \_ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط الأولى، دار حرير للنشر و التوزيع، عمان، سنة 2011، ص22.  
2 \_ حسن عواضة و عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة و موازنة الضرائب و الرسم، دراسة مقارنة، دار الخلود، بيروت، 1995، ص347.  
3 \_ عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، دون طبعة، لبنان، 1992، ص151.

2. **الضريبة اقتطاع جبري:** انطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد فإن الضريبة تركز سيادة الدولة على الأشخاص الموجودين على إقليمها فتفرض عليهم الضرائب جبراً دون مشاورتهم في ذلك ودون أن يكون لهم الاختيار في ذلك، فالدولة تنفرد وحدها في تحديد قيمة الضريبة ووعائها و مواعيد تحصيلها، و في حالة رفض المكلفين من دفع الضريبة أو تهربهم قام حق الدولة في متابعتهم قضائياً.<sup>1</sup>

و هي ليست تبرعاً اختيارياً بل تدفع جبراً باعتبارها مظهر من مظاهر السيادة التي تتمتع بها الدولة، فالأفراد ملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أو امتنعوا و الدولة لها حق اللجوء إلى تنفيذ الجبري للحصول عليها.<sup>2</sup>

3. **الضريبة اقتطاع بدون مقابل:** بدون شك أن المكلف يستفيد من حفظ النظام العام و الأمن و فوائد أخرى تؤمنها الدولة، لكن ليس معنى ذلك أن الضرائب تدفع لقاء الاستفادة من هذه المزايا، فالضريبة لا تستلزم خدمة معينة تقابلها مباشرة ولذلك تختلف الضريبة عن الرسم كون هذا الأخير يكون مقابل خدمة تؤديها الدولة.<sup>3</sup>

1 \_ محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص44.

2 \_ منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دون طبعة، منشورات الجامعة المفتوحة، الأردن، 1994، ص105.

3 \_ محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص44.



و يقوم المكلف بدفع الضريبة دون الحصول على أي فائدة أو منفعة من طرف الدولة و يترتب على هذا أنه لا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه دفعها فينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل أعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة.<sup>1</sup>

4. **الضريبة اقتطاع نهائي:** المقصود بالضريبة اقتطاع نهائي أن الشخص الذي يدفع الضريبة إنما يدفعها للدولة نهائيا و لا تلزم الدولة برد قيمتها، ومنه القيم المدفوعة كضريبة لا يمكن استردادها بأي شكل من الأشكال إلا في حالة الخطأ.<sup>2</sup> إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو تعويضها إياها، و بذلك تختلف الضريبة عن الغرض العام التي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.<sup>3</sup> وهي بذلك عكس القرض حيث ترد الدولة للمكتتبين رأس المال أي القيمة الاسمية للسندات، و فوائد القرض.<sup>4</sup>

5. **الضريبة اقتطاع يهدف إلى تحقيق النفع العام:** الاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في عبارة تغطية النفقات العامة التقليدية و حسب رأيهم أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة و الكافية لتغطية النفقات العامة من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في الأوضاع الاقتصادية و

1 \_ محمد الصغير بعلي و يسرى أبو العلا، **المالية العامة**، دار العلوم، عنابة، دون ط، الجزائر، 2003، ص 89.

2 \_ زين العابدين ناصر، **مبادئ علم المالية العامة**، مطبعة عين النمس، دون ط، القاهرة، 1989، ص 180.

3 \_ محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 17.

4 \_ محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 45.

الاجتماعية<sup>1</sup>، و هي اقتطاع نقدي مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين دون مقابل خاص بدفعها و ذلك بغرض تحقيق النفع العام<sup>2</sup>.

و إذا كانت الضريبة التي تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدفعها، فإنها تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق المنفعة العامة<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: تعريف جريمة التهرب الضريبي

لقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لظاهرة التهرب الضريبي و ذلك باختلاف و جهة نظرهم، فليس من السهل إعطاء تعريف شامل و دقيق للتهرب الضريبي، وعليه يمكن إعطاء بعض التعاريف و هي كالتالي:

يعرف حميد بوزيدة التهرب الضريبي على أنه: " تلك المخلفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون و التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية، و الذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، و تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية<sup>4</sup>."

1 \_ فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي للتوفيق، دون ط، لبنان، 2003، ص57.

2 \_ الموسوعة السياسية الموقع [https://political\\_ency\\_clopedia.org](https://political_ency_clopedia.org)

تاريخ الدخول 05/03/2021 على الساعة: 14:30.

3 \_ سايح جبوري علي، عزوز علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 14، العدد 19، جامعة شلف حسيبة بن بوعلي، الجزائر، 2018، ص252.

4 \_ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص39.

و يعرف أيضا بأنه: "بتخلص المكلف من دفع الضريبة المستوجبة عليه كلياً أو جزئياً، دون أن يعكس عبئها على الغير إلا أنه يجب التمييز بين التهرب من الضريبة و الغش الضريبي، فالغش ليس إلا حالة خاصة من التهرب، يتضمن مخالفة الأحكام و القوانين و الأنظمة."<sup>1</sup>

و يعرف كذلك بأنه: "يسعى الملزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة فيعتمد إلى السلوك احتيالي للتخلص من عبئها أو أن الملزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضريبة."<sup>2</sup>

ويقول عبد المنعم فوزي على أنه: "هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفع الضريبة و هو عادة يقسم إلى تهرب مشروع، و آخر غير مشروع."<sup>3</sup>

و يعرف كذلك بأنه: "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه، كلياً أو جزئياً، دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، و لتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق و أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة."<sup>4</sup>

وفي تعريف آخر أنه: "محاولة المكلف بالضريبة عدم دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، متبعاً في ذلك طرق احتيالية و أساليب مخالفة للقانون."<sup>5</sup>

1 \_ حسين عوضة، عبد الرؤوف قطشي، المرجع السابق، ص 433.

2 \_ محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 317.

3 \_ عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دون ط، دار النهضة العربية للطباعة، مصر، 1972، ص 223.

4 \_ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دون ط، ديوان المطبوعات الجامعية، البلدة، 2011، ص 151.

5 \_ علي زغدور، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 4، 2011، ص 209.

و من خلال التعاريف السالفة الذكر نستنتج بأن:

### التهرب الضريبي:

هو السلوك الذي يقوم به المكلف بالضريبة، من أجل التخلص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة المستحقة عليه، مستخدماً بذلك طرق و وسائل مشروعة و غير مشروعة، و في نهاية يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها.

### المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي و أسبابه

لظاهرة التهرب الضريبي عدة أنواع و أسباب الدافعة للتوجه إليها، سنحاول من خلال هذا المطلب ذكر أنواع التهرب الضريبي و ذلك في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني سيتم إدراك الأسباب الحقيقية التي أدت بالمكلف للتوجه لهذه الظاهرة.

### الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي

#### أولاً: التهرب المشروع ( التجنب الضريبي)

و يقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي<sup>1</sup>، و التي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون، أو التهرب من ضريبة

1 - حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص38.

الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال بضريبة الشركات.<sup>1</sup>

و كما أنها تعتبر عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة و قد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع.<sup>2</sup>

فيعتبر التجنب الضريبي عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة و تتم اللجوء إلى ثغرة موجودة في النصوص القانونية و التنظيمية الخاصة بالضريبة ( أي أنه لا يوجد مخالفة للنصوص القانوني)، و قد يأخذ مشكل للامتناع الفرد عن قيام بأنه تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة فهو مثلا يرفض استيراد أية سلعة أجنبية يتوجب على استيرادها دفع ضريبة جمركية و هذا التجنب أمر لا يعارضه القانون إذ أنه لا يتضمن مخالفة لأحكامه،<sup>3</sup> كما قد يأخذ المنتهرب الضريبي شكلا آخر فبعض المواد تفرض عليها الدولة ضريبة الاستهلاك لكن المكلف له رغبة في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقيق الواقعة المنشئة لها كأن يكون المكلف مدحنا مثلا، و بعد أن قامت الدولة بفرض الضريبة على الاستهلاك الدخان يقلع عن التدخين، هنا قام المكلف و في حدود القانون بعدم دفع الضريبة نتيجة لإقلاعه عن التدخين يعني إذن التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا، دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون.<sup>4</sup>

1 \_ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص39.

2 \_ سعيد عبد العزيز، عثمان شكري رجب، اقتصاديات الضرائب (سياسات نظم قضايا معاصرة)، دار الجامعة، دون ط، الإسكندرية، 2007، ص154.

3 \_ موقع وكيبيديا <https://ilarm.wikipedia.org> تاريخ الدخول 05/03/2021.

4 \_ ملال محمد طارق، آليات و أسباب التهرب الضريبي الدولي و إمكانية تجنبها، مجلة دراسات بالعدد الاقتصادي، المجلد 14، العدد01، جامعة الجزائر 3، 2013، ص125.

بعض المعايير لتجنب الضريبي:

1. إعطاء بعض الأنظمة صفة غير تجارية.

2. زيادة النفقات عن طريق تضخيمها.

3. تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية.

ثانيا التهرب الغير المشروع ( الغش الضريبي)

و هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، و ذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح ناقص أو كاذب أو إعداد قيود و تسجيلات مزيفة.<sup>1</sup> و هو أيضا التملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كليا أو جزئيا.<sup>2</sup>

و يتخذ الغش الضريبي عدة صور كأن يخفي المكلف نشاطه أو يمتنع عن تقديم أي تصريح يكون مجبرا قانونا على تقديمه أو تقديم تصريحات مخالفة للواقع، ليحول دون استفادة الخزينة العامة للدولة من الضرائب المفروضة عليه.<sup>3</sup>

و لتحقيق التهرب الضريبي غير المشروع فلا بد من توفر العنصرين التاليين:

1 \_ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص40.

2 \_ مرحلي عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب و الصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، المركز الجامعي لمتنراست، 2018، ص159.

3 \_ حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة و الموازنة الضرائب و الرسوم، دراسة مقارنة، دار الخلود، دون ط، بيروت، 1995، ص 392.

أولاً: **العنصر المادي:** يتمثل في تحقيق أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية و هو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية التي يملئها التشريع الضريبي، ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء و تكاليف الاستغلال.
- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية.
- الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها.
- عدم مسك المحاسبة حسب التنظيم المعمول به ( القانون التجاري، المخطط المحاسبي) و ذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

ثانياً: **العنصر المعنوي ( النية السيئة أو القصد) :** يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة و هذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات، و هناك حالات لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف، كما له الأعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد يراقبها كعدم مسك المحاسبة، أو مسكها مخالفاً للأحكام و القوانين المعمول بها أو تسجيل فواتير شراء وهمية.<sup>1</sup>

**معايير التهرب الغير المشروع:** هناك عدة معايير للتهرب الغير المشروع نذكر منها:

1. تزويد الوثائق ( إعداد سجلات و قيد مزيفة).
2. عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف و ذلك عند هروبه إلى الخارج.

1 \_ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 40،41.

3. عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن نشاط الخاضع للضريبة.

4. استعمال النفوذ و المحاباة و استغلال المناصب.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي

إذا نظرنا إلى التهرب الضريبي باعتباره أخطر أنواع المشاكل الضريبية التي يجب مكافحتها، فإنه يشكل خطورة على كيان التنمية، و مع هذا ليس من السهل الوصول إلى الأسباب و الدوافع التي تجعل الأفراد يتهربون من دفع الضرائب.

و بصفة عامة يمكن إرجاع ظاهرة التهرب الضريبي لعدة أسباب منها:

#### أولاً: الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي

كلما تعقدت التشريعات الضريبية و تعددت معدلات الضريبة زادت مشاكل الإدارة الضريبية مع الممولين و زادت احتمالات التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

و يمكن حصر أهم الأسباب التشريعية في النقاط التالية:

- **تعقد النظام الجبائي:** فالمكلفين يجدون الأعداء أمام الإدارة الضريبية و هذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة و من جهة ثانية بسبب أن المكلف المتهرب يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة و الخبرات اللازمة.<sup>3</sup>

1 \_ خالد شحادة الخطيب، أحمد الزهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط، عمان، 2005، ص 216.

2 \_ المرسي السيد الحجاري، مبادئ الاقتصاد العام، دار الجامعية للطباعة و النشر، دون ط، بيروت، 2000، ص 96.

3 \_ سهام كرد ودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، دون ط، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 12.



● عدم استقرار التشريع الضريبي و تعاقب تعديلاته: نتيجة التعديلات المتوالية و المختلفة و كذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تتحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية و قوانين المالية التكميلية، فهذه السرعة لم تمكن لا العناصر الجبائية و لا موظفو الإدارة الجبائية استيعاب مضمون النظام الجبائي.<sup>1</sup>

فالمشروع الضريبي قد يكون له الدور الأكبر في دفع المكلفين للتهرب من الأعباء الضريبية إذا ما اعترت تشريعاته عدم الدقة والوضوح، و لذلك من الضروري المساهمة الفاعلة لعناصر متخصصة قانونا و اقتصاديا و ماليا في وضع النصوص القانونية للضريبة و أيضا ضرورة توخي المشراع للحذر و الحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين.<sup>2</sup>

● ضعف العقاب المفروض على المتهربين: فالأفراد يقررون ما إذا من الأفضل ارتكابهم لجريمة التهرب الضريبي بمقارنة التكلفة بالعائد، كما أن احتمالات معدل العقوبة في حالة المحاكمة و القبض و الشعور بعدم الذنب أو الخطأ في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي يؤدي في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب.<sup>3</sup>

1 \_ محمد فلاح، السياسة الجبائية: الأهداف و الأدوات، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة، كلية العلوم و الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 79.

2 \_ محمد خالد المهائني، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته و منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، دون ط، القاهرة، 2010، ص 185.

3 \_ محمد خالد المهائني، المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

● نقل عبث الضريبة: و الذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة حيث أنه في حالة زيادة العبث الضريبي عن توقعات المكلفين و استعدادهم النفسي لتحمله فإنهم يلجؤون إلى التهرب الضريبي.<sup>1</sup>

\_\_ تعدد الضرائب مما يؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب و ترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.  
 \_\_ إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف، و هذا ما يزيد من نسبة التهرب.<sup>2</sup>

### ثانيا: الأسباب المتعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته و التي تندرج في إطار اعتبارات نفسية، وأخلاقية و مالية منها:  
**ضعف المستوى الخلفي:** فضعف المستوى الخلفي يتناسب مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، و رعايته ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة، فضعف المستوى الخلفي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الواجب المالي، ومنه الضريبة.<sup>3</sup>

1 \_ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، دون ط، الإسكندرية، 2006، ص 124.

2 \_ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 43.

3 \_ غازي حسين عنابة، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، دون ط، الاسكندرية، 2006، ص 343.

ضعف مستوى الوعي الضريبي: السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي و مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين و اعتقادهم أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل، هذا ما يدفعهم إلى استعمال كل الطرق و الوسائل الممكنة لاجتناب الضريبة.<sup>1</sup>

و يقصد بالوعي الضريبي مدى إحساس الممول بأهمية و قداسة الضرائب و عدم توفر هذا الإحساس لدى ممول يؤدي به إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب و العكس صحيح، و عدم توفر هذا الإحساس يكون نتيجة لأسباب كثيرة منها:

1. اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل.
2. اعتقاد أن المتهرب من الضرائب سارق شريف لأنه يسرق الدولة و هو شخص معنوي.
3. الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية.
4. تخفيض النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد بشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

و عليه كلما ارتفع المستوى للوعي الضريبي كلما قلت ظواهر التهرب الضريبي و غالبا ما يلاحظ التخلف في مستوى الوعي الضريبي في الدول المختلفة، خاصة التي لم تكتمل أجهزتها وأنظمتها الضريبية.<sup>2</sup>

1\_ مراد الناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر، فترة 1992\_2003، منشورات بغدادي، دون ط، الجزائر، 2003، ص38.

2 \_ غازي حسين عناية، المرجع السابق، ص 344.

ثالثاً: الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

إن النقائص التي تعانيها إدارتنا الجبائية تساهم على اتساع الهوى بين الإدارة و المكلف، التي تزيد من فرص التهرب الضريبي و تتمثل هذه النقائص فيما يلي:

1. لا تخضع إطارات الضريبة لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلان مكلفان بتكوين هؤلاء الإطارات، المعهد الوطني للمالية و معهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام، و كان من الممكن أن يكون ذا طابع دقيق متخصص حسب الأوعية الضريبية.
2. سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، إذا لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة، و عدم الاعتماد على أساليب الإدارة الإلكترونية.
3. ضعف التكوين في المجال الضريبي، بحيث تفتقد برامج التكوين الموجودة حالياً إلى مضامين جديدة مثل أخلاقيات المهنة الضريبية، التسوق الاجتماعي و العلاقات العامة.<sup>1</sup>
4. تقنية المراقبة و التحقيق: و هي العملية التي تمكن من كشف مكامن الغش و تسليط العقوبات على مرتكبيه، فمستقبل الغش الجبائي، و كذا استمرارية النظام الجبائي مرهونة بنجاعة هذه العملية.<sup>2</sup>
5. ضعف التوعية الجبائية.<sup>3</sup>
6. العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة و الملفات المعروضة للدراسة.

1 \_ محمد فلاح، المرجع السابق، ص 81.

2 \_ سهام كردودي، المرجع السابق، ص 15.

3 \_ عواضة حسن، المالية العامة، دار النهضة العربية، دون ط، بيروت، 1973، ص 403.

7. نقص عدد الموظفين و نقص كفاءتهم المهنية، مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين و للأوعية الضريبية.<sup>1</sup>

8. نقص التحفيزات المالية لموظفي الضرائب ب الشكل الذي يجعلهم في منأى عن أي ابتزازات مهما كان شكلها.

#### رابعاً: الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية

إن الأسباب الاقتصادية و الوضعية الشخصية للمكلف دورا هاما في عملية التقرب فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة و يتقاضى دخلا منخفضا إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان التهرب الضريبي كبيرا و العكس صحيح.<sup>2</sup>

#### خامساً: الأسباب السياسية

و هي أسباب ساعدت كذلك على انتشار ظاهرة الغش الجبائي، فقد لا يساعد المناخ السياسي السائد في البلاد على قمع الغش و يظهر ذلك من خلال العوامل التالية:

الاختيار الإيديولوجي و السياسي الذي اعتمده السلطات العمومية غداة الاستقلال، المتمثل في النظام الاشتراكي، فما كان له أثر مميز في تكوين و بلورة النظام الجبائي الذي لم يطلع بأدواره،

1 \_ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 43.

2 \_ محمد طالي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995\_1999، رسالة الماجستير، كلية الاقتصاد و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002.

حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع المداخيل.<sup>1</sup>

وجود موارد بتروولية هامة، جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة جبائية عادية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب و مكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.<sup>2</sup>

### المبحث الثاني: أركان و آثار جريمة التهرب الضريبي و أساليبها

إن جريمة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية توجد حينما توجد الضرائب، فتقوم جريمة التهرب الضريبي على ثلاثة أركان الثلاثة الكلاسيكية للجريمة وهي: **الركن المادي** الذي يمثل النشاط الذي يقوم به الجاني سواء كان إيجابيا أو سلبا، و **الركن المعنوي** و هو الرابطة بين إرادة الفاعل المدركة و بين الفعل الذي قام به و الذي يجرم نتيجة القانون، و **الركن الشرعي** يتمثل في النص القانوني المجرم للفعل فالأصل أنه " لا جريمة ولا عقوبة و لا تدابير أمن بغير قانون"<sup>3</sup>، و يمثل في الالتزام الضريبي المقرر بالقانون و كذلك تعتمد على أساليب للإفلات من دفع الضريبة و ذلك عن طريق التحايل و التلاعب و هذا تترتب عليه آثار تؤثر على جوانب الحياة الاقتصادية، المالية و الاجتماعية.

1 \_ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في فترة 1988\_1995، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص 274.

2 \_ يجاوي نصيرة، الغش و التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر ( مذكرة الماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 1988، ص 62.

3 \_ المادة 01 من قانون العقوبات، الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 18 صفر 1396 هـ الموافق ل 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات، المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية، العدد 49، لسنة 1966.

## المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي و أثارها

إن لم تكن هناك ضريبة فرضها القانون الضريبي فإنه لا يمكننا صياغة جريمة التهرب الضريبي قائمة بأركانها مما يؤدي هذه الجريمة إلى مشاكل و عواقب تؤثر على سلطة الدولة و ينجر عنها آثار سلبية على كافة الحياة الاقتصادية، المالية و الاجتماعية وهذا ما سنتطرق إليه على النحو التالي:

### الفرع الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي

#### أولاً: الركن المادي

يتجسد الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي في مخالفة الالتزام الضريبي وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق و التدليس.<sup>1</sup>

فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاث عناصر، الأول هو السلوك الإجرامي، و الثاني هو النتيجة المادية، و الثالث العلاقة السببية بين السلوك و النتيجة.<sup>2</sup> نستخلص من المادة 303 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ثلاث عناصر الركن المادي للجريمة و هي:

1. استعمال طرق ووسائل تدليسية.
2. التملص من الضريبة.<sup>3</sup>
3. العلاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية و التملص من الضريبة.

1 \_ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص (الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة)، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 469.

2 \_ أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، بدون ط، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2018، ص 392.

3 \_ فارس السبي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دون ط، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 201.

1/ استعمال طرق و وسائل تدليسية:

لا يقوم الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي ما لم يستعمل الفاعل المتمثل في المكلف بالضريبة طرق الاحتيال، و لم يعرفها المشرع الجزائري بل أشار إليها إلى بعض الأعمال يعتبرها طرق تدليسية و أوردها في مختلف النصوص القانونية.<sup>1</sup>

ففي قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أورد 6 أعمال اعتبرها أعمال تدليسية في كل من المادة 193 في الفقرة 02 و المادة 407 في الفقرة 02 و في نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة و نفس العدد في المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

أما المادة 34 في فقرة 03 من قانون الطابع و المادة 189 في الفقرة 01 من قانون التسجيل.

و نلاحظ أن المشرع في كل المواد سالفة الذكر استعمل "خاصة" على وجه الخصوص قبل ذكر الأعمال و الأفعال التي يعتبرها طرق احتيالية أو تدليسية وذلك حرصا منه على أن الطرق أو الوسائل جاءت على سبيل المثال فقط و ليس على سبيل الحصر، و بصفة عامة قد أصبحت كل النصوص على اعتبار الطرق التدليسية هي كل عمل أو وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عرقلة قيام أو أداء الضريبة، ومنه يمكن تقسيم الطرق الاحتيالية إلى صنفين: الأول الطرق التدليسية أثناء قيام الضريبة، و الثاني الطرق التدليسية أثناء أداء الضريبة.<sup>2</sup>

1 \_ أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 470.

2 \_ فارس السبني، مرجع سابق، ص 201.



أ/ طرق تدليسية أثناء قيام الضريبة ( الوعاء الضريبي )

و تتمثل في الإغفال و التقليل عند قصد في التصريح برفع الأعمال و هو الصورة المثلى لهاته الجريمة و التي تقوم أيضا بالتأخر في إيداع التصريح أو بعدم تعيين المستفيدين من المبالغ الموزعة.<sup>1</sup>

ب/ طرق تدليسية أثناء أداء الضريبة ( التحصيل الضريبي )

و يقوم بها المكلف عن القيام بتحصيل الضرائب و الرسوم المفروضة عليه من مصالح الضريبة و أهم هاته الطرق ما يلي:

— قيام المكلف بتدبير إعسار من أجل عرقلة تحصيل الضريبة من طرف مصالح الضرائب مثل بيع وهمي لعقار بثمن بخس.

— قيام المكلف بتقسيم ثروته على أبنائه في شكل هبات.

— إعلان الإفلاس من أجل التهرب من الضريبة كمن يسجل ممتلكاته باسم أولاده ثم يعلن إفلاسه.<sup>2</sup>

و نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يشترط لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود تام، أي حصول النتيجة فيها بل أن المحاولة تكفي لقيامها.<sup>3</sup>

1 \_ أحسن بوسقيعة، مرجع نفسه، ص 470.

2 \_ منصور رحمان، القانون الجنائي للمال و الأعمال، بدون ط، الجزء الأول، دار العلوم للنشر و التوزيع، ص 150.

3\_ أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 407.

و هذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية، و هذا ما نصت عليه المادة 303 من قانون الضريبة المباشرة.<sup>1</sup> و ذلك في فقرتها الأولى و كذلك نصت عليه المادة 532 من قانون الضريبة غير المباشرة و كذلك المادة 533 من نفس القانون، و يتحقق التخلص من أداء الضريبة إما بتقدير الضريبة تقديرا خاطئا أو بأداء الضريبة كلها أو بعضها من واقع التصريح الذي قدمه المكلف بالضريبة (الجاني)، و لا بد لوقوع هذه الجريمة من نتيجة معينة و هي التملص من أداء الضريبة حتى و لم تكتمل هذه الجريمة.<sup>2</sup>

## 2/ التملص من الضريبة أو الرسم:

إن الهدف أو الغاية الموجودة من استعمال مختلف المناورات الاحتيالية من طرف المكلف بالضريبة يرمي إلى تحقيق إحدى النتائج التالية:

\_ التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي أي التهرب من تحديد أساس الضريبة، وذلك حينما يقوم المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها، أو حينما يقدم تصريحات و وثائق غير صحيحة، كأن يقوم المكلف بتخفيض سعر العقار المشتري، و ذلك في التصريحات الضريبية و ذلك للتقليل من وعاء الضريبة.<sup>3</sup>

1\_ القانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المادة 303 من الأمر 76/101 بتاريخ 1976/12/09، الجريدة الرسمية، العدد 201.

2\_ وفاء شعاوي، جريمة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة عنابة، سنة 2002، ص 77.

3\_ أحسن بوسقيعة، المرجع نفسه، ص 105.

\_\_ التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة و يقصد به إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها للجهة المختصة بتحصيل الضريبة.<sup>1</sup>

### 3/العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية و التملص من الضريبة

يتوجب لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود علاقة سببية من كل أو بعض الالتزام الضريبي من حيث الأداء أو التصفية أو تحديد أساس الضريبة و بين اللجوء و استعمال الطرق الاحتمالية و التدليسية، و منه تنعدم العلاقة السببية و تنعدم الجريمة كذلك إذا تملص المكلف من الضريبة أو الرسم نتيجة لخطأ من طرف إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو عند تقدير الإعفاء.<sup>2</sup>

استعمال الطوابع المنفصلة، أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب و كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات.

\_\_ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة و تقديم بيانات كاذبة، أو إخفاء معلومات صحيحة سواء تعلقت هذه البيانات أو المعلومات بوعاء الضريبة، أو بتاريخ نشوؤها أو استحقاقها أو بحالة المكلف الاجتماعية و غير ذلك من البيانات التي تؤثر على الضريبة تحديداً أو استحقاقا فيتم بإحدى الطرق المادية أو المعنوية التي نص عليها قانون العقوبات.<sup>3</sup>

1 \_ فارس السبتي، مرجع سابق، ص 105.

2 \_ أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 437.

3 \_ طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 74.

ثانيا: الركن المعنوي

الركن المعنوي روح الجريمة و الوسيلة التي تحدد المسؤول عنها و يعد ضمان للعدالة و شرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية.<sup>1</sup>

تتميز جريمة التهرب الضريبي عن باقي الجرائم بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي، فقد استعمل المشرع الضريبي في مجمل النصوص الضريبية عبارة عن "قصد" أو "عمد" تدل صراحة على ضرورة توافر القصد في هذه الجريمة.

و تعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية و تتطلب فصلا عن القصد الجنائي العام و القصد الجنائي الخاص.<sup>2</sup>

أ/ القصد الجنائي العام: يتطلب القصد العام افتراض علم الجاني و هو المكلف بالضريبة بارتكابه لأعمال تدليسية و أن ينصرف علمه بعدم مشروعية الواقعة المتكونة من السلوك و النتيجة و هذا أخذا بقاعدة لا يغدر بجهل القانون.

كما يتطلب القصد العام توافر عنصر الإرادة، أي اتجاه الجاني إلى الاحتيال و إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط.<sup>3</sup>

1 \_ علي حسين الخلف، سلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون ط، مطابع الرسالة، الكويت، 1982، ص 148.

2 \_ أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 474.

3 \_ أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 17.

ب/ القصد الجنائي الخاص: يتشترط أيضا لقيام الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي توافر القصد الجنائي الخاص و هو أن يكون سلوك المكلف منبعثا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا، و حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من هذه الضريبة، أي أن النية الإجرامية في إضرار بمصالح الإدارة الضريبية و عدم أداء الالتزام القانوني شرط جوهري لإسناد الجريمة.<sup>1</sup>

و بالتالي فإن الباعث أو القصد هو عنصر تقدير شدة أو خفة العقوبة حسبما يقدره القانون استخلاصا من ظروف الدعوى و خاصة في شقها الجزائي فقط دون الشق الجنائي الذي لا تطبق عليه أحكام المواد 53 و 53 مكرر لا من قانون العقوبات الجزائري.

يقع عبء إثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب و النيابة العامة و يتعين على القاضي في الحكم على الجاني بالإدانة أن يبرز الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي، و إلا كان حكمه مشوبا بالقصور في التسبب.<sup>2</sup>

### ثالثا: الركن الشرعي

يتمثل الركن الشرعي في مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة و أن هاته الجريمة معاقب عليها، و بالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني، و المبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات "لا جريمة و لا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".<sup>3</sup>

1\_ فارس سبتي، مرجع سابق، ص 107.

2 \_ نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، السنة الجامعية 2012\_2013، ص 14.

3 \_ أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 391.

و قد جاء المشرع الجنائي الجزائري بالنص على الحالة العامة للتهرب في الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة و صيغت 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و بنفس الأسلوب و العبارات الواردة في المادة 303 في مادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي آثار سلبية عديدة تضر بخزينة الدولة و تؤثر على فعالية النظام الضريبي و عمله و هو ما سنحاول تبيانه بدءا بالآثار الاقتصادية و الآثار المالية و انتهاء بالآثار الاجتماعية.

#### 1/ الآثار الاقتصادية:

الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هي كبح روح المنافسة بين المؤسسات المتهربة منها على مؤسسات التي تقوم بواجباتها الضريبية فيمكن إعطاء صورة مبسطة للآثار الاقتصادية المترتبة عن التهرب فيما يلي:<sup>2</sup>

أ/ إعاقة المنافسة الاقتصادية.

ب/ ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها.

ج/ إعاقة التقدم الاقتصادي.

د/ التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.

هـ/ ظهور أزمة رؤوس الأموال.

1 \_ الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 سبتمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية، العدد 103، سنة 1976.

2 \_ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات ( دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم و القيمة المضافة، دراسة نظرية و تطبيقية)، دون ط، ديوان المطبوعات الجامعة، الجزائر، 2005، ص 46.

- أ/ إعاقة المنافسة الاقتصادية: إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب بصفة منتظمة.<sup>1</sup>
- فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب الضريبي من دفع الضرائب.
- ب/ ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها: تؤدي ضريبة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات و بالزيادة في عدد الضرائب و برفع معدلاتها.<sup>2</sup>
- ج/ إعاقة التقدم الاقتصادي: إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة و الذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي و إعاقة التقدم الاقتصادي.<sup>3</sup>
- د/ التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي: قد يلجأ الأعوان الاقتصادية إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساب للتهرب الضريبي و لا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية و تزيد القيمة المضافة و الدخل الوطني أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلف ثروات إضافة و بذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي و التخلف.<sup>4</sup>

1 \_ عوادي مصطفى، ضبط نظام التصريحات الجنائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر ( دراسة ميدانية مع اقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجنائية)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مناجمات المؤسسة، تحت إشراف صالح مزرفة، المركز الجامعي العربي بن مهيدي، أم البواقي، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، دون تاريخ.

2 \_ سهام كردودي، الرقابة الجنائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، دون ط، عين مليلة، الجزائر، ص 49.

3 \_ سهام كردودي، المرجع نفسه، ص 51.

4 \_ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 51.

هـ/ ظهور أزمة رؤوس الأموال: نتيجة إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية و تتم بهذه العملية عن طريق الاكتمال، بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن و تهريب رؤوس الأموال و الذي يؤدي إلى انخفاض إيرادات الدولة.<sup>1</sup>

2/ الآثار المالية للتهرب الضريبي: من الآثار المالية للتهرب الضريبي هو إلحاق الضرر بالخزينة العامة للدولة و كما يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي و حتما بتخفيض ذلك من مستوى الدخل القومي و بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير مصرح بها.<sup>2</sup>

و هذا ما يؤدي إلى ازدياد الضغط الجنائي مما يجعل الدولة زيادة في الضرائب و إصدار ضرائب جديدة على الذين لا يمكنهم التهرب.

### 3/ الآثار الاجتماعية:

إن ظاهرة التهرب الضريبي تقضي على أهم المبادئ الضريبية ألا وهو مبدأ العدالة، حيث تظهر اللامساواة بين أفراد المجتمع الواحد إذ يتحمل البعض عبئ الضريبة بكاملها و في تهرب منها الآخرون و هذا ما يؤدي إلى غياب العدالة الاجتماعية للتهرب الضريبي و من أهم الآثار.<sup>3</sup>

1 \_ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص 227.

2 \_ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 54.

3 \_ سهام كردود، مرجع سابق، ص 55.



\_\_ إخلال بالعدالة الضريبية بحيث يقوم بعض الممولين بدفع التزامات الضريبة و بعض الآخر لا يدفع

هذا ما يزيد بخلق فوارق الطباقية في المجتمع و يضعف قدرة الدولة على الإنفاق على بعض الجوانب

الاجتماعية كالصحة و التعليم و الخدمات الاجتماعية.<sup>1</sup>

\_\_ تدهور عامل الصدق في المعاملات الاقتصادية بحيث تنعدم الثقة بين المتعاملين لأن كلا الطرفين

يعلم أن الآخر يملك دفاتر محاسبة مزورة، مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح قروض للزبائن لأن

الإدارة الجنائية تتدخل في أي وقت و تفرض عليهم ضرائب بسبب تهربهم.<sup>2</sup>

\_\_ تدهور الحسن الجبائي و يقصد به هو تفضيل المصلحة الخاصة على المصلحة العامة.<sup>3</sup>

\_\_ كما أن التهرب الضريبي يهدر القيم الأخلاقية و يضعف روح الانتماء و ينتمي روح الإنسانية.

### المطلب الثاني: أساليب جريمة التهرب الضريبي

إن المكلف بالضريبة سعى دائما إلى تطوير أساليب التهرب الضريبي و إيجاد ثغرات أرقى و

أدهى ليفلت من الاقتطاع الضريبي لذا فقد تعددت و تنوعت أساليب و طرق التهرب الضريبي بتعدد

الضرائب المراد التخلص منها، و عليه نبرز أهم هذه الطرق فيما يلي:

1 \_ عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 128.

2 \_ سهام كردود، مرجع نفسه، ص 55.

3 \_ سهام كردود، مرجع نفسه، ص 23.

### الفرع الأول: التحايل المادي

يتمثل التحايل المادي في عدم تصريح بجزء من المواد و المنتجات و البضائع التي تدخل في الاقتطاع الضريبي.<sup>1</sup> سواء أن كان هذا الإخفاء الجزئي و المتمثل في إخفاء جزء من أملاك أو جزء من المخزونان الخاضعة للضريبة لإعادة بيعها في السوق السوداء.

أما الإخفاء الكلي وهو التملص من مجمل الضريبة و يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجنائية على علم بهذه الممارسة و ذلك لقيام بإنشاء مصانع في أماكن ريفية يصعب الوصول إليها من طرف المصالح الضريبية و الإنتاج المحصل عليه من استغلال هذه الوحدات يتم بيعه في الخفاء أي بدون فواتير.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: التحايل القانوني

يتمثل التحايل القانوني في الأسلوب الأكثر استعمالا و تنظيما و الأرقى تقنية و هو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية.<sup>3</sup> أو هو إيجاد حالات قانونية ليس لهم الحق في الاستفادة من مزايا و هو أساسا ليس الحق في الاستفادة منها.<sup>4</sup>

و يمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما:

1 \_ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 44.

2 \_ دحماني جميلة، الرقابة الجنائية و دورها في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس، جوان 2006، ص 36\_37.

3 \_ حميد بوزيدة، مرجع نفسه، ص 45.

4 \_ سهام كردود، مرجع سابق، ص 27.

## 1/ التهرب عن طريق عمليات وهمية:

يكون هذا النوع غالباً مرتبطاً بالحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من ممتلكات الخاضعة للضريبة و قد يكون جماعياً حيث يعتمد على تأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة فيما بينها بتبريراتها الضرورية، لأنها تقوم على تأليف الرسم القابض التعويضي و بيعه للمؤسسات المعنية حيث يعتمد على تقديم وثائق تجارية سليمة قانوناً لعمليات وهمية باسم مؤسسات وهمية مما يسمح من الاستفادة من تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاصة برقم الأعمال و تخفيف عبئ الربح الخاضع للضريبة.<sup>1</sup>

## 2/ التهرب عن طريق تصنيف الحالات القانونية:

يتمثل هذا النوع في تزيف حالة حقيقية، يزيف المكلف لحالة أو وضعية قانونية، بحالة أخرى محل إعفاء مثال كتغيير عقد البيع بعقد هبة لتفادي دفع الضرائب على العقد.<sup>2</sup>

## الفرع الثالث: التحايل المحاسبي

يلزم القانون المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات و إقرارات عن أعماله و مداخله في كل سنة مالية مع تقديم مختلف الوثائق كالفواتير و السجلات المحاسبية و الإدارة الضريبية من خلال هذه السندات تحدد المستحقات الضريبية للمكلف.<sup>3</sup> و هذا الأخير يقوم بتشكيل الحسابات على الصورة

1 \_ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 28.

2 \_ مصطفى عوادي، مرجع نفسه، ص 53.

3 \_ منصور رحمان، القانون الجنائي للمال و الأعمال، دون طبعة، الجزء الأول، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، 2012، ص 148\_149.

التي تلخصه من الجزء الأكبر للضريبة و يكون ذلك إما بتضخيم التكاليف و النفقات و تخفيض الإيرادات.<sup>1</sup>

**1/ تضخيم الأعباء:** يتم تضخيم الأعباء و التكاليف بإحدى الطرق التالية:

**أ/ المستخدمون الوهميون:** يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور و رواتب في الكشوف المحاسبية للمستخدمين لا وجود لهم في الأصل و هذه الأجور تسمح بتضخيم الأعباء و بالتالي التقليل من مبلغ الضريبة كذلك قيام المؤسسة بتسجيل رواتب لصالح أشخاص حقيقيين لكنهم لا يقومون بأي أعمال.<sup>2</sup>

**ب/ التكاليف العامة غير المبررة:** يتمثل في تسجيل المكلف نفقاته الخاصة على حساب أعباء المؤسسة أي نفقات و مصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال.<sup>3</sup>

**مثال:** كصيانة سيارة خاصة به و المصاريف تكون باسم المؤسسة، المادة 169 من قانون الضريبة المباشرة في الفقرة الثانية.

1\_ رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 1999، ص 23.

2\_ رضا بوعزيزي، مرجع سابق، ص 23.

3\_ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 46\_47.

ج/ تقنية الإهلاك: الإهلاك هو عبارة عن التدريجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة العينية بفعل الزمن و نتيجة لاستخدامها في العمل و الإنتاج و تعتبر أعباء قابلة للخصم و للاهلاك ثلاثة أنواع خطي و تنازلي و تصاعدي.<sup>1</sup>

\_ تقنية الإهلاك تستعمل غالباً خارج القواعد القانونية التي حددها المشرع الجنائي من قبل المكلفين من أجل تضخيم الأعباء و التكاليف القابلة للخصم و يتم ذلك بطريقتين:

1/ تطبيق معدلات أو نسبة مرتفعة غير مسموح قانوناً بغرض تضخيم مخصصات الاهتلاك و بالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

2/ تطبيق الإهلاك على أساس ثمن شراء لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للاهلاك<sup>2</sup> المادة 174 من قانون ضريبة مباشرة.

## 2/ تخفيض الإيرادات:

هي طريقة تقليص و الإغفال لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي و أساسها امتلاك دفاتر المحاسبة شكلية فقط و يعتمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي و ذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية.<sup>3</sup> حيث أنه يصرح بأرباح بأقل بكثير مما عليه فعلاً فيحرم لذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيمة معتبرة.

1 \_ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار بربر للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص 22.

2 \_ حميد بوزيدة، مرجع نفسه، ص 25.

3 \_ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 48.

الفصل الثاني:  
آليات مكافحة  
التهرب الضريبي

### مقدمة الفصل الثاني :

جريمة التهرب الضريبي تؤثر على اقتصاد الدولة وآثارها السلبية والعديدة ،فقام المشرع الجزائري بتبيان الأحكام العامة التي تحكم وتجرم التهرب الضريبي ،وذلك بوضع جزاءات وعقوبات قمعية ضد مرتكبي هاته الجريمة كما استحدثت آليات مكثفة لكشف الجريمة وملاحقة مرتكبيها .

ففي إطار مكافحة جريمة التهرب الضريبي ،فإن المشرع الجزائري أحدث نظام الرقابة الجبائية وذلك بغية غلق جميع المنافذ أمام المتهرين من الضريبة وأعطى أيضا خصوصية الأحكام الإثبات والمتابعة في الجريمة ،كما أعتمد على قواعد تجريرية وعقابية تتلائم مع خصوصية هاته الجريمة وعلى هذا الأساس نقسم الفصل إلى مبحثين :

**المبحث الأول: الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي**

**المبحث الثاني: الطرق الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي**

### المبحث الأول: الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي

إن جريمة التهرب الضريبي لها طبيعة خاصة تتميزها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة، وكذا من حيث الجزاءات المقررة وبناء على ما سبق سنتناول السياسة العقابية التي إتبعها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي قررها في هذا المجال، وبالإضافة إلى الأحكام الخاصة بالجزاءات.

#### المطلب الأول: العقوبات الجبائية والجزائية لمكافحة التهرب الضريبي

ضمانا لحق الدولة في تحصيل واستبقاء الضريبة أقر المشرع مجموعة من الجزاءات تطبق على من ينتهك أو يخل بالالتزامات الضريبية المفروضة عليه، ويعتبر التهرب الضريبي من أهم الجرائم المخلة بالالتزام الضريبي والماسة بالخزينة العامة للدولة والتي أفرد لها المشرع مجموعة من العقوبات منها الجزائية والجبائية<sup>1</sup> وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المطلب .

#### الفرع الأول: العقوبات الجزائية

تضمنت القوانين الجبائية وقانون العقوبات، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس والغرامة الجزائية فالعقوبات الجزائية تنقسم إلى نوعين عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية.

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 484.



أ- العقوبات الأصلية:

تتمثل العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي في حبس والغرامة المالية أو إحدى هاتين العقوبتين وهو الشيء المتفق عليه في مجمل النصوص القانونية والاختلاف الملاحظ فيما بينها يتمثل في مقدار العقوبة كما يلي<sup>1</sup>:

- عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5000 إلى 20000 دج فيما يتعلق بالمواد 303 ق<sup>2</sup>، ض،م و 532 من ق،ض،غ،م و 119 من قانون التسجيل و117 من قانون الرسم على قيمة المضافة و 34 من قانون الطابع وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة .  
و قد أجمعت كل مواد ف.ر.ر.ا أنه التطبيق العقوبة لا بد أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز 1/10 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 100.00 دج<sup>3</sup> .

فأصبحت تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المكلف التهرب<sup>4</sup> كالأتي .

- 1- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 عند ما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000
- 2- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج .

1- أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 485

2- المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة و 532 من قانون الضرائب غير مباشرة و م 119 من قانون التسجيل و م 117 من قانون الرسم على قيمة المضافة و 34 من قانون الطابع.

3- فارس السبتي ، مرجع سابق، ص 277 .

4- أحسن بوشقيقة، مرجع سابق، ص 486.

- 3- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من 100.000 إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 100.000.00 دج .
- 4- بالسجن المؤقت من خمس سنوات و بغرامة مالية من 300.000 إلى 1000.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000.000.00 دج ولا يتجاوز 3000.000 دج .
- 5- السجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة و بغرامة مالية من 1000000 دج إلى 3000000 دج عندما يفوق المبلغ المتحصل منه 3000000 دج<sup>1</sup> .

#### ب- العقوبات التكميلية:

نجد أن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 فقرة 3 من ق، ض، م والمادة 546 ق 3 من قانون ض، غ، م ينص أن العود في أجل 5 سنوات ينتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جنائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفة الأولية وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في النصوص الأخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة وغلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً، المصادرة الجزئية للأموال.... إلخ)<sup>2</sup>.

فنلاحظ أن هذه المواد نقصد بذكرها ... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة .

1- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية سنة 2003، الجريدة الرسمية العدد 86.

2- سديري نوح، آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لعزوز، حنشلة، العدد 11، جانفي 2011م، ص 283.

ج- العقوبات التكميلية:

فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، ويتم اللجوء إليها في حالة العودة بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة، الذي هو صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك مخلين بواجباتهم وبالثقة التي سنحت لهم بموجب مهنتهم.

فقد تناولت العقوبات التكميلية هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما ق ض م بالمادة 303 ف 3 قانون ض ع م بالمادة 544 بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات بالمنع من مزاوله المهنة لكل من رجال الأعمال أو المستشار الجبائي أو الخبير أو المحاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء تطبق عليهم كذلك عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة .

وعليه ، من خلال ما سبق ذكره من خلال النصوص القانونية السالفة نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية) بل انه و باستقراء المواد نجدتها تنص على المنع النهائي<sup>1</sup>.

1- فارس السبتي ، مرجع سابق، ص 319 .

كما نص كذلك على نشر وتطبيق الحكم، وكذلك من ثمة إدانته بتهمة الغش الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري فكلها عقوبات تكميلية سالة للحقوق .

### الفرع الثاني : العقوبات الجبائية

تلعب العقوبات الجبائية دورا متميزا في النظام الضريبي ،أين تشكل شرطا ضروريا للفعالية التامة لنظام الرقابة ،فوضع ترسانة من العقوبات هو بالفعل شرط ضروري لضمان تنفيذ للالتزامات الواقعة على عاتق الدولة المكلف بالضريبة فهذه العقوبات تجمع بين صفتي التعويض والعقوبة معا،فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة الضريبية ،وهي تعوض للإدارة الضريبة عما لحقها من ضرر جراء هذه الجريمة<sup>1</sup> .

إن العقوبات الجنائية نوعان الغرامة الجبائية والزيادات وهي جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية وتختلف العقوبات من نص إلى آخر<sup>2</sup> .

### 1- الزيادات:

اختلف الفقهاء حول الطبيعة القانونية للزيادات، فالبعض يعتبرها جزاء تعويضا مدنيا والبعض الآخر يراها جزاء عقابيا ذو طبيعة إدارية، إلا أنهم اتفقوا حول الهدف المرجو منها، والمتمثل في تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة<sup>3</sup>، وتختلف الزيادات وتتنوع باختلاف درجة

1- طالب نور الشرع،الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع،عمان الأردن،2008م،ص220.

2- سديرة نجوى،المرجع السابق، ص 277.

3- طالب نور الشرع،مرجع سابق، ص: 226-227-228.

المخالفة، وتطبق على المكلف عند احترامه لإلتزماته الجبائية وقدره ذكرها في نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والذي حددها في ثلاث حالات وهي :

- **الزيادة بسبب عدم التصريح:** تفرض الزيادة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، ويضاعف عليه بنسبة 25% وترفع الزيادة بنسبة 35% في حالة تبليغه وعدم استجابة في أجل قدره ثلاثون يوما<sup>1</sup>.

- **الزيادات بسبب التأخير في تقديم التصريح:**

يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة الوثائق والمعلومات المطلوبة منه، دفع غرامة جبائية إضافة إلى فرض ضريبة تلقائية، ويضاعف مبلغ الحقوق 25%<sup>2</sup>.

- **الزيادة بسبب نقص في التصريح:**

عدم قيام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في تحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها بنسب من 10% إلى 25% حسب قيمة الحقوق المتخلص منها<sup>3</sup>.

1- المادة 192 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة المعدل والمتمم .

2- المادة 192 فقرة 02 من قانون م.ر.م .

3- المادة 193 فقرة 1 من قانون ض.م.ر.م.

وعند القيام بالأعمال التدليسية تطبق زيادة لا تقل عن 50% من قيمة الحقوق المتخلص منها، وترفع إلى نسبة 100 % في حالة عدم دفع أي حق أو عندما تتعلق الحقوق المتخلص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر<sup>1</sup>.

2- المصادرة: عرفتها المادة 15 من قانون العقوبات<sup>2</sup> على أنها " الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء...".

وتعرف أيضا على أنها إجراء يهدف إلى تمليك السلطات العامة للأشياء والمبالغ المتصلة بالجريمة وذلك بطريقة قهرية وضد إدارة مالها<sup>3</sup>.

وقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة في نص المادة 525 ومنه بقولها " إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 أعلاء تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء، وسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه وتصادر أيضا الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدفوعة وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها المستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.

1- المادة 193 فقرة 02 من قانون ض. م. ر. م .

2- الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد 37.

3- فارس السبتي، مرجع سابق، ص339.

### 3- الغرامات الجبائية:

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة والغرامة الضريبية والتي هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية<sup>1</sup>.

#### أ- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة:

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

- عدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليها في المادة 183 وتحدد بمبلغ 30.000 دج<sup>2</sup>.
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري<sup>3</sup>.

- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بسهامها وتتراوح الغرامة ما بين 1000 دج و 30.000 دج<sup>4</sup>.

#### ب- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة:

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات المالية:

1- السورياحي البشري، جرائم الضرائب الرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، الإسكندرية، 1972م، ص60.  
 2- المادة 194 فقرة 1 من قانون ض.م.ر.م .  
 3- المادة 194 فقرة 3 من قانون ض.م.ر.م .  
 4- المادة 304 من قانون ض.م.ر.م .

- غرامة ثابتة: تتراوح ما بين 5000 دج و 2500 بالنسبة لجمع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة<sup>1</sup>.
- غرامة نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 2500 دج<sup>2</sup>.
- أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها.
- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1000 دج و 10000 دج<sup>3</sup>.
- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون غرامة مالية جبائية يكون حددها الأدنى 500 دج<sup>4</sup>.
- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1000 دج و 3000 دج.
- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت تأدية مهامها وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10000 دج و 100000 دج.

1- المادة 304 من قانون ض.م.ر.م (من المر رقم 104/76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية، العدد)  
 2- المادة 524 من قانون ض.م.ر.م  
 3- المادة 538 من قانون ض.م.ر.م  
 4- المادة 527 من قانون ض.م.ر.م



3- بالنسبة لقانون التسجيل :

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جنائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج<sup>1</sup>.

بينما عند عرقلة المراقبة الجنائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5000 و 50000 دج<sup>2</sup>.

4- بالنسبة لقانون الطابع :

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج<sup>3</sup>، أما في حالة عرقلة المراقبة الجنائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج .

5- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال:

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جنائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1000 دج إلى 5000 دج<sup>4</sup>.

1- المادة 140 من قانون التسجيل (الأمر رقم 105/176 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية، العدد).

2- المادة 62 من قانون إجراءات الجبائية .

3- المادة 35 من قانون الطابع (الأمر رقم 103/176 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية، العدد).

4- المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج إلى 10000 دج<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: العقوبات التهديدية والمهنية لمكافحة التهرب الضريبي

بالإضافة إلى العقوبات الجزائية والجنائية، فقد مشرّع كذلك من أجل ردع التهرب الضريبي العقوبات التهديدية وأخرى عقوبات مهنية وهذا ما سنتطرق إليه على النحو التالي:

#### الفرع الأول: العقوبات التهديدية

صياغة نصت النصوص الجنائية على العقوبات التهديدية تحت اسم التلجأة المالية وتعتبر وسيلة ضغط على المكلفين بالضريبة وإجباره على تنفيذ إلتزاماته من طرف الإدارة الجنائية، وهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء التزاماته الضريبية<sup>2</sup>.

ويتعين على كل شخص أو شركة ترفض منع حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها. فيترتب على هذه المخالفة حسب المادة 63 من قانون لإجراءات الجنائية أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها بين 5000 دج و 50000 دج تطبق عليها تلجأة مالية قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير<sup>3</sup>.

1- المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2- طروش بناتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج ماستر، كلية الحقوق قسم القانون الخاص، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، 2012م، ص 181.

3- المادة 63 من قانون الإجراءات الجنائية.

ويبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت .

إن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المهنية . يتم النطق بالغرامة المالية التلجأة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي تثبت في القضايا المستعجلة بناء على عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف .

تبلغ نسخة من العريضة للأطراف من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة التلجأة المالية<sup>1</sup>.

ونجد نفس الشيء الذي تناولته المادة 123 قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 40 من قانون الطابع والمادة 583 من قانون الضرائب غير مباشرة بنصهم على أن كل شخص أو شركة ترفض وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها .

تعاقب بغرامة مالية من 1000 إلى 10000 دج ويترتب على هذه المخالفة تطبيق تلجأة مالية قدرها 50 دج على الأقل من كل يوم تأجيل يبدأ من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض. وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد تمكنت من الحصول على الوثائق المقررة.

1- المادة 123 قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 40 من قانون الطابع ملغيتان بموجب المادة 200 من قانون المالية 2002 . وانتقلت أحكام هذه المواد إلى قانون الإجراءات الجنائية.

نلاحظ أن المشرع الجزائري في المادة من قانون الإجراءات الجبائية قد حدد مبلغ التلجأة المالية ب 100 دج، أما في المادة 583 من قانون الضرائب غير المباشرة.

ونقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية كما فعل بالنسبة للمادتين (123 من قانون ر.ر.أ والمادة 40 من ق.ط) لذلك فإن ..... الواجب التطبيق هي أحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجنائية<sup>1</sup>.

ويشترط لفرض الغرامة المالية توفر عنصرين هما :

1 - أن يكون التنفيذ عينيا مازال ممكنا ، أي لا يكون التنفيذ العيني مستحيلا نتيجة لقوة قاهرة أو سبب أجنبي . لأنه في هذه الحالة يكون التنفيذ غير ممكن، أي لا حاجة لطلب الحكم الغرامة التهديدية .

أما إذا كان سبب عدم إمكانية التنفيذ العيني هو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعمله فهذا لا يوقف التنفيذ.

2 - أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصيا أن يكون الامتناع عن تسليم الوثائق والمستندات وعدم تمكين الإدارة من الإطلاع عليها منه شخصيا.

1- طروش بتاتة، المرجع السابق ، ص 181.

الفرع الثاني : العقوبات المهنية

زيادة على العقوبات الجزائية والجبائية التي وقعها المشرع الجزائري على مرتكبي التهرب الضريبي ، من أجل حماية حقوق الخزينة العمومية ، جاء كذلك بموجب قانون المالية لسنة 1997<sup>1</sup> ، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز للجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة التهرب الضريبي، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة وهي على النحو التالي :

- 1 - الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة، وهذا ما نصت عليه المادة 146<sup>2</sup> من قانون إجراءات الجبائية حيث تقوم إدارة الضرائب بالغلق المؤقت للمحل المهني لمدة لا تتجاوز 06 أشهر .
- 2- تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية هاته البطاقة بالمتهربين تقوم بإنشائها والإشراف عليها المديرية العامة للضرائب وفي حالة تسوية المكلف وضعيته الجنائية ، يطلب إلغاء تسجيله من هاته البطاقة ، ولا يتم ذلك بعد مرور سنتين<sup>3</sup> .
- 3 - سحب التوطين المصرفي للمستوردين ، وتمثل في رخصة تقدم للمستوردين من طرف البنوك التي يتعاملون معها . وقد قام المشرع بوضع رسم خاص للتوطين المصرفي للحد من التهرب الضريبي وهذا بموجب الأمر 05/05<sup>4</sup> والذي يقدر بـ10000 دج يسدد لقااضي الضرائب .

1- قانون المالية 1997، الجريدة الرسمية رقم 85 لسنة 1996.

2- مادة 146 من قانون إجراءات الجبائية عدلت بموجب القانون 16/05 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية 2006.

3- كرشى إبراهيم، لتهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015م.

4- المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

4 - إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية وهذا ما نصت عليه المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 236-2010<sup>1</sup> يقضي بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين لا يستوفون واجباتهم الجنائية والشبه جنائية، والمسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش.

5- المنع من مزاوله النشاط التجاري ، حيث بعد إدانة المكلفين بصفة نهائية بتهمة التهرب، يمنع الشخص المتهرب من مزاوله وهذا ما جاءت به المادة 29 من القانون رقم 03-22<sup>2</sup> المتضمن قانون المالية لسنة 2004.

1- الأمر 05/05 المؤرخ في 2005/07/25 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 .  
2- القانون رقم 03-22 المؤرخ 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 الجريدة الرسمية العدد 83.

### المبحث الثاني: الطرق الوقائية والرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

إن جريمة التهرب الضريبي في انتشار واسع لذلك كان من اللازم كبحها وعلى هذا الأساس انتهج المشرع مجموعة من الحلول التي تساعد في التقليل من هذه الجريمة، لأنها سائدة في كل الدول، وتختلف وسائل محاربتها من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى، وتجري مكافحتها داخل دولة بعدة طرق منها وقائية ورقابية، ومن أجل إخضاع المكلفين بالضريبة لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها، ومن خلال هذا المنطلق سوف نتطرق إلى الطرق الوقائية في المطلب الأول أما في المطلب الثاني فسنتناول الطرق الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي .

#### المطلب الأول: الطرق الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي .

تعد الوسائل الوقائية من أهم الطرق المعتمدة لمواجهة التهرب الضريبي لذا سوف نتطرق من خلال هذا المطلب ينوع من التحليل والتحميص للوسائل الوقائية سواء على مستوى التشريع الضريبي والإدارة الضريبية أو على مستوى المكلف بالضريبة وذلك من خلال الفرعين التاليين:

#### الفرع الأول: على مستوى التشريع الضريبي والإدارة الضريبية

وضع المشرع الجزائري العديد من الإجراءات الوقائية سواء على مستوى التشريع الضريبي أو على الإدارة الضريبية .

#### أولاً: على مستوى التشريع الضريبي

يلعب التشريع الضريبي الدور الأساسي في مواجهة التهرب الضريبي لأنه يعتبر وسيلة من وسائل الوقاية المعتمدة لمحاربتة .

إن جهود التشريع في محاولة الوقاية من جريمة التهرب الضريبي واضحة وذلك من خلال الإصلاح الجبائي المستمرة ولأنه كلما كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة بدورها أكثر تشديدا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية وخاصة على ارتكاب فعل غش المدني على هذا الأساس يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعة وقليلة الإرتفاع والتي يتم تحصيلها، يجب أن تقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات وذلك لضمان عدم الإضرار بالمول، وعدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت<sup>1</sup>.

ومن اجل ذلك يجب اتخاذ الإجراءات التالية:

### 1- تحسين التشريع الضريبي :

إن العمل على تحسين بالتشريع الضريبي يكون في خلال الصياغة القانونية الجيدة بأسلوب يسهل على المكلفين فهمها وكذلك موظفي الضرائب، وتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها وتحصيلها<sup>2</sup>.

### 2- تبسيط النظام الضريبي:

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

1- نجيب زروقي، جريمة تملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، تخصص علوم جنائية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013م، ص22.

2- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار الهومة للطباعة والنشر، د ط، الجزائر، 2011م، ص165.



وضوح التشريع وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، وتعتقد التشريع الضريبي لكثرة التعديلات التي تطرأ عليه<sup>1</sup>.

### 3- عدالة النظام الضريبي :

تتحقق عدالة النظام الضريبي من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع، والحد من التفاوت الطبقي ويقصد هنا بالعدالة الاجتماعية أي تحمل الأفراد لأعباء ضريبية متساوية والمقصود هنا أعباء الضرائب كلها وليس البعض منها<sup>2</sup>، مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة وان تفرض الضريبة على كل مكلف حسب مقدرته<sup>3</sup>، وتعتبر الضريبة من أبرز اجتماعات المشرع الضريبي، فمن خلالها يكسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقية لدى المكلفين بالضريبة ويسعى النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين من خلال التوزيع العادل للعبء الضريبي ويتضح ذلك من خلال مراعاة ما يلي :

أ- الأخذ بمبدأ الشمولية

- اعتدال معدل الضريبة

- تجنب ازدواج الضريبي

1- ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2014م، ص50.

2 - عادل فليح علي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، د ط، الأردن، 2008م، ص181.

3- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، ط1، الجزائر، 2004م، ص106.

- إعفاءات الضريبة غير المدروسة

بالإضافة إلى ذلك يجب تحقيق المساواة التامة بين جميع الممولين أمام قانون الضريبة، وذلك بعدم تمييز أي طائفة في المعاملة الضريبية عن غيرها ما لم يكن ذلك لأسباب موضوعية وحقيقية<sup>1</sup>.

#### 4- تحسين الجهاز الإداري:

إن التشريع الجيد لا يكفي وحده لمواجهة ظاهرة التهرب، بل يجب توفير إدارة ضريبة تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم كما أن الجهاز الضريبي الكفاءة يمكنه تحويل ضريبة سيئة إلى أخرى حسنة من أما الجهاز غير الكفاء فباستطاعته تحويل ضريبة حسنة إلى أسوأ منها مما يستوجب الاهتمام بالإدارة الضريبية ويجب على الإدارة اتخاذ الإجراءات التالية:

أ- تحسين الإمكانيات البشرية.

ب- تحسين الإمكانيات المادية.

ج- تنظيم الإدارة الضريبية : مديرية كبريات المؤسسات ،مراكز الضرائب،المراكز الجوارية للضرائب<sup>2</sup>.

#### ثانيا: على مستوى الإدارة الضريبية

وضع المشرع الجزائري العديد من الإجراءات التي يتعين على الإدارة الضريبية اتخاذها، سواء على مستوى الجانب البشري أو على مستوى الجانب المادي وهو ما سيتم إيضاحه في ما يلي:

1- عبد الغفور حلايفي، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016م، ص45.

2- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي، المرجع السابق، ص107.

1/ الجانب البشري: تتمثل أهم الإجراءات التي لا بد على الإدارة اتخاذها في ما يلي:

رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال التكوين المتخصص الذي يعمل على رفع مستوى تأجيل وتدريب تلك العناصر.

تحسين علاقة الإدارة بالممولين وذلك باعتبارهم زبائن لديها وان التعاون لا بد أن يكون سائد فضلا عن الاستماع لانشغالاتهم والأخذ بعين الاعتبار لمقترحاتهم، وتوفير المعلومات الضرورية التي يتطلبها المكلف من قبيل تقدير الوعاء، وفرض سعر الضريبة وإجراءات الضريبة<sup>1</sup>.

2/ الجانب المادي :

تعاني الإدارة الضريبية أثناء ممارسة مهامها من عدة مشاكل مادية تتمحور في النقاط التالية:

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية المختلفة سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث في المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها وتحصيلها أو حتى تلك المتعلقة بعمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات يجعل من الضرورة بمكان توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية و وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وحرصا على المتابعة الجيدة للملفات وفحصها في أوقات قياسية وكذا سهولة تخزينها<sup>2</sup>.

1- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جريد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2011م، ص229.

2- طرشي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة الماستر، أكاديميات تخصص قانون الأعمال، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015م، ص266.

### الفرع الثاني: على مستوى المكلف بالضريبة

لعل من أهم الإجراءات التي لا بد من اتخاذها بالنسبة للشخص المكلف بالضريبة هي ضرورة نوعيته من جهة ومن جهة أخرى العمل على تحسين العلاقات بينه وبين الإدارة الضريبية . ويعتم نجاح النظام الضريبي على مدى وعي الضريبي للمكلف بها ودرجة ثقافته الضريبية وكذلك مدى اقتناعه بأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، وذلك من اجل تنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالمنفعة الجماعية، ومدى اقتناعه كذلك بعدالتها لان تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها وإنما تقع كذلك على المكلف<sup>1</sup>، إضافة إلى الصلاح التشريعي والإصلاح الهيكلي للإدارة الضريبية تأتي الحاجة الماسة إلى توسيع الإصلاحات لتمس الشخص المكلف بالضريبة فيتعين العمل على تغيير الذهنيات والسلوكات الفردية لدى المكلفين من خلال الوعي الخلاف والفعال والمنتج، والعمل على جذبته نحو الإدارة الضريبية، وذلك باستعمال وسائل الإعلام والخطاب<sup>2</sup>.

#### 1/ نوعية المكلف بالضريبة:

ويكون ذلك من خلال :

إعلام المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من ضريبة أو التزليل وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات وعلى التقدير، تبيان للمواطن المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضريبة، وذلك من خلال تعميمها في البرامج التربوية من اجل إرساء ثقافة ضريبة لدى المواطنين.

1- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، د.ط، مصر، 1972م، ص33.

2- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص33.

## 2/ إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف:

تعد الإصلاحات الضريبية دائما لتخصيص حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي، وذلك لكسب ثقة المكلف كثمره لعلاقة حسنة<sup>1</sup>، فالعلاقة بين الإدارة بين الضريبية والمكلف بالضريبة تتميز بالجذر المتبادل، وهذا ما يجعلنا نضم التوتر والتصادم بينهم، ولتحسين هذه العلاقات قامت إدارة الضرائب بإنشاء مصلحة الاستقبال والتي تضم الاستقبال الهاتفي والاستقبال الشخصي بقصد تحسين صورتها، وإعطاء إجابات واضحة وكافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين بالضريبة، فالعلاقة بينهما يجب ألا تكون علاقة عدااء بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الصالح العام<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: الطرق الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي

تعد الرقابة الجبائية وتحقيق الجبائي من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب والغش الضريبي أو التخفيف من حدته، وهو ما سيتم توضيحه بالشرح والتفصيل من خلال هذا المطلب في الفرعين التاليين:

#### الفرع الأول: الرقابة الجبائية

تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيآت التي ليس لها صفة التاجر والتي تدفع

1- عازي حسن عناية، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دارهومة للطباعة والنشر، د. ط، الجزائر، 2003م، ص 346.

2- حسن عواضة ورعوف قطيش، المالية العامة والموازنة الضرائب والرسوم: دراسة مقارنة، دار الخلود، د

ط، بيروت، 1995م، ص 189.

أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم لإدارة الجبائية بناء على طلبها تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها<sup>1</sup>.

تنقسم الرقابة الجبائية إلى قسمين: رقابة عامة و رقابة معمقة

### 1/ الرقابة العامة:

ويتم هذا النوع على مستوى مفتشيات الضرائب وهي كالتالي:

#### أ- الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف ويتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء والمادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات<sup>2</sup>.

#### ب- الرقابة على الوثائق:

هي ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، يعكس الرقابة شكلية فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة، وهذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح على مستوى المكتب، فتقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة بالتصريح وكذا جميع

-1

-2 ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي، المرجع السابق، ص 107.

المعلومات والبيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية ويمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر وترتكز أهداف الرقابة على الوثائق<sup>1</sup>.

## 2- الرقابة المعمقة:

تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائين من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأثر من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية وجمع الوثائق المكلفة، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: التحقيق الجبائي

يتم التحقيق الجبائي عبر مرحلتين ففي المرحلة الأولى يتم التحقيق في المحاسبة، وفي المرحلة الثانية يعتمد على التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وهو ما سيتم توضيحه من خلال ما يلي:

#### أ- التحقيق المحاسبي:

نصت المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية "يمكن لأعوان الغدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، إن تحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات إلزامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مفعلة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان"، ونصت كذلك المادة 20-

1- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، د.ط، الجزائر، 2011م، ص51.

2- عوادي مصطفى ورحال نصار، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، د.ط، حي المنظمة الجميل، الجزائر، 2011م، ص13.

2 من نفس القانون سالف الذكر "أنه يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"، وكذلك المادة 20-3 من نفس القانون نصت على انه " تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل محفظ المعلومات " <sup>1</sup>.

### ب- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

نصت المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة" كما جاء في نص المادة 21-2 من نفس القانون انه " لا يمكن القيام بتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل ونصت المادة 21-3 على انه " لا يمكن القيام بتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص الطبيعي" <sup>2</sup> وحسب المادتين 6-98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الأعوان المحققون التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى <sup>3</sup>.

1- انظر المادة 20-1 و2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021م، ص 11 .

2- انظر المادة 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2016م ، ص 16 و35.

3 - انظر المادة 21-1 و2 و3 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2021م، ص 11



الخاتمة

### خاتمة:

جريمة التهرب الضريبي تعد من اخطر الجرائم التي تمس الاقتصاد الوطني مما ينعكس سلبا على الخزينة العمومية والإنفاق العام، ويعود ذلك إلى أسباب عدة يمكن حصرها جميعا في ضعف النظام الجبائي الجزائري، كذلك نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة إضافة إلى ذلك نقص الإمكانيات المادية و البشرية للإدارة الجبائية.

إن عدم دفع المكلفين للضريبة وتهرب منها مرتبط باستخدامهم لطرق احتيالية وأساليب عديدة، تساعد في التملص من دفعها مما يجعل من هذه الجريمة تتفاقم وتشكل خطر في مختلف الجوانب التي تؤدي إلى تعطيل المشاريع العامة.

فلقد بينا في مقدمة البحث أن موضع التهرب الضريبي يعتبر من أكثر الموضوعات القانونية والعملية، بسبب كثرة نواحي القصور القانوني في مواد التجريم، فهذا الشيء الذي يؤدي إلى إفلات الكثير من المكلفين من أداء الضريبة.

وقد حاولنا من خلال بحثنا هذا حاولنا الوقوف على أهم جوانب جريمة التهرب الضريبي بدء بتعريف الضريبة وجريمة التهرب الضريبي من خلال دراسة التعارف المختلفة ثم تطرقنا إلى الأسباب التي تؤدي إلى هذه الجريمة وبعد ذلك توجهنا إلى أركانها ممثلة في الركن الشرعي والمادي والمعنوي وتطرقنا أيضا إلى الأساليب والآثار العديدة التي تمس الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية .

ختمنا بحثنا بعرض مختلف الآليات المقررة لقمع الجريمة ممثلة في الرقابة التي تمارس بواسطة أجهزة وسلطات ضريبة، ووفق أطر ومراسيم تنظيمية، والتي تهدف بدورها (الرقابة الجبائية) للكشف عن الجريمة ومرتباتها، ثم قمنا بإبراز مختلف طرق الإثبات، وانتهينا بسرد مختلف العقوبات المقررة لجريمة التهرب الضريبي والتي تتنوع باحتوائها على عقوبات جزائية وأخرى مالية، ومختلف الأحكام الخاصة بالجزاء فيها.

وبعد القيام بدراسة هذا الموضوع يمكن أن نتوصل إلى النتائج والتوصيات التالية.

## الخاتمة

نستنتج من هذه ما يلي:

- عدم اقتناع المكلفين بالضريبة بوجود منافع اجتماعية ينجر عند تسديدهم للضرائب المستحقة عليهم بسبب عدم الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية الدور الكبير والأساسي للتشريع الجزائري في الحد من هذه الجريمة.

انخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة وعدم فهم النصوص القانونية.

نقص كفاءة الإدارة الضريبية مما سهل المكلفين بالتهرب من أداء ضريبتهم.

ويمكن أن نلخص التوصيات والاقتراحات في النقاط التالية:


- محاولة تبسيط الإجراءات الجبائية حتى تصبح أكثر مرونة وتتماشى مع الحركة الاقتصادية.

- محاولة نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.

- إعادة النظر في التشريع الجبائي وتفادي التناقضات والثغرات الموجودة به .

- تجسيد عدالة النظام الضريبي.

- التنسيق بين الإدارات ومحاولة تطوير الكفاءات والقدرات البشرية.



قائمة المصادر  
والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

I. قائمة المصادر :

النصوص القانونية :

- 1- الأمر رقم: 156/66 المؤرخ في 18 صفر 1386 هـ الموافق لـ 8 يونيو 1966 م ، والمتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966.
- 2- الأمر رقم: 102/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 م ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم الصادر في الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976.
- 3- الأمر رقم: 05/05 المؤرخ في 25/07/2005 ، متضمن قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية العدد ، سنة 2005.
- 4- الأمر رقم: 09/08 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فبراير سنة 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21 ، سنة 2008.
- 5- الأمر رقم: 22/03 المؤرخ في 22 ديسمبر سنة 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية العدد 83، سنة 2003.
- 1- المرسوم الرئاسي 247/15 المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

II. قائمة المراجع:

أولا : الكتب العامة:

- 1- أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص (الجرائم ضد الأموال) الجرائم ضد الأشخاص ، بعض الجرائم الخاصة ، الطبعة السابعة عشر، الجزء الأول ، دار هومة : الجزائر ، 2014م.
- 2- أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1999م.
- 3- أحمد فينيس ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، دون طبعة، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2014م.
- 4- أحمد فينيس ، الرقابة الجنائية في الجزائر، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2018م.

## قائمة المصادر والمراجع

- 5- المرسلي سيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، دار جامعة للطباعة والنشر، دون طبعة، بيروت، 2000م.
- 6- السوبارجي بشرى، جرائم الضرائب الرسوم، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، سنة 1972م.
- 7- حميد بوزيدة ،جبائية المؤسسات ( دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم والقيمة المضافة)،(دراسة نظرية وتطبيقية)، دون طبعة،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2005م.
- 8- حميد بوزيدة ، سياسة المؤسسات ( دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم في القيمة المضافة)،(دراسة تطبيقية)، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية المركزية ،الجزائر ،2010م.
- 9- حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة للضرائب والرسوم، دراسة مقارنة،دون طبعة،دار الخلود،بيروت،سنة 1995م.
- 10- خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة ، دار النشر ، الأردن ، 2005م.
- 11- زين العابدين تامر، مبادئ المالية العامة، مطبعة عين الشمس، دون طبعة، القاهرة، سنة 1989م.
- 12- سهام كردودي ،الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع ،د.ط،الجزائر،2011م.
- 13- سعيد عبد العزيز عثمان شكري رجب، اقتصاديات الضرائبي (سياسات نظم قضايا معاصر)،دار الجامعة ،دون طبعة،الإسكندرية، 2007م.
- 14- طالب نور شرع ،الجريمة الضريبية ،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر والتوزيع،الأردن،2008م.
- 15- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية،دون طبعة،لبنان، سنة 1992م.
- 16- عادل فليح علي، المالية العامة والتشريع الضريبي،دار الحامد للنشر والتوزيع دون طبعة، عمان، 2008م.
- 17- عبد الحكيم مصطفى الشرفاوي،التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود،دار الجامعة الجديدة للنشر،دون طبعة،الإسكندرية،2006م.
- 18- عبد المجيد قدي. دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع ، عمان،

- 2011م.
- 19- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دون طبعة، دار النهضة العربية للطباعة ، لبنان، دون سنة نشر.
- 20- عبد الكريم صادق بركات ،النظام الضريبي ،دار الجامعية للطباعة والنشر ،دون طبعة، بيروت(لبنان)، 1986م.
- 21- عيسى مصطفى عتي،المالية العامة ،معهد العلوم القانونية والإدارية ،ديوان المطبوعات الجامعية،دون طبعة،الجزائر،سنة1998م.
- 22- علي حسين الخلف وسلطان الشاوي ، المبادئ العامة في قانون العقوبات ،دون طبعة ،مطابع الرسالة ، الكويت ،1982م.
- 23- علي زغدود، المالية العامة، دون طبعة ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005م.
- 24- عوادي مصطفى،رحال نصر،الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري،دون طبعة،مطبعة سخري ، الجزائر،2010م.
- 25- غازي حسين عناية، النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق،دار الهومة للطباعة والنشر ،دون طبعة ،الجزائر،2003م.
- 26- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي ،مؤسسة شباب الجامعة ،دون طبعة ،الجزائر،2006م.
- 27- فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري ،دون طبعة ،دار هومة الجزائر ،2008م.
- 28- محفوظ برحمان،التشريع الضريبي الجزائري،دار الجامعة الجديدة،الإسكندرية،دون طبعة، سنة 2018م.
- 29- محمد خالد المعابلي،التهرب الضريبي وأساليب مكافحته ومنشورات،المنظمة العربية لتنمية الإدارية،جامعة الدولة العربية،دون طبعة ،القاهرة،2010م.
- 30- محمد الصغير بعلي و يسرى أبو العلا، المالية العامة، دون طبعة،دار العلوم ، عنابة،2003م.
- 31- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجبائية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة ،الجزائر،2003م.

## قائمة المصادر والمراجع

- 32- منصور رحماني ،القانون الجنائي للمال والأعمال ،دون طبعة ، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع ، عنابة،2012م.
- 33- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، دون طبعة ، منشورات الجامعة المفتوحة ،الأردن، 1994م.
- 34- ناصر ا مرد،فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دون طبعة،ديوان المطبوعات الجامعية، البليدة،سنة 2011م.
- ثانيا : الرسائل و المذكرات
- أ - رسائل الدكتوراه
- 1- محمد فلاح، السياسة الجبائية\_ الأهداف و الأدوات\_ أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة، كلية العلوم و الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2006م.
- ب - المذكرات :
- 1- دحماني جميلة، الرقابة الجنائية و دورها في محاربة ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس، جوان2006م.
- 2- رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، دفعة 1999م.
- 3- طرشي إبراهيم ،التهرب الضريبي وآليات مكافحته،مذكرة الماستر،أكاديميات تخصص قانون الأعمال ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2015م.
- 4- طروش بنتاة ،مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر،مذكرة تخرج ماستر ،كلية الحقوق قسم القانون الخاص ،جامعة الإخوة منتوري قسنطينة،2012م.
- 6- عوادي مصطفى، ضبط نظام التصريحات الجنائية لتقليل من الغش الضريبي في الجزائر ( دراسة ميدانية مع اقتراح برنامج لضبط نظام التصريحات الجنائية)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مناجمت المؤسسة، تحت إشراف صالح مزرافة، المركز الجامعي العربي بن مهدي، أم البواقي، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، دون تاريخ.
- 7- محمد طالي، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري، الفترة 1995\_1999، رسالة الماجستير، كلية الاقتصاد و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001م.



## قائمة المصادر والمراجع

- 8- نجيب زروقي ،جرمة تملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية،تخصص علوم جنائية ،جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013م.
- 9- وفاء شيعاوي، جرمة التهرب الضريبي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة عنابة، سنة 2002م.
- 10- يحيياوي نصيرة، الغش و التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر ( مذكرة الماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 1988م.
- 11- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ،رسالة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، سنة 2002م.

### ج - المقالات

- 1- سايح جبور وعزوز علي،مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر،مجلة اقتصادية ،شمال إفريقيا ،المجلة 14،العدد19، جامعة شلف حسيبة بن بوعلي ،الجزائر ،سنة 2018م.
- 2- سديري نجوى ،آليات التهرب الضريبي في التشريع الجزائري،مجلة الحقوق والعلوم السياسية،جامعة عباس لغرور،خنشلة،العدد11،جانفي 2019م.
- 3- مرحلي عبد الحق والهامل حمزة ،التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري،مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية ،المجلد08،العدد02،المركز الجامعي لتمنراست،2018م.
- 4- ملال محمد طارق ،آليات وأسباب التهرب الضريبي الدولي وإمكانية تجنبها،مجلة دراسات العدد الإقتصادي،المجلد 14،العدد01،جامعة الجزائر،2013م.

### رابعا: مواقع الانترنت

- 1- موقع الموضوع أكبر موقع عربي :

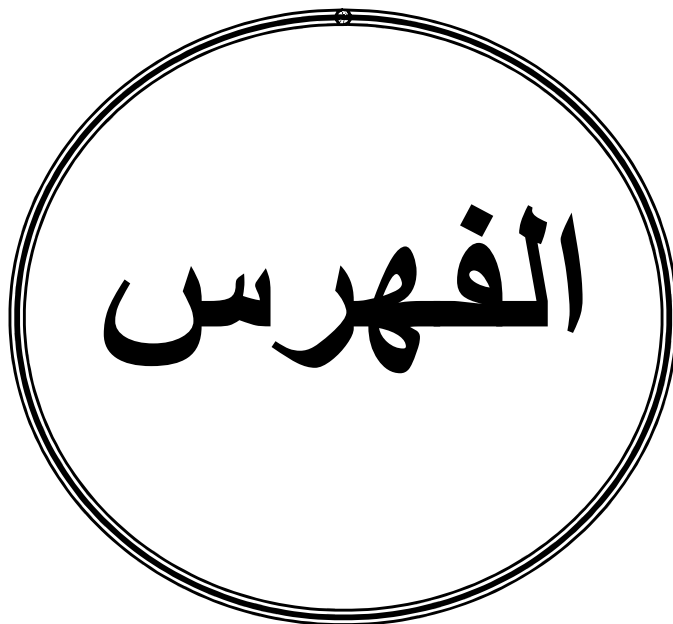
<https://mawdoo3.com>

- 2- الموسوعة السياسية الموقع:

<https://political-enoyclopewia.org>

- 3- موقع ويكيبيديا:

<https://lar.m.wikipedia.org>



## الفهرس

الصفحة	العنوان	الرقم
	كلمة شكر	01
	إهداء	02
01	مقدمة	03
<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي</b>		
07	مقدمة الفصل الأول	04
07	المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي.	05
07	المطلب الأول: تعريف الضريبة و جريمة التهرب الضريبي.	06
14	المطلب الثاني: أنواع التهرب الضريبي و أسبابه.	07
24	المبحث الثاني: أركان و آثار جريمة التهرب الضريبي و أساليبها.	08
25	المطلب الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي و آثارها.	09
35	المطلب الثاني: أساليب جريمة التهرب الضريبي.	10
<b>الفصل الثاني: آليات مكافحة التهرب الضريبي.</b>		
41	مقدمة الفصل الثاني	11
42	المبحث الأول: الآليات الردعية لمكافحة التهرب الضريبي.	12
42	المطلب الأول: الطرق الوقائية لمكافحة التهرب الضريبي.	13
52	المطلب الثاني: الطرق الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.	14
57	المبحث الثاني: طرق الوقائية و الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي.	15
57	المطلب الأول: العقوبات الجبائية و الجزائية لمكافحة التهرب الضريبي.	16
63	المطلب الثاني: العقوبات التهديدية و المهنية لمكافحة التهرب الضريبي.	17
67	الخاتمة	18
70	قائمة المصادر والمراجع	19

## ملخص الدراسة:

رغم أن الضريبة تبقى مصدرا أساسيا و دائما و مستقرا للإيرادات العامة التي تواجه الدولة بها نفقاتها العامة لأداء الخدمات اللازمة لازدهار الإقتصاد الوطني ، ولضمان الرفاهية للمواطنين فالوضعية الإقتصادية المزرية و الصعبة و عدم مرونة و استقرار القوانين كل هذا يتسبب في اللجوء إلى التهرب الضريبي ، و كذلك الضغط الجبائي المرتفع والنفسية متزدية و عقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه و سلمي يفتح الأبواب على مصارعها أمام المكلف للتحايل و التخلص من الضريبة .

إن الوسيلة الفعالة لمحاربة التهرب هي الرقابة الجبائية إلا إنها تبقى عاجزة و قاصرة أمام العديد من النقائص لمحدودية الوسائل المادية و البشرية خاصة منها الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي و القانوني.

الكلمات المفتاحية: الضريبة ، التهرب الضريبي، الإيرادات العامة ، الرقابة الجبائية .

## Abstract:

Although the tax remains an essential, permanent and stable source of public revenue with which the state faces its public expenditures to perform the services necessary for the prosperity of the national economy, and to ensure the welfare of citizens, the dire and difficult economic situation and the inflexibility and stability of laws all lead to resorting to tax evasion, as well as The high tax pressure, the deteriorating psychology, and the backward mentality look at the tax through a distorted and negative lens, which opens the doors for its wrestlers to the taxpayer to deceive and get rid of the tax.

The effective way to combat evasion is fiscal control, but it remains helpless and deficient in the face of many shortcomings due to the limitations of material and human means, especially among them the highest competencies in the accounting and legal field.

**Keywords:** tax, tax evasion, public revenues, fiscal control.